

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. NN in der Beschwerdesache BF, über die Beschwerde vom 28.7.2011 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA XYZ vom 13.5.2011 betreffend Einkommensteuer 2008 und 2009 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Angefochten sind die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009.

Verfahren

Der Beschwerdeführer erklärte aus seiner Tätigkeit als Unternehmensberater in den beschwerdegegenständlichen Jahren Einkünfte aus selbständiger Arbeit i Hv 77.660,26 € (2008), die erklärungskgemäß veranlagt wurden (vorläufiger Bescheid vom 4.6.2010), und -4.930,42 € (2009).

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung über den Zeitraum 2008 bis 2009 ging der Betriebsprüfer davon aus, dass sowohl die Wertberichtigung der Beteiligung an der TC GmbH als auch die Bürgschaftszahlung anlässlich der Liquidation der TC GmbH mangels Veranlassung durch deren Geschäftstätigkeit nicht als Betriebsausgaben beim Einzelunternehmen abgezogen werden könnten (Kürzung Aufwand 2009 27.500 €; TZ 1 BP-Bericht, Pkt. 1 SB-Programm); weiters anerkannte er nicht die Fremdleistungen der Gattin des Beschwerdeführers (Kürzung Aufwand 2008 3.096 €, Kürzung Aufwand 2009 12.538 €; TZ 2 BP-Bericht, Pkt. 2 SB-Programm); ebenso wenig anerkannte er die Fremdleistungen der PE Ltd. Kiew, Ukraine (Kürzung Aufwand 2008 11.400 €; TZ 3 BP-Bericht, Pkt. 3 SB-Programm). Auf den Betriebsprüfungsbericht vom 10.5.2011, das Schlussbesprechungsprogramm vom 21.3.2011, und den dazugehörigen Arbeitsbogen wird verwiesen.

Das Finanzamt nahm für 2008 das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ entsprechend den Prüfungsfeststellungen die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 (Bescheide vom 13.5.2011).

Gegen diese Bescheide erhob der Beschwerdeführer mit Schriftsatz vom 28.7.2011 innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist Berufung und beantragte die Berücksichtigung der oa. gekürzten Aufwendungen. Hinsichtlich der näheren Begründung wird auf die Berufungsausführungen verwiesen.

In weiterer Folge legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Festgestellter Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum Unternehmensberater im Industriebereich (Sitz des Unternehmens in S) und zugleich Geschäftsführer der TC GmbH (Vertrieb von Wiegeanlagen im Industriebereich). Er erzielte sowohl aus seiner Tätigkeit als Unternehmensberater (Einzelunternehmen) als auch als Geschäftsführer der TC GmbH mit einem monatlichen Geschäftsführerbezug iHv 8.400 € Einkünfte aus selbständiger Arbeit; diese erklärte er jeweils in der E/A-Rechnung des Einzelunternehmens.

Wertberichtigung und Bürgschaftszahlung – TC GmbH

Die TC GmbH, an der der Beschwerdeführer mit 33 % (einbezahlter GmbH-Anteil 12.000 €) beteiligt ist (sh. Gesellschaftsvertrag vom 24.1.2008), befindet sich seit 2009 in Liquidation (Gesellschafterbeschluss vom 30.10.2009). Im Zuge der Liquidation einigten sich die Gesellschafter, die aushaftenden Bankschulden anteilig zu tilgen. Dabei wurde von der Gläubigerbank eine Bürgschaft für ein betriebliches Girokonto der TC GmbH geltend gemacht, die am 17.12.2009 durch Überweisung von 15.753,13 € eingelöst wurde.

Die Nachschussverpflichtung aufgrund der Liquidation iHv 15.500 € wie auch der durch die Auflösung der TC GmbH verlorengegangene einbezahlte GmbH-Anteil iHv 12.000 € sind zur Gänze als Betriebsausgaben in der E/A-Rechnung des Einzelunternehmens enthalten.

Das Einzelunternehmen des Beschwerdeführers hat mit der TC GmbH keine Umsätze erzielt; auch bestanden keine Geschäftsbeziehungen zwischen beiden Unternehmen.

Fremdleistungen – Gattin

Die Gattin des Beschwerdeführers besuchte einen Studienlehrgang für Heilpraktiker an den „Deutschen Paracelsus Schulen“ und eröffnete 2010 eine Naturheilpraxis in I. Im Rahmen ihrer Ausbildung erstellte sie eine Projektarbeit „Gesundes Wohnen“.

Der Beschwerdeführer machte im Rahmen seines Einzelunternehmens Betriebsausgaben für Bürotätigkeit und Kundenbetreuung durch seine Gattin im Ausmaß von ein bis zwei Tagen pro Monat geltend; auf die Aufstellung im SB-Programm wird verwiesen.

Die schriftliche Vereinbarung zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Gattin umfasst eine periodische Tätigkeit im Ausmaß von 15 Stunden monatlich mit „Post, Telefonannahme, Schriftverkehr (nicht vertriebs- oder auftragsbezogen)“; hier ist ein pauschales Honorar von 258 €/Monat vereinbart. Für Tätigkeiten nach Aufwand ist ein Honorar basierend auf 20 €/Std. gegen Rechnungslegung vorgesehen. Diese Tätigkeiten sind folgendermaßen umschrieben: telefonisches Nachfassen von Angeboten, Mailingaktionen, vertrieblicher Schriftverkehr nach Vorgabe (Angebote, Rückfragen), Erstellen von Präsentationen und Datenblättern, auftragsbezogener Schriftverkehr (Auftragsbestätigungen, Rechnungen, nur UB).

Die Honorare wurden von „Vitalpraxis“ fakturiert. Die Begleichung der Honorare für 2008 erfolgte mit einer Überweisung am 5.6.2008 iHv 8.000 € auf das Konto der Gattin des Beschwerdeführers; für 2009 erfolgten zwei Aconto-Zahlungen am 12.1.2009 bzw. 16.2.2009 von jeweils 2.000 €.

Der Beschwerdeführer ließ die Studiengebühr für den Heilpraktiker-Lehrgang als „Grundbezug“ iHv 258 € monatlich für „Post, Telefon und Schriftverkehr“ von seinem deutschen Privatkonto abbuchen und machte diese Beträge als Fremdleistungen im Einzelunternehmen geltend.

Für die im Rahmen ihrer Ausbildung erstellte Projektarbeit „Gesundes Wohnen“ legte die Gattin des Beschwerdeführers eine Honorarnote von 9.700 €, die seitens des Beschwerdeführers durch Überweisung vom österreichischen Firmenkonto auf das deutsche Privatkonto beglichen wurde. Die Aufwendungen dafür sind unter den Betriebsausgaben des Einzelunternehmens erfasst.

Fremdleistungen - PE Ltd. Kiew

Der Beschwerdeführer hat für „Geschäftsentwicklung- und –unterstützung durch die PE Ltd., Kiew, Ukraine insgesamt 11.4000 € als Betriebsausgaben im Einzelunternehmen geltend gemacht.

Laut Rechnung vom 20.10.2008 handelt es sich um folgende erbrachte Leistungen: Ladeautomatisierungssysteme, Marktinformationen, Adressdaten, Zollnachweis, Reiseabwicklung zum Zoll. Zur Begleichung obiger Rechnung wurden seitens des Beschwerdeführers drei Barzahlungen unter dem Titel „Provisionszahlung“ (19.6.2008: 2000 € durch Barabhebung vom Geschäftskonto am 25.4.2008, 16.7.2008: 4.6000 € durch private Barmittel, 14.8.2008: 4.8000 € durch private Barmittel) an Herrn L in Kiew getätigt.

Der Beschwerdeführer hat im betreffenden Gebiet (Rußland, Ukraine, Weißrußland, Kasachstan, Baltische Staaten und Zentralasien) mit den Unternehmen, für die angeblich Leistungen erbracht wurden, keinerlei Umsätze erzielt. Laut Beschwerdeführer habe er

lediglich von der deutschen Firma FM GmbH, in deren Auftrag er tätig geworden sei, Aufwandsersätze iHv 10.000 € erhalten.

Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen erfolgten aufgrund der vorgelegten Beweismittel des Beschwerdeführers.

Hinsichtlich der Zahlungen an die PE Ltd. Kiew blieb der Beschwerdeführer nähere Informationen schuldig. Es liegen lediglich eine Sammelrechnung vom 20.2.2008 über Provisionszahlungen in den Gebieten Rußland, Ukraine, Weißrußland, Kasachstan, Baltische Staaten und Zentralasien über nur allgemein umschriebene Leistungen vor. Darüber hinaus hat der Beschwerdeführer eine kurze „Projektinfo“ über seine Reise nach Kiew im Juni 2008 zur Verfügung gestellt. Es sind keine näheren Details hinsichtlich der erfolgten Geschäftsanbahnungen oder eventueller (zukünftiger) Geschäftspartner bekannt. Auch liegen keine Unterlagen und Beweismittel hinsichtlich der Geschäftsbeziehung des Beschwerdeführers zur FM GmbH, Deutschland (Auftraggeber „Businessdevelopment Osteuropa“) und zur PE Ltd. Kiew, Ukraine vor.

Rechtslage

Gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 ist Gewinn der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Der Gewinn wird durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht.

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

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen nicht abgezogen werden, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen.

Gemäß § 162 BAO kann die Abgabenbehörde, wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet (Abs. 1). Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabebehörde gemäß Abs. 1 verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen (Abs. 2).

Rechtliche Erwägungen

Strittig ist, ob es sich bei den geltend gemachten Aufwendungen um Betriebsausgaben handelt.

Wertberichtigung und Bürgschaftszahlung – TC GmbH

Um den Betriebsausgabencharakter bejahen zu können, muss die Beteiligung an der TC GmbH zum notwendigen Betriebsvermögen des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers gehören.

Betriebsvermögen iSd § 4 Abs. 1 ist das „Reinvermögen des Betriebes“, dh der Saldo zwischen Aktiven und Passiven. Eine Legaldefinition des Betriebsvermögens besteht im Einkommensteuergesetz nicht. Es kann jedoch davon ausgegangen werden, dass zum Betriebsvermögen alle positiven und negativen Wirtschaftsgüter im weitesten Sinne, die im wirtschaftlichen Eigentum des Beschwerdeführers stehen und betrieblich veranlasst, entgeltlich oder unentgeltlich erworben, hergestellt oder eingelegt worden sind, gehören (vgl. *Jakom/Marschner* EStG, 2015, § 4 Rz 64).

Zum notwendigen Betriebsvermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm tatsächlich dienen (VwGH 24.6.2004, 2001/15/0002; VwGH 20.2.1998, 96/15/0192). Entscheidend ist die Art der Nutzung (VwGH 10.4.1997, 94/15/0211). Die betriebliche Veranlassung ergibt sich aus dem Einsatz im Betrieb (vgl. *Jakom/Marschner* EStG, 2015, § 4 Rz 81).

Eine Beteiligung gehört dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie den Betriebszweck fördert (VwGH 18.9.2003, 2001/15/0008 nennt Beteiligung eines Einzelunternehmers an einer branchengleichen Kapitalgesellschaft, auf die der bisherige Produktionsschwerpunkt des Einzelunternehmers übertragen wurde, als „typisches“ Beispiel von notwendigem Betriebsvermögen) oder, „wenn zu dem Beteiligten und demjenigen, an dem die Beteiligung besteht, enge wirtschaftliche Beziehungen bestehen“ (VwGH 22.11.1995, 94/15/0147 zur Zugehörigkeit einer GmbH-Beteiligung zum Sonderbetriebsvermögen eines OGH-Gesellschafters, vgl. dazu auch BFH 12.6.2013, X R 2/10; UFS 13.8.2013, RV//0194-F/10). Auch bei „Branchengleichheit“ muss gegebenenfalls eine Förderung des Betriebszweckes vorliegen (UFS 14.11.2011, RV/1543-W/04). Die Beteiligung an einer Gesellschaft, die den Vertrieb der erzeugten Produkte übernimmt, gehört zum notwendigen Betriebsvermögen des Erzeugers (sh. näher EStR Rz 492). Eine Beteiligung, die der Sicherung neuer Aufträge dient, gehört zum notwendigen Betriebsvermögen (BFH 31.5.2001, IV R 49/00; *Jakom/Marschner* EStG, 2015, § 4 Rz 157).

Nach dem vom Beschwerdeführer – für die seiner Ansicht nach gegebene Zugehörigkeit der Beteiligung an der TC GmbH zum notwendigen Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens – ins Treffen geführten Erkenntnis des BFH 2.9.2008, X R 32/05, gehören Wirtschaftsgüter zum notwendigen Betriebsvermögen, die ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke des Steuerpflichtigen genutzt werden, wobei dies auch für GmbH-Beteiligungen gilt. Hierfür genügt es allerdings nicht, wenn mit der Beteiligungsgesellschaft lediglich Geschäftsbeziehungen unterhalten werden, wie sie üblicherweise auch mit anderen Unternehmen bestehen. Unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke wird eine solche Beteiligung aber dann genutzt, wenn sie dazu bestimmt ist, die gewerbliche Betätigung des Steuerpflichtigen entscheidend zu fördern oder wenn sie dazu dient, den Absatz von Produkten des Steuerpflichtigen zu gewährleisten.

Diese notwendige „besondere Förderung des Absatzes“ im Gegensatz zu einer nicht ausreichenden „üblichen Geschäftsbeziehung“ sieht die Rechtsprechung als gegeben an, wenn die Beteiligungsgesellschaft ein wesentlicher Kunde des Einzelunternehmens ist. Dies hat die Rechtsprechung bereits dann angenommen, wenn das Einzelunternehmen unmittelbar oder mittelbar 10 % bis 19 % seiner Umsätze mit der Beteiligungsgesellschaft erzielt.

Die im zitierten Erkenntnis des BFH geforderten Kriterien für die Zurechnung der Beteiligung an der TC GmbH zum notwendigen Betriebsvermögen des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers sind nicht erfüllt. Das Einzelunternehmen des Beschwerdeführers hat mit der TC GmbH keinerlei Umsätze erzielt; es bestanden nicht einmal Geschäftsbeziehungen zwischen beiden Unternehmen.

Die Zugehörigkeit der Beteiligung an der TC GmbH ist aus den dargelegten Gründen nicht gegeben, sodass die im Zusammenhang mit der TC GmbH stehende Wertberichtigung und Bürgschaftszahlung nicht als Betriebsausgaben beim Einzelunternehmen abgezogen werden können.

Fremdleistungen – Gattin (Tz 2)

Bei den vom Beschwerdeführer geltend gemachten Aufwendungen für Fremdleistungen seiner Gattin im Einzelunternehmen handelt es sich – wie das Finanzamt richtigerweise festgestellt hat – um Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen.

Vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen können für den Bereich des Steuerrechts – ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit – nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie (1) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen; (2) einen eindeutigen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und (3) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (VwGH 11.11.2008, 2006/13/0046). Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen, haben ihre Bedeutung im Rahmen der – vom VwGH nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden – Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen. Die Rechtsprechung über die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 21 BAO (VwGH 10.5.1988, 87/14/0084). Grundsätzlich ist daher zu fordern, dass vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen die gleichen Formvoraussetzungen erfüllen, die unter Fremden üblich sind. Schriftform ist zwar zwingend nicht Voraussetzung, es sei denn, es ist nach Art und Inhalt des Vertrages üblich, ihn in Schriftform abzuschließen (Jakom/Lenneis EStG, 2015, § 4 Rz 333). Der Abschluss von mündlichen Werkverträgen ist nicht von vornherein als unüblich anzusehen. Es müssen jedoch – wenn eine schriftliche Vereinbarung nicht vorliegt – zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit

genügender Deutlichkeit festgelegt sein (Jakom/*Lenneis* EStG, 2015, § 4 Rz 347). Wenn der Beschwerdeführer nicht in der Lage ist, die den Leistungen seiner Gattin zugrunde liegenden Vereinbarungen darzustellen, spricht dies gegen einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt (vgl. VwGH 11.12.1990, 89/14/0109).

Unbestimmte vertragliche Regelungen sprechen gegen einen klaren Vertragsinhalt (sh. VwGH 22.2.1992, 88/14/0074). Ein Fremdvergleich hat zur Voraussetzung, dass die erbrachten (und honorierten) Leistungen im Einzelnen konkret und detailliert erfasst und dargestellt werden. Die Leistungsbeschreibung muss in einem solchen Maße konkret sein, dass die Einschätzung des genauen Marktwertes der Leistung möglich ist und in der Folge die Feststellung getroffen werden kann, ob auch ein fremder Dritter jene Gegenleistung zu erbringen bereit gewesen wäre (Jakom/*Lenneis* EStG, 2015, § 4 Rz 334). Einer besonders exakten Leistungsbeschreibung bedarf es insbesondere dann, wenn der Vertragsgegenstand in der Erbringung schwer fassbarer Leistungen (zB Bemühungen, Beratungen, Kontaktvermittlung, Know-how-Überlassung) besteht (VwGH 28.1.2003, 99/14/0100; VwGH 19.12.2013, 2012/15/0024).

Die Vereinbarung muss schließlich einem Fremdvergleich standhalten. Leistungen zwischen einander Nahestehenden können sowohl durch eine auf Einkunftserzielung ausgerichtete Tätigkeit als auch durch das private Naheverhältnis veranlasst sein. Gibt es eine gleichartige Leistungsbeziehung auch gegenüber einem fremden Dritten, bei dem eine private Veranlassung nicht in Betracht kommt, so ist idR auch die zu beurteilende Leistungsbeziehung gegenüber dem Angehörigen nicht durch das private Naheverhältnis veranlasst (VwGH 24.2.1999, 96/13/0201). Die Vereinbarung kann bereits dem Grunde oder nur der Höhe nach fremdunüblich sein (sh. VwGH 10.9.1998, 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 (vgl. Jakom/*Lenneis* EStG, 2015, § 4 Rz 335).

Es liegt zwar eine schriftliche Vereinbarung zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Gattin vor, die von einer periodischen Tätigkeit im Ausmaß von 15 Stunden monatlich sowie von Tätigkeiten nach Aufwand ausgeht. Der Beschwerdeführer blieb jedoch eine nähere Umschreibung der zu erbringenden Tätigkeiten bzw. eine Detaillierung hinsichtlich der Kundenbetreuung schuldig. Auch die durch die „Vitalpraxis“ vorgelegten Honorarnoten lassen offen, welche konkreten Leistungen (Tätigkeiten) abgerechnet wurden.

Die Begleichung der monatlichen pauschalen Honorare iHv 258 € erfolgte durch Übernahme der Studiengebühr für den Heilpraktiker-Lehrgang als „Grundbezug“ iHv 258 €. Es ist auffällig, dass die schriftliche Vereinbarung über den monatlichen Pauschalbetrag genau auf die Höhe der monatlichen Studiengebühr abgestellt ist.

Die Honorare wurden von „Vitalpraxis“ fakturiert. Die Begleichung der Honorare für 2008 erfolgte mit einer Überweisung am 5.6.2008 iHv 8.000 € auf das Konto der Gattin des Beschwerdeführers; für 2009 erfolgten zwei Aconto-Zahlungen am 12.1.2009 bzw. 16.2.2009 von jeweils 2.000 €.

Für die im Rahmen ihrer Ausbildung erstellte Projektarbeit „Gesundes Wohnen“ erstellte die Gattin des Beschwerdeführers eine Honorarnote von 9.700 €, die seitens des Beschwerdeführers durch Überweisung vom österreichischen Firmenkonto auf das deutsche Privatkonto beglichen wurde.

Die oben geschilderte vertragliche Gestaltung hinsichtlich der Begleichung der erbrachten Leistungen ist eindeutig fremdunüblich. Eine gleichartige Leistungsbeziehung gegenüber einem fremden Dritten ist undenkbar.

Da eine solche Vereinbarung nicht dem Fremdvergleich standhält, sind die geltend gemachten Betriebsausgaben nicht anzuerkennen sondern unterliegen dem Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988.

Am Rande sei bemerkt, dass hinsichtlich der vom Finanzamt angenommenen ehelichen Beistandspflicht der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung als typische Beispiele Telefondienst, Botengänge etc. angeführt hat (vgl. dazu (Jakom/Lenneis EStG, 2015, § 4 Rz 339)

Fremdleistungen - PE Ltd. Kiew (Tz 3)

Provisionszahlungen sind als Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 abzugsfähig, wenn sie durch den Betrieb veranlasst sind.

Der für die Feststellung der für die Abzugsfähigkeit in diesem Sinne maßgeblichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse nach § 115 Abs. 1 BAO grundsätzlich bestehenden amtswegigen Ermittlungspflicht steht die den Steuerpflichtigen treffende Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht gegenüber. Zu dieser Mitwirkungspflicht zählt nach § 138 Abs. 1 BAO auch die Verpflichtung der Abgabepflichtigen, auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht nach § 119 BAO zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen, sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Eine Glaubhaftmachung genügt nur dann, wenn den Abgabepflichtigen nach den Umständen der Beweis nicht zugemutet werden kann. Ob dabei eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist, hat die Abgabenbehörde nach § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen.

Hat der maßgebliche, steuerlich bedeutsame Sachverhalt seine Wurzeln im Ausland, besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen; in solchen Fällen tritt die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde gegenüber der Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht der Partei zurück (vgl. VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109, mwN). Insbesondere besteht diesfalls eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei bei der Schaffung und Beschaffung von Beweismitteln (vgl. VwGH 25.4.2002, 95/15/0197 mit Verweis auf Ritz, BAO, § 115 Tz 10). Um die Abzugsfähigkeit von Provisionen an einen ausländischen Geschäftspartner zu sichern, ist es daher erforderlich, schon bei der Aufnahme der Geschäftsbeziehungen mögliche Beweismittel zu sammeln und für eine entsprechende Dokumentation des Geschehens zu sorgen.

Eine solche Dokumentation seitens des Beschwerdeführers ist offensichtlich nicht erfolgt. Der Beschwerdeführer hat keine Unterlagen und Beweismittel, aus denen die erfolgten bzw. versuchten Geschäftsanbahnungen in ausreichendem und überprüfbarem Maß hervorgehen, der Abgabenbehörde zur Verfügung gestellt.

Vor diesem Hintergrund vermag das Bundesfinanzgericht keinen Zusammenhang mit den in der Sammelrechnung vom 20.2.2008 geleisteten Zahlungen und der Reise des Beschwerdeführers nach Kiew im Juni 2008 erkennen. Die im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens vorgelegten Unterlagen und die Behauptungen des Beschwerdeführers, dass den Zahlungen konkrete Leistungen zugrunde liegen, sind in sich widersprüchlich und nicht nachvollziehbar.

Im Hinblick auf die besondere Konstellation der gegenständlichen Geschäftsgestaltung und den Umstand, dass sich das Vorschützen von in das Ausland zu zahlenden Provisionen in besonderem Maße dazu eignet, das für die inländische Besteuerung heranzuziehende Einkommen zu schmälern (vgl. VwGH 31.7.1996, 92/13/0020), wäre es aber Sache der Beschwerdeführers gewesen, die betriebliche Veranlassung der Provisionszahlungen nachvollziehbar darzulegen und anhand geeigneter Unterlagen zweifelsfrei zu dokumentieren.

Der Beschwerdeführer hat es verabsäumt, nähere Details hinsichtlich seiner Geschäftsbeziehung zur PE Ltd. und deren Vertreter L in Kiew bzw. zum deutschen Auftraggeber (FM GmbH) bekannt zu geben und geeignete Beweismittel vorzulegen.

Es muss daher davon ausgegangen werden, dass eine betriebliche Veranlassung der geltend gemachten Provisionszahlungen nicht gegeben ist.

Zulässigkeit einer 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 gegenständlichen Fall wird über das Vorliegen von Betriebsausgaben abgesprochen. Zu § 4 Abs. 4 EStG 1988 liegt eine einheitliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor (Zugehörigkeit zum notwendigen Betriebsvermögen: zB VwGH 18.9.2003, 2001/15/0008; Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen: zB VwGH 24.2.1999, 96/13/0201; Provisionszahlungen ins Ausland: VwGH 31.7.1996, 92/13/0020). Zudem hing die Entscheidung im Wesentlichen von im Streitfall ausschließlich einzelfallbezogenen Sachverhaltsfragen ab, die im Wege der freien Beweiswürdigung beurteilt wurden. Eine Revision ist demnach nicht zulässig.

Linz, am 4. August 2017