



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

---

Außenstelle Feldkirch  
Senat 3

GZ. RV/0121-F/08,  
miterledigt RV/0122-F/08

## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, Adresse,, gegen die Bescheide des Finanzamtes xx betreffend Einkommensteuer 1999 und 2000 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide und die Berufungsvorentscheidungen werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

## Begründung

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob und in welcher Höhe vom Bw (gewerblicher Versicherungsagent) in den Jahren 1999 und 2000 geltend gemachte Subprovisionen bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Betriebsausgaben gem. § 4 Abs. 4 EStG 1988 abzugsfähig sind. Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 1999 und 2000 sind auf Grund einer im Unternehmen des Bw für die Jahre 1998 bis 2000 durchgeführten Betriebsprüfung (vgl. Schlussbericht vom 24.5.2006 zur Betriebsprüfung, ABNr.: 12071/05) nach Wiederaufnahme der Verfahren gem. § 303 Abs. 4 BAO ergangen.

Darüber hinaus hat das Finanzamt als Finanzstrafbehörde erster Instanz mit Bescheid vom 19. September 2006 gegen den Bw ein Finanzstrafverfahren wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gem. § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) eingeleitet. Der Bw hat gegen den Einleitungsbescheid Beschwerde erhoben.

Mit Beschwerdeentscheidung vom 13. März 2009, GZ FSRV/0038-I/06, hat der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz den Spruch des angefochtenen

Einleitungsbescheides insoweit abgeändert, als die Wortfolge *"im Gesamtbetrag von 11.111,31 € (152.894,95)"* durch die Wortfolge *"in noch festzustellender Höhe"* ersetzt wurde.

Die Abänderung des Spruchs hat insofern für die abgabenrechtliche Beurteilung des gegenständlichen Falles Bedeutung, als sie - wie aus den Entscheidungsgründen hervorgeht - unter anderem auf dem Vorbringen des Bw beruht, dass - wie bereits bei der Beibringung der Unterlagen im Laufe der Prüfung und bei der Berufung vom 28. Juni 2006 gegen den Einkommensteuerbescheid für 2000 vom 26. Mai 2006 vom Beschwerdeführer dargelegt worden sei - im Jahr 2000, über das auch im Abgabenverfahren zu entscheiden ist, nicht Herr E A Subprovisionen in Höhe von 110.142,00 S, sondern Herr B C (solche) in Höhe von 292.485 S erhalten habe (vgl. Beschwerdeentscheidung Seite 2).

Im Erwägungsteil der Beschwerdeentscheidung hat der Referent des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz festgestellt, dass sich, wovon sich die Referentin überzeugen konnte, im Arbeitsbogen *"jedoch die Kopien von sechs "Provisionszahlungsbestätigungen"* (AB, Seite 155 f) befinden, nach denen ein E A (unterzeichnet mit i. A. + unleserliche Unterschrift) den Erhalt von insgesamt 110.142,70 S im Jahr 2000 bestätigt. Zur vom Finanzamt in der Berufungsentscheidung anerkannten Zahlung an B C vom 31. Juli 2006 (*Anmerkung der Referentin: gemeint wohl 2000*) in Höhe von 28.425,00 S wurde (Anmerkung der Referentin: zutreffend) festgestellt, dass diese Zahlung in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für 2000 nicht erfasst wurde und dass der tatsächliche Grund für die Auszahlung aus der Zahlungsbestätigung nicht ersichtlich ist. Weiters hat der Referent in den Beschwerdegründen festgestellt, dass für die Übrigen im Zuge der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2000 geltend gemachten Subprovisionen weder Auszahlungs- bzw. Überweisungsbelege noch Empfangsbestätigungen vorliegen würden.

Aufgrund voneinander abweichenden Angaben des Beschwerdeführers in der Einnahmen Ausgaben Rechnung einerseits und im abgabenbehördlichen Berufungsverfahren anderseits sei - zumal eine rechtskräftige Abgabenfestsetzung hinsichtlich der Einkommensteuer für 2000 noch nicht erfolgt sei - zum gegenwärtigen Zeitpunkt von einem Verdacht auf Abgabenverkürzung in noch zu bestimmender Höhe auszugehen.

Die Referentin des UFS teilt die vom Referenten in der Beschwerdeentscheidung für das Jahr 2000 getroffenen Feststellungen. Dass - wie vom Bw in der Berufung betreffend Einkommensteuer 2000 vorgebracht wurde - bereits im Verlauf der Prüfung behauptet worden wäre, dass im Jahr 2000 nicht Herr A Subprovisionen in Höhe von 110.142,70 S, sondern Herr B C solche in Höhe von 292.485,00 S erhalten habe, geht weder aus dem Prüfbericht noch dem Arbeitsbogen zur Betriebsprüfung hervor. Fest steht, dass der Bw in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2000 ursprünglich Subprovisionen in Höhe von 289.498,30 S geltend

gemacht hat und diese laut einer im Arbeitsbogen (kurz AB genannt) zur Betriebsprüfung auf Seite 153 abgelegten Aufstellung an E A (110.142,70 S), F G (121.280,40 S), H I (24.138,00 S) und J K (33.937,00) geflossen sein sollen. Der Prüfer hat die behaupteten Zahlungen an E A mangels Nachweis für deren Auszahlung nicht anerkannt (vgl. Tz 4 des Prüfberichts vom 24.5.2006). Die geltend gemachten Zahlungen an die anderen namhaft gemachten Subprovisionsempfänger (F, H, J) wurden vom Prüfer und diesem folgend vom Finanzamt als Betriebsausgaben anerkannt. Aus den vorgelegten Akten ist jedoch weder erkennbar, dass und an Hand welcher Unterlagen der Bw die betriebliche Veranlassung der behaupteten Zahlungen, nämlich, dass diese Personen dem Bw gegenüber Vermittlungsleistungen als Subprovisionäre erbracht hätten, die einen Honoraranspruch dem Grunde nach und in der für das Jahr 2000 behaupteten Höhe nachvollziehbar belegen, noch dass der Bw den Zahlungsfluss an diese durch entsprechende, bei Zahlung (vgl. dazu die im AB, Seite 153, angeführten Zahlungszeitpunkte) erstellte Belege (von den Empfängern unterfertigte Auszahlungs- bzw. Empfangsbestätigungen; Überweisungsbelege) nachgewiesen hätte (vgl. dazu die Beschwerdeentscheidung FSRV/0038-I/06, Seite 6) bzw. dass die angeblichen Subprovisionsempfänger den Empfang von Subprovisionen bestätigt hätten. Nach der derzeitigen Aktenlage geht die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) davon aus, dass auch diese Zahlungen und der hierfür angegebene Rechtsgrund (Subvermittlungsleistungen) weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht wurden.

Überdies wirft das Vorbringen in der Berufung betreffend Einkommensteuer 2000 die Frage auf, ob der Bw nunmehr davon ausgeht, dass Herr C im Jahr 2000 alleiniger Provisionsempfänger war, oder ob neben den behaupteten Zahlungen an Herrn C (an Stelle von E A ) auch die vom Prüfer und diesem folgend vom Finanzamt anerkannten Zahlungen an Herrn F, H und J in der jeweils behaupteten Höhe (vgl. obige Ausführungen) als Betriebsausgaben beantragt werden.

Sollte der Bw - was nach Ansicht der Referentin bereits vor Erlassung der Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2000 einer Klärung bedurft hätte - davon ausgehen, dass Herr C im Jahr 2000 alleiniger Provisionsempfänger war (und diesfalls die als Subprovisionen beantragten Betriebsausgaben betraglich annähernd mit den ursprünglich in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung beantragten übereinstimmen würden) oder, dass Herr C (an Stelle von Herrn A) neben F, H und J in der ursprünglich angegebenen Höhe Subprovisionen in Höhe von 292.485,00 S erhalten habe (und diesfalls ein wesentlich höherer als der ursprünglich für „Subprovisionen“ geltend gemachte Gesamtbetrag als Betriebsausgaben beantragt werden würde), so wäre diese Änderung der ursprünglichen Position, die von der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2000 und hinsichtlich der gegenüber dem Prüfer namhaft gemachten Empfänger grundlegend abweicht, vom Bw zu begründen.

Dies umso mehr, als der Bw dem Prüfer sechs Provisionsbestätigungen für die ursprünglich geltend gemachten Zahlungen an Herrn A vorgelegt hat, in der eine namentlich nicht zuordenbare Person unterschriftlich „i. A.“ (des Herrn A) den Erhalt von der Höhe nach bezifferten Zahlungen, die in Summe die Subprovision von 110.142,70 S „für die Vermittlung des/der Versicherungskunden/in“ ergeben, bestätigt hat (vgl. dazu nochmals Beschwerdeentscheidung FSRV/0038-I/06, Seite 6). Die wechselnden Angaben des Bw zu den angeblichen Empfängern von Subprovisionen im Jahr 2000, der Höhe der angeblich an Dritte insgesamt in diesem Jahr ausgezahlten Subprovisionen, und die Vorlage von Provisionsempfangsbestätigungen für Zahlungen, die nach dem Berufungsvorbringen nicht Herr A erhalten habe, lassen erhebliche Zweifel an der Glaubwürdigkeit von Angaben des Bw aufkommen, falls der Bw nicht über Vorhalt eine plausible Erklärung für seine wechselnden Angaben und für die vorgelegten Provisionsempfangsbestätigungen geben kann.

Das Finanzamt hat mit Berufungsvorentscheidung (BVE) betreffend Einkommensteuer 2000 einen Teil der erstmals in der Berufung behaupteten Subprovisionszahlungen an Herrn C anerkannt. Mangels sachverhaltsbezogener Begründung kann nicht nachvollzogen werden, weshalb das Finanzamt davon ausgeht, dass die vom Bw vorgelegten Unterlagen die **betriebliche Veranlassung** der Barauszahlung von 28.425,00 S an B C erwiesen hätten, d.h. dass und aus welchen Unterlagen ersichtlich wäre, dass die Zahlung in Erfüllung eines Anspruchs des B C auf Subprovisionen aus dem Bw gegenüber erbrachten (Sub)vermittlungsleistungen erfolgt wäre. Auch für den Referenten der Beschwerdeentscheidung betr. Einleitung des Finanzstrafverfahrens ist der *„tatsächliche Grund für die Auszahlung“* nicht ersichtlich. Die Bankbelege erweisen zwar, dass Herrn C über Anweisung des Bw ein Betrag von 28.425,00 S „*einmalig*“ in bar ausgezahlt wurde. Die Bankbelege (Fax an die BTV, Kontoauszug, Auszahlungsbeleg vom 31.7.2000) enthalten aber keinerlei Hinweis zum behaupteten Zahlungszweck. Die Abrechnung der L Versicherung vom 6.7.2000 erweist lediglich einen Überweisungsbetrag zugunsten des Bw in Höhe von 35.531,20 S. In der Aufstellung der Verträge des Jahres 2000 fehlen (gerade) für die Abrechnung vom 6.7.2000 zum Betrag von 35.531,20 S sämtliche Angaben, die zu den übrigen Abrechnungstichtagen dieses Jahres angeführt wurden (Polizzennr., Vers.nehmer, Provision für den konkreten Vertragsabschluss). Dem bereits der Vorhaltsbeantwortung vom 29.11.2006 angeschlossenen Computerausdruck wurde handschriftlich „C B, Anschrift“ angefügt. Die (inhaltlich idente) Aufstellung, die dem Vorlageantrag an den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) beigelegt wurde, enthält anstelle des handschriftlichen Zusatzes die mit dem Computer verfasste Überschrift „B C 2000“, sodass davon auszugehen ist, dass die wechselnden *„Überschriften“* vom Bw im Nachhinein angefügt wurden. Dass die Zahlung an Herrn C in Erfüllung eines Anspruchs auf Subprovisionen in dieser Höhe erfolgt wäre, kann den vom Bw vorgelegten Unterlagen nicht

entnommen werden. Vom Bw wären daher jene (erst bekannt zu gebenden) Verträge anzufordern (gewesen), über die laut Aufstellung am 6.7.2000 abgerechnet wurde und für die der Bw eine Provision von 35.531,20 S erhalten hat. Nur wenn diese Verträge tatsächlich von Herrn C vermittelt wurden, kann auch das (bisher ebenfalls unbewiesene) Vorbringen, dass zwischen dem Bw und Herrn C mündlich vereinbart gewesen sei, dass dieser bei „Subvermittlungen“ 80 % des vom Bw vereinnahmten Honorars erhält, als erwiesen angenommen werden.

Dass Herr C im Jahr 2000 Provisionsansprüche erworben hätte bzw. Zahlungen **aus diesem Rechtsgrund** an diesen erfolgt sind, hat der Bw bis dato weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht.

Sollte der Bw Unterlagen nachreichen, die nach Ansicht des Finanzamts die betriebliche Veranlassung der Zahlung von 28.425,00 S an Herrn C erweisen, wäre nach Ansicht der Referentin (unabhängig vom Antrag des Bw im Vorlageantrag) B C Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben, zumal sich aus einer Anerkennung dieser Zahlungen als Betriebsausgaben beim Bw steuerliche Folgen für B C ergeben würden.

Darüber hinausgehend könnten Subprovisionen als Betriebsausgaben nur dann anerkannt werden, wenn vom Bw Unterlagen (Versicherungsanträge, aus denen klar erkennbar ist, dass sie von einem der namhaft gemachten Subvermittler unterfertigt wurden, Honorarnoten der Subprovisionsempfänger, vom Subvermittler unterfertigte Empfangsbestätigungen mit Angabe des Zahlungszwecks z.B. Subprovisionen laut Honorarnote vom) vorgelegt werden, die den Anspruch auf Subprovisionen dem Grunde und in der jeweils geltend gemachten Höhe belegen und ein Nachweis für die Auszahlung der geltend gemachten Beträge erbracht wird. Dies gilt insbesondere auch für die bis dato vom Finanzamt (dem Prüfungsergebnis folgend) anerkannten Subprovisionen an F G, H I, J K, falls der Bw davon ausgeht, dass die in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für diese Personen geltend gemachten Subprovisionen (neben den nach der Aktenlage erstmals in der Berufung behaupteten Subprovisionszahlungen an B C) als Betriebsausgaben anzuerkennen wären. Die in der Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2000 vom Finanzamt vertretene Ansicht, die Aufteilung der Subhonorare könne „nur“ mittels Bestätigung des Empfängers erfolgen, teilt die Referentin nicht.

Bezüglich der Anerkennung von Subprovisionen als Betriebsausgaben im **Berufungsjahr 1999** im Schätzungswege gem. § 184 BAO mit 20 % der (in der erst im Verlauf der Prüfung vorgelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) geltend gemachten Subprovisionen in Höhe von 462.065,07 S, das sind 92.413,00 S, ist festzustellen, dass vom Finanzamt weder die Schätzungsberechtigung noch der gewählte Prozentsatz (20 %) begründet wurde. Selbst

wenn man davon ausgehen würde, dass die vom Bw vorgelegten Versicherungsanträge von Dritten vermittelt worden wären, ist nicht ersichtlich, dass zumindest hinsichtlich dieser Abschlüsse ein Zahlungsfluss an Dritte nachgewiesen worden wäre, sodass derzeit keinerlei Anhaltspunkte für den gewählten Prozentsatz der Schätzung ersichtlich sind. Der vom Bw behauptete Prozentsatz der weitergegebenen Provisionen (80 %) wurde – wie die Referentin dargelegt hat - bis dato vom Bw ebenfalls nicht nachgewiesen (vgl. dazu die Ausführungen zur behaupteten Subprovisionszahlung von 28.425,00 S). Aus den im Arbeitsbogen zur Betriebsprüfung, Seite 83 f, abgelegten Versicherungsanträgen für 1999 (9 Stück) ist auch nicht ersichtlich, wie hoch die Provisionen waren, die der Bw für diese Vermittlungen vereinnahmt hat. Der Bw geht erkennbar (vgl. Schreiben vom 29.11.2006 an das Finanzamt) davon aus, dass die dem Prüfer vorgelegten Kopien von Versicherungsabschlüssen von Herrn C (laut Bw signifikante Unterschrift und Schriftbild) vermittelt wurden. Der Prüfer hat dies offen gelassen.

Sollten die im Arbeitsbogen abgelegten Versicherungs-Anträge aus 1999 (vom 20. 4., 15.6., 22.6., 23.6., 1.7., 9.7., 14.7.(2 x), 1 Abschluss im Juni, bei dem der Tag unleserlich ist) tatsächlich von Herrn C vermittelt (unterfertigt) worden sein, können nach Ansicht der Referentin nur Subprovisionen für die dem Prüfer vorgelegten, vom Subvermittler unterschriebenen Anträge als Betriebsausgaben anerkannt werden, wenn auch die tatsächliche Auszahlung von laut Bw 80 % der vom Bw für diese Vertragsabschlüsse vereinnahmten Provisionen an Herrn C (oder andere Personen) belegmäßig nachgewiesen wird. Die dem Vorlageantrag neuerlich angeschlossene Aufstellung über Vertragsabschlüsse (Überschrift: „C B 1999“) erbringt ohne Vorlage der entsprechenden Verträge weder den Nachweis, dass bzw. welche der dort angeführten Verträge von B C vermittelt wurden, noch, dass und in welcher Höhe vom Bw vereinnahmte Provisionen weitergegeben wurden.

Dass auch das Finanzamt die Ansicht vertritt, dass nur Subprovisionen anerkannt werden können, wenn (Anmerkung der Referentin: neben dem Rechtsgrund der Zahlung) vom Bw auch der Zahlungsfluss an B C nachgewiesen wird, ergibt sich aus der Begründung zur Berufungsvorentscheidung für das Jahr 1999.

Weshalb der Prüfer bei der Neuberechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1999 laut Bp die (wegen Nichteinreichung der Einkommensteuererklärung) im Schätzungsweg ermittelten Einkünfte laut Erstbescheid vom 30. Oktober 2000 (200.000,00 S) um die Differenz zwischen den in der im AB, Seite 111, abgelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 1999 geltend gemachten Subprovisionen(462.065,07 S) und den geschätzten Einkünften (200.000,00 S) sowie den vom Prüfer schätzungsweise anerkannten Subprovisionen (92.413,00 S) erhöht hat (gerundet 169.652,00 S), kann die Referentin nicht nachvollziehen. Laut der im AB, Seite 48,

abgelegten „*Provisionsabrechnung lt. Belege L*“ hat der Bw von der L Versicherung 565.038,58 S erhalten, laut Einnahmen-Ausgaben Rechnung 1999 hat er darüber hinaus von der „M“ 2.327,00 S und von der N AG 377.920,80 S vereinnahmt, sodass die Einnahmen 1999 gesamt 945.286,38 S betragen würden. Nach Abzug der vom Prüfer anerkannten Provisionen (92.413,00 S) sowie (bei Nachweis der betrieblichen Veranlassung) der in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung neben den Subprovisionen geltend gemachten Aufwendungen (gesamt: 221.432,20 S) hätten die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1999 631.441,18 S betragen, sodass sich gegenüber den im Erstbescheid zu Grunde gelegten Einkünften (200.000,00 S) eine Gewinnerhöhung von 431.441,18 S ergeben hätte. Der vom Bw in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 1999 ausgewiesenen Gewinn von 133.795,98 S wurde allerdings ebenfalls rechnerisch unrichtig ermittelt: Einnahmen gesamt: 1.001.091,86 S abzüglich Ausgaben von gesamt 683.497,27 S ergeben Einkünfte (einen Gewinn) von 317.594,59 S. Einkünfte in der vom Bw für 1999 ausgewiesenen Höhe wurden im Jahr 1998 erklärt. Weshalb der Bw in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 1999 die Einnahmen „L Versicherung“ mit 620.844,68 S angegeben hat, die Einnahmen laut „*Provisionsabrechnung lt. Belege L*“ nur 565.038,58 (AB, Seite 48) betragen, geht aus den vorgelegten Akten nicht hervor und wäre nach Ansicht der Referentin ebenfalls aufklärungsbedürftig.

Soweit der Bw in den Vorlageanträgen vom 11. Jänner 2007 an den Unabhängigen Finanzsenat meint, es sei ihm nicht möglich gewesen, nachträglich Subprovisionsbestätigungen von Herrn B C zu erhalten, da dieser vermutlich die an ihn getätigten Subprovisionszahlungen in seinen Steuererklärungen nicht angegeben habe, ist zu sagen, dass nicht der angebliche Subprovisionsempfänger den Zufluss oder Nichtzufluss zu bestätigen bzw. zu beweisen braucht, sondern der Bw die **betriebliche Veranlassung von geltend gemachten Ausgaben und deren tatsächliche Zahlung an Dritte** durch entsprechende Unterlagen und Belege nachzuweisen hat. Selbstverständlich würde aber eine Empfangsbestätigung des Subprovisionärs deren Zufluss belegen. Eine „*Beweislastumkehr*“ zu Lasten des Herrn C (oder anderer namhaft gemachter Subvermittler) findet nicht statt.

Da der Bw behauptet, es habe mit den Subvermittlern nur mündliche Verträge gegeben, deren Inhalt nach der Aktenlage bis dato nur B C betreffend dahingehend konkretisiert wurde, dass diesem für die Vermittlung von Verträgen 80 % der Provision des Bw zugestanden seien, allerdings vom Bw bis dato nicht einmal dieser Prozentsatz nachgewiesen wurde, nach der Aktenlage keinerlei Honorarnoten / Rechnungen, mit denen von den namhaft gemachte Empfängern Subprovisionen in Rechnung gestellt wurden, vorgelegt wurden, und keine Belege für die Auszahlung von Subprovisionen (auch auf dem Auszahlungsbeleg über 28.425,00 S befindet sich kein Hinweis zum Zahlungszweck!) vorgelegt wurden, geht die Referentin davon aus, dass, wenn nicht die bis dato fehlenden Nachweise für die betriebliche

Veranlassung **und** den Zahlungsfluss nachgereicht werden, weder für 1999 noch 2000 Subprovisionen als Betriebsausgaben anzuerkennen wären. Vorsorglich wird darauf hingewiesen, dass den Bw im Hinblick auf die ungewöhnlichen Verhältnisse (trotz angeblicher hoher Subprovisionszahlungen nur mündlicher Vertrag, widersprüchliche Angaben zu Empfängern, Empfangsbestätigungen für Zahlungen an Herrn A, die laut Berufung gar nicht erfolgt sind, Subprovisionszahlungen in bar) im gegenständlichen Verfahren eine **erhöhte Mitwirkungspflicht** (Behauptungs- und Beweislast) trifft. Im Übrigen widerspricht es den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass Subprovisionen von mehreren hunderttausend Schilling pro Jahr in bar an Dritte ohne Empfangs- bzw. Zahlungsbestätigung ausgezahlt werden.

In den Jahren 1998 und 2000 wurden die Provisionseinnahmen auf Grund festgestellter Differenzen zwischen den Bankeingängen und den erklärten Provisionseinnahmen um 35.778,00 S bzw. 193.986,00 S sowie auf Grund von Differenzen zwischen den Aufzeichnungen und dem Inhalt der Belege um 28.846,00 S bzw. 13.197,00 S erhöht (vgl. Tz 1 des Prüfberichts). Da in den Jahren 1998 (, das nicht Gegenstand der Vorlage an den UFS ist) und 2000 Einnahmen nicht erklärt wurden (im Jahr 2000 nahezu 20 %), kann nach Ansicht der Referentin nicht ausgeschlossen werden, dass auch 1999 nicht alle Einnahmen erklärt wurden. Diesbezüglich wird nochmals darauf hingewiesen, dass bereits die Einnahmen laut Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 1999 von jenen laut der im AB, Seite 48, abgelegten „Provisionsabrechnung lt. Belege L“ abweichen (vgl. obige Ausführungen). Bei mangelhaften bzw. fehlenden Aufzeichnungen ist es wahrscheinlich, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 184 Tz 18). Die Verhängung eines Sicherheitszuschlags als Methode der Schätzung könnte daher für 1999 durchaus in Erwägung gezogen werden.

Am Rande sei noch erwähnt, dass der Bw in den Einnahmen-Ausgaben Rechnungen 1999 bzw 2000 betriebliche Fahrtaufwendungen („Kilometergelder lt. Fahrtenbuch“) in Höhe von 124.015,50 S bzw. 138.934,60 S (28.354 km) geltend gemacht hat. Da im Arbeitsbogen, Seite 172, für das Jahr 2000 „Fahrtenbuch-Verlust“ vermerkt wurde, die Fahrtaufwendungen vom Prüfer aber anerkannt wurden (Ermittlung der Einkünfte ausgehend vom Erstbescheid vom 5. November 2001), stellt sich aus Sicht der Referentin die Frage, ob der Bw die betriebliche Veranlassung der geltend gemachten Aufwendungen nachgewiesen hat bzw. inwieweit diese Fahrtaufwendungen durch die Vermittlertätigkeit für die L Versicherung verursacht worden sein sollen, zumal der Bw in der Berufung und im Vorlageantrag davon ausgeht, dass B C „über 80 %“ der „verprovisionierten“ Verträge vermittelt habe. Im Arbeitsbogen findet sich auf Seite 172 der Hinweis, dass wegen überwiegender betrieblicher Nutzung die tatsächlichen

Kosten nachgewiesen werden müssten. Ob dieser Nachweis erbracht wurde, kann dem Arbeitsbogen zur Betriebsprüfung nicht entnommen werden.

Die vorstehenden Ausführungen der Referentin machen deutlich, dass im gegenständlichen Verfahren entscheidungswesentliche Sachverhaltsermittlungen (§ 115 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung anders lautenden Bescheide erlassen werden hätten können. Daraus ergibt sich die Berechtigung der Abgabenbehörde zweiter Instanz, die Berufung gem. § 289 Abs. 1 BAO durch Aufhebung der angefochtenen Bescheide und der Berufungsvor-entscheidungen betreffend Einkommensteuer 1999 und 2000 zu erledigen.

Nachdem der Unabhängige Finanzsenat im Falle einer meritorischen Entscheidung gem. § 289 Abs. 2 BAO berechtigt wäre, die angefochtenen Bescheide nach jeder Richtung (auch zu Ungunsten des Bw) abzuändern, ergibt sich die Notwendigkeit zur Durchführung ergänzender Sachverhaltsermittlungen auch für jene Aufwendungen, die vom Prüfer bzw. dem Finanzamt anerkannt wurden, ohne dass das Vorliegen der bzw. sämtlicher tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für deren Anerkennung als Betriebsausgaben (betriebliche Veranlassung, Zahlungsfluss) vom Finanzamt sachverhaltsbezogen begründet worden wäre und deren Vorliegen auch anhand der vom Finanzamt vorgelegten Akten nicht nachvollzogen werden konnte. Dies betrifft insbesondere die Anerkennung der Zahlung an B C in Höhe von 28.425 S sowie die Anerkennung der geltend gemachten Subprovisionen an F G (121.280,40 S), H I (24.138,00 S) und J K (33.937,00 S) im Jahr 2000 (vgl. dazu auch Beschwerdeentscheidung des Unabhängigen Finanzsenats als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz vom 13. März 2009, GZ FSRV/0038-I/06) aber auch die schätzungsweise Anerkennung von Subprovisionen in Höhe von 92.413,00 S im Jahr 1999 als Betriebsausgaben.

Zur Ermessensübung hinsichtlich der Aufhebung wird darauf hingewiesen, dass es die Anordnungen des Gesetzgebers über ein zweitinstanzliches Verfahren unterlaufen würde, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es ist nicht im Sinn des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 289 Rz 5). Die Referentin hat eingehend dargestellt, dass der Sachverhalt in wesentlichen Punkten ergänzungsbedürftig ist und zwecks Entscheidungsreife nicht nur geringfügige zusätzliche Erhebungen zu tätigen (gewesen) wären. Würde der UFS im gegenständlichen Fall sämtliche Ermittlungen erstmals durchführen, käme es überdies zu erheblichen Verfahrensverzögerungen, weil alle Ermittlungsergebnisse und Stellungnahmen wechselweise den Parteien des Verfahrens zwecks

Wahrung des des Parteienghört zur Kenntnis zu bringen wären. Dies würde aber dem Zweck der Kassationsmöglichkeit, nämlich Entlastung der Abgabenbehörde zweiter Instanz und Beschleunigung des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 289 Rz 5), zuwiderlaufen.

Feldkirch, am 20. April 2009