



UNABHÄNGIGER
FINANZSENA

Außenstelle Wien
Senat 7

GZ. RV/3750-W/2002

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZ über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden vertreten durch Beamtin Mag. Karla Hierhold und Mag. Monika Chvatal betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 nach auf Antrag der Partei durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) bezog im streitgegenständlichen Jahr als Gesellschafter-Geschäftsführer der Fa A. GmbH Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung 1999 machte der Bw in der Einnahmen-/Ausgabenrechnung für das Jahr 1999 Einnahmen in Höhe S 610.255,09 (darin enthalten

Geschäftsführergehalt in Höhe von S 595.000,00) und Ausgaben in Höhe von S 352.021,23 geltend. In den Betriebsausgaben enthalten sind ua "Provisionen an Dritte" in Höhe von S 200.000,00.

Mit Vorhalt vom 13. Februar 2001 wurde der Bw aufgefordert, die Belege betreffend die Position "Provisionen an Dritte" in Höhe von S 200.000,00 vorzulegen.

Mit Schreiben vom 16. Februar 2001 übermittelte der Bw zwei Honorarnoten in Kopie.

Honorarnote 1:

"Bw

An

Frau

L. H.

Adr. 1

Lettland

Baden 5.11.1999

Sehr geehrter Frau L. H.!

Für die Vermittlung von Versicherungsverträgen (B.-Versicherung) in Lettland erhalten Sie die vereinbarte Provision in der Höhe von ATS 55.000,00.

Ich hoffe, dass Sie auch weiterhin für mich so aktiv im Baltikum tätig sein werden.

Mit freundlichen Grüßen

Bw"

Weiters versehen mit dem handschriftlichen Vermerk "Bar ausbezahlt 17. 11.1999"

Honorarnote 2:

"Bw

An

Herrn

Prof. E. V.

Adr.2

LETTLAND

Baden 5.11.1999

Sehr geehrter Herr Prof. V!

Für die Vermittlung von Versicherungsverträgen (B.-Versicherung) in Lettland erhalten Sie die vereinbarte Provision in der Höhe von ATS 145.000,--.

Ich hoffe, dass Sie auch weiterhin für mich so aktiv im Baltikum tätig sein werden.

Mit freundlichen Grüßen

Bw"

Weiters versehen mit dem handschriftlichen Vermerk "Bar ausbezahlt 17. 11.1999"

Mit Bescheid vom 1. März 2001 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 wurden die oa Provisionen nicht anerkannt und die Einkünfte aus selbständiger Arbeit wurden in Höhe von S 460.261,00 festgesetzt. Begründend wurde ausgeführt:

"Die Provisionen an Dritte in Höhe von S 200.000,00 konnten nicht anerkannt werden, da die vorgelegten Belege nicht als Empfängerbestätigungen (fehlende Unterschrift der Empfänger) angesehen werden können, bzw der Zahlungsfluss nicht nachgewiesen werden konnte."

Mit Eingabe vom 3. April 2001 erhab der steuerliche Vertreter des Bw gegen den oa Bescheid Berufung und beantragte die Aufhebung des angefochtenen Bescheides sowie die erklärungsgemäße Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 1999.

Begründend wurde ausgeführt:

"In der Bescheidbegründung wird auf die fehlenden Empfangsbestätigungen (fehlende Unterschrift des Empfängers) sowie einen angeblich nicht erfolgten Nachweis des Zahlungsflusses verwiesen. Hinsichtlich letzterem sei zunächst ausgeführt worden, dass im Ersuchen um Ergänzung vom 5. Februar 2001 lediglich die Provisionsbelege und keine Empfangsbestätigungen (Quittungen) abverlangt worden seien. Wie den beiliegenden Belegen zu entnehmen sei, seien vom Bw nun auch die dazugehörenden Empfangsbestätigungen in Kopie vorgelegt worden. Da somit wohl der Zahlungsnachweis belegt worden sei als auch der Bestimmung der Empfängernennung gemäß § 162 BAO Genüge getan worden sei, würden keine Gründe vorliegen, die geltend gemachten Betriebsausgaben (Provisionszahlungen idH von gesamt ATS 200.000,00) nicht anzuerkennen (s. etwa Quantschnigg, Abzugsfähigkeit von Auslandsprovisionen, ÖStZ 1985, 290; Penninger/Schweiger, Die Abzugsfähigkeit von Auslandsprovisionen, SWI 1993, 1993)."

Abschließend stellte der steuerliche Vertreter des Bw noch den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 BAO vor dem Berufungssenat der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland.

Der Berufung beigelegt wurden die oa Honorarnoten in Kopie, jedoch nunmehr mit einer Unterschrift versehen (s. E-Akt 1999/S 22f).

Anzumerken ist, dass die Unterschriften von auf den in den Jahren 1996 und 1997 vorgelegten Honorarnoten (ebenfalls Bar ausbezahlt) erheblich von denen abweichen, welche im Jahr 1999 ebenfalls unterschrieben von Fr. L. H. und Prof. E. V. vorgelegt worden sind.

Mit Vorhalt vom 5. September 2001 wurde der Bw aufgefordert die nachfolgenden Fragen bis 12. Oktober 2001 zu beantworten.

"Da die Unterschriften auf den nunmehr vorgelegten Bestätigungen von jenen in den Vorjahren erheblich abweichen, werden Sie erteilt weitere Beweise als Nachweis für die tatsächliche Provisionszahlungen vorzulegen.

Inwieweit existieren schriftliche Vereinbarungen über die Vermittlungstätigkeit sowie den Provisionszahlungen (Zeitpunkt der Fälligkeit, Höhe, Ort der Zahlung, Zahlungsmodalitäten) ?

Nachweis über die tatsächlichen Leistungen (Versicherungsabschlüsse) der Provisionsempfänger.

Gibt es in Ihren Unterlagen Aufzeichnungen über Ort, Datum und Art der Provisionsübergabe?

Wie werden die Aufträge an die Vermittler erteilt?

Gibt es einen Schriftverkehr zwischen Ihnen und den Vermittlern, die für Sie in Lettland tätig werden bzw der B.-Versicherung?

Im Hinblick auf die Höhe der geleisteten Provisionen erscheint im heutigen Geschäftsleben eine Barzahlung eher ungewöhnlich. Ein konkreter Zahlungsfluss ist daher nachzuweisen (z. B. Abhebung der entsprechenden Beträge vom Bankkonto kurz vor der Auszahlung, etc.)

Aufenthalt in Lettland im Zeitpunkt der Auszahlung (17.11.1999) ist nachzuweisen (Pass).

Empfangsbestätigungen vom 5.11.1999 sind im Original vorzulegen."

Mit Eingabe vom 26. Oktober 2001 (s. E-Akt 1999/S 29) nahm der Bw wie folgt Stellung:

"Ich bin seit 1993 in Lettland, Estland und Litauen als Vermittler von Versicherungen, im speziellen Fall für ein Joint Venture Projekt der AV.-Versicherung und der B.-Versicherung tätig.

Die Aufträge werden über die AV.-Versicherung in Riga abgewickelt. Die obigen als Provisionsempfänger angeführten Personen sind für mich sehr wichtig, da sie sowohl privat als auch bei Firmen einen sehr guten Zugang zu potentiellen Kunden haben. In diesen Ländern funktioniert die Geschäftsgebarung und der Abschluss nach anderen Gesetzen als bei uns. So muss oft schon im vorhinein etwas bezahlt werden um die Motivation der Geschäftspartner zu steigern, um überhaupt mit potentiellen Kunden ins Geschäft zu kommen.

Es bestehen keine schriftlichen Vereinbarungen bezüglich Provisionszahlungen. So ist es auch bei diesen Provisionszahlungen zu sehen. Diese Beträge sind für die Vermittlung einer Pensionsvorsorge für 300 Mitarbeiter der Firma Al. GmbH zu sehen. Die Provisionsempfänger treten dabei nicht direkt als Vermittler auf, sondern stellen nur den Kontakt zu den Entscheidungsträgern her. Dafür wollen Sie aber auch entsprechend honoriert werden, egal ob das Geschäft zu einem positiven Abschluss kommt oder nicht. Das heißt, ich muss auf mein eigenes Risiko Zahlungen leisten egal was später bei dem Geschäft herauskommt. Diese Zahlungen werden immer in BAR abgewickelt, daher sind auch keine weiteren Belege vorhanden. So ist es in den Baltischen Ländern aber auch in den Ländern des ehemaligen OSTBLOCKS üblich, solche Zahlungen zu leisten um überhaupt geschäftlich erfolgreich sein zu können. Ich glaube aber, dass auch hier schön langsam ein Umdenken stattfindet, da ich immer wieder darauf hinweise, dass ich auf die Dauer diese Form der Provisionszahlungen nicht immer so weiterführen kann.

Auf die Art wie auf den Übernahmebestätigungen unterschrieben wird, habe ich keinen Einfluss. Speziell in jenen Ländern in denen Russen und z.B. Letten wohnen, kommt es laufend zu unterschiedlichen Unterschriftenformen, da vor allem die russischstämmigen Personen oft ein Problem mit den lateinischen Buchstaben haben und daher die Unterschriften recht unterschiedlich ausfallen können.

Ich hoffe Ihnen mit diesen Ausführungen einen Einblick in die Geschäftspraktiken des ehemaligen Ostblocks geliefert zu haben und ersuche um Ihr Verständnis für meinen Fall."

Mit Berufungvorentscheidung vom 6. November 2001 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt:

"Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben Aufwendungen und Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Die Richtigkeit der Ausgaben ist grundsätzlich nachzuweisen bzw glaubhaft zu machen. In Fällen, in denen der abgabenrechtlich relevante Sachverhalt von Auslandsbeziehungen gekennzeichnet ist, besteht für den Abgabepflichtigen erhöhte Mitwirkungspflicht bei der Wahrheitsforschung. Kommt der Abgabepflichtige dieser Verpflichtung nicht nach, so hat er die Folgen, die sich aus der Nichtanerkennung unbewiesener gebliebener Fakten ergeben können, selbst zu tragen.

Im streitgegenständlichen Fall wurden Provisionszahlungen in der Höhe von S 200.000,00 an ausländische Empfänger in Lettland nicht anerkannt, weil der Zahlungsfluss nicht nachgewiesen wurde und die vorgelegten Belege ohne Unterschrift nicht als Empfängerbestätigungen angesehen wurden.

Im Zuge des Berufungsverfahrens wurden dann unterfertigte Belege nachgereicht.

Da die Unterschriften auf den neuerlich vorgelegten Bestätigungen von jenen in den Vorjahren erheblich abweichen, wurden im Zuge eines Vorhalteverfahrens weitere Beweise als Nachweis für die tatsächliche Provisionszahlungen abverlangt.

Im daraufhin erfolgten Antwortschreiben wurde ausgeführt, dass der Pflichtige als Vermittler von Versicherungen in Lettland, Estland und Litauen tätig sei. Die beiden als Provisionsempfänger genannten Personen stellten Kontakte zu potentiellen Kunden her, wofür sie entsprechend honoriert werden. Sie selbst treten nicht als Vermittler auf. Im ehemaligen Ostblock seien derartige Zahlungen üblich, um geschäftlich erfolgreich sein zu können. Es gäbe weder schriftliche Vereinbarungen über die Provisionszahlungen noch Belege über die Zahlungsabwicklung. Die unterschiedlichen Unterschriften seien darauf zurückzuführen, dass Russen und Letten. Probleme mit den lateinischen Buchstaben hätten.

Voraussetzung für die Anerkennung solcher Auslandsprovisionen ist, dass die betreffenden Geschäfte nachgewiesen und sowohl die Zuordnung der geltend gemachten Provisionen als auch deren Ausmaß glaubhaft gemacht werden. Die ganz allgemein gehaltene Behauptung, "Provisionen" seien im ehemaligen Ostblock üblich, bietet noch nicht genügend Anhaltspunkte dafür, dass solche Provisionen im Einzelfall auch tatsächlich bezahlt wurden.

Die Glaubhaftmachung der Richtigkeit der Ausgaben ist im vorliegenden Fall jedoch nicht gelungen; so wurden dem Pflichtigen zwar mehrere Möglichkeiten geboten (z.B. hat sich der Pflichtige tatsächlich am 17.11.1999 in Riga aufgehalten ? oder Abhebung des nicht geringen Betrages von einem Bankkonto unmittelbar vor der Auszahlung etc.) seine Angaben fester zu untermauern, welche jedoch nicht wahrgenommen wurden. Es wurden die Empfänger der Provisionen zwar namentlich genannt, aber die auf den Bestätigungen angebrachten Unterschriften weichen wesentlich von denen der Vorjahren ab, diesbezügliche Bedenken konnten durch die Begründung (Probleme mit den lateinischen Buchstaben--- dies ist insbesondere bei einem Professor eher unglaublich) nicht ausgeräumt werden. Originalbelege wurden trotz Aufforderung nicht vorgelegt.

Diesen Umständen zufolge konnte die Tatsache des Aufwandes und seine betriebliche Veranlassung, also der unmittelbare Zusammenhang mit ausländischen Geschäftsaufträgen bzw Abschlüssen nicht als erwiesen angesehen werden, die Provisionszahlungen konnten daher nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden.

Mit Eingabe vom 6. Dezember 2001 stellte der steuerliche Vertreter der Bw den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz.

Begründend wurde ausgeführt:

"Der Bescheidbegründung des bekämpften Bescheides ist zu entnehmen, dass nach Ansicht der Behörde die tatsächliche Zahlung von Provisionen sowie deren betriebliche Veranlassung nicht erwiesen sei.

Diese Ansicht ist unrichtig.

Die gegenständlichen Provisionszahlungen wurden durch Empfangsbestätigungen belegt, aus denen gleichzeitig die Provisionsempfänger ersichtlich sind. Die Unterschriften der Empfänger weichen zwar von denen der Vorjahre ab, doch sind diese Unterschiede nicht gravierend. Selbst die Unterschriften des Bw auf den jeweiligen Provisionsabrechnungen weisen nicht immer das gleiche Erscheinungsbild auf. Dies kann dann wohl auch nicht von dem Unterschriftsbild einer russisch- oder lettischstämmigen Person, die nicht ständig die lateinische Schrift verwendet, verlangt werden. Ob es sich bei der betreffenden Person um einen Professor oder eine Person ohne (akademischen) Titel handelt kann dabei ebenfalls nicht von Relevanz sein. Als Kriterium sollte lediglich die Übung in der lateinischen Schrift angesehen werden, ein Titel alleine sagt aber darüber nichts aus.

Die Abweichungen bei den Unterschriften sind durchaus nachvollziehbar, sie sind begründbar und somit als den Umständen entsprechend verständlich zu betrachten.

Zur Untermauerung der Herausgabe lege ich ferner Kopien des Reisepasses des Geschäftspartners des Bw Hr. A. B., welcher ebenfalls Geschäftsführer der Fa. A. GmbH ist, vor, aus denen ersichtlich ist, dass sich dieser am 17. 11. 1999 in Lettland aufgehalten hat (Einreise: 17.11.1999, Ausreise 1.12.1999). Im Zuge einer Geschäftsreise ins Baltikum hat Hr. A. B. die vom Bw auszuzahlenden Provisionen in das Büro der Fa. A. GmbH Adr. 3 in Riga, mitgenommen und dort gemeinsam mit den Provisionsabrechnungen hinterlegt, da die Provisionsempfänger zu diesem Zeitpunkt nicht anwesend waren. Eine persönliche Übergabe hat nicht stattgefunden. Die unterfertigten Abrechnungen wurden dann von Hr. A. B. wieder mit nach Wien genommen und dem Bw übergeben.

Hinsichtlich der betrieblichen Veranlassung der gegenständlichen Provisionen ist zu bemerken, dass keine Verpflichtung besteht, "die betreffenden Geschäfte" nachzuweisen. Um als Betriebsausgaben absetzbar zu sein, ist lediglich die betriebliche Veranlassung der Provisionszahlungen notwendig. Weder die tatsächliche Notwendigkeit noch die Angemessenheit ist grundsätzlich zu prüfen. Dementsprechend sind auch unzweckmäßige oder vermeidbare Aufwendungen abzugsfähig sofern sie betrieblich veranlasst sind (vgl. Penninger/Schweiger in SWI 993, S 193).

Zur betrieblichen Veranlassung wurde bereits ausgeführt, dass die Empfänger der gegenständlichen Provisionsabrechnungen im baltischen Raum Kontakte zu potentiellen Kunden herstellen. Die Bezahlung einer Provision ist dabei unabhängig von einem tatsächlich entstandenen Geschäftsabschluss. Da der Bw die geschäftlichen Gespräche mit potentiellen Kunden selbst führt, wird der Erfolg oder Misserfolg auch nicht den Personen zugeschrieben, die lediglich die Möglichkeit zur Geschäftsverhandlung eröffnet haben. Der Bw leistet vielmehr Provisionen, um auch weiterhin die guten privaten und beruflichen Kontakte der Provisionsempfänger im baltischen Raum nutzen zu können.

Ferner möchte ich feststellen, dass darüber hinaus bereits der genaue Grund für die gegenständlichen Provisionszahlungen angegeben wurde. Die Beträge stellen Provisionen für die Kontaktherstellung zu Entscheidungsträgern der Fa. Al. dar. Bei der Firma Al. handelt es sich um den größten A.-Produzenten Lettlands, wodurch sich für den Bw und seiner Gesellschaft die Möglichkeit eröffnet Pensionsvorsorgeprodukte für 300 Mitarbeiter vermitteln zu können.

Hinsichtlich des Nachweises des Zahlungsflusses verweise ich darauf, dass der Bw aufgrund seines Geschäftsführerbezuges, der in der Regel bar zur Auszahlung gelangt, stets über einen höheren Bargeldbetrag verfügt. Aus diesem Grund ist es ihm auch möglich einen

unmittelbaren Konnex zwischen den Provisionszahlungen und einer Abhebung von einem Bankkonto herzustellen, wie es die bescheiderlassende Behörde allerdings für die Anerkennung einer Provisionszahlung als essentiell erachtet.

Aufgrund der obigen Ausführungen ist sowohl die betriebliche Veranlassung als auch die Verausgabung der Provisionen ausreichend nachgewiesen."

Festzuhalten ist, dass im Zuge der Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 1998 aufgrund eines Telefonates mit dem steuerlichen Vertreter des Bw ein Aktenvermerk vom 4. Dezember 1998 mit nachstehendem Inhalt verfasst wurde (s. E-Akt 1998/S 13):

".....Gesellschafter-Geschäftsführer bei der Fa. A.. GmbH.....

Pfl. ist zu 50% an der Firma beteiligt; die Firma ist auch in Lettland tätig. lt. telefon. Rücksprache muss der Pfl. als Geschäftsführer für die Firma in Lettland Versicherungsverträge abschließen, da er sich oft in Österreich aufhält, schließen während dieser Zeit Dritte die Verträge in Lettland ab, die dafür Provisionen erhalten."

Mit Eingabe vom 22. Jänner 2003 stellte der damalige steuerliche Vertreter des Bw den Antrag die Berufung vom 3. April 2001 gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 gemäß § 323 Abs. 12 BAO dem gesamten Berufungssenat zur Entscheidung vorzulegen.

Mit Schreiben (Vorladung) vom 22. September 2004 wurde dem Bw vom UFS mitgeteilt, dass am 27. Oktober 2004 um 14:00 Uhr am Finanzamt in Baden die von ihm beantragte mündliche Berufungsverhandlung stattfindet. Dieses Schreiben wurde dem Bw mit Rsb am 23. September 2004 zugestellt. Die Verständigung wurde in den Briefkasten eingelegt und beim Zustellpostamt hinterlegt (Beginn der Abholfrist 24. September 2004).

Am 19. Oktober 2004 langte das oa Schreiben als "Nicht behoben" an den UFS zurück.

Mit Schreiben vom 4. November 2004 teilte der steuerliche Vertreter des Bw dem UFS mit, dass die Vollmacht für den Bw zurückgelegt wird.

Mit Schreiben (Vorladung) vom 3. März 2005 wurde dem Bw vom UFS mitgeteilt, dass am 12. April 2005 um 14:00 Uhr am Finanzamt in Baden die von ihm beantragte mündliche Berufungsverhandlung stattfindet. Dieses Schreiben wurde dem Bw mit Rsb zugestellt. Beginn der Abholfrist war der 8. März 2005.

Am 4. April 2005 langte das oa Schreiben als "Nicht behoben" an den UFS zurück.

Aufgrund einer Verhinderung des Vorsitzenden des Berufungssenates 7 kam es zu einer Verschiebung der mündlichen Berufungsverhandlung von ursprünglich 12. April 2005 auf den 13. April 2005 um 14:00 Uhr.

Festzuhalten ist, dass die Referentin den Bw persönlich am 23. März 2005 telefonisch (nach mehrmaligen erfolglosen Versuchen) von der Verschiebung der mündlichen

Berufungsverhandlung von ursprünglich 12. April 2005 auf den 13. April 2005 um 14:00 Uhr verständigt hat (s. AV vom 23. März 2005, UFS-Akt).

Die neuerliche schriftliche Vorladung wurde am 23. März 2005 versendet. Dieses Schreiben wurde dem Bw mit Rsb am 24. März 2005 zugestellt. Die Verständigung wurde in den Briefkasten eingelegt und beim Zustellpostamt hinterlegt (Beginn der Abholfrist 25. März 2005).

In der am 13. April 2005 über Antrag der Partei im Finanzamt Baden durchgeföhrten mündlichen Berufungsverhandlung wurde in Anwesenheit des Finanzamtes als Amtspartei bis 14:15 Uhr auf das Erscheinen des Bw gewartet. Nachdem der Bw nicht erschienen ist, ist in Abwesenheit des Bw verhandelt worden.

Niederschriftlich wurde festgehalten, dass das Finanzamt als Amtspartei auf das bisherige Vorbringen verwiesen hat.

Um 14:30 Uhr schloss der Vorsitzende das Beweisverfahren und verkündete den Beschluss, dass die Berufungsentscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt.

Am 14. April 2005 langte die Ladung als "*Nicht behoben*" an den UFS zurück.

Der Senat hat erwogen:

Der Senat geht von nachstehendem Sachverhalt aus, der sich im Wesentlichen aus den im bisherigen Verwaltungsverfahren erstatteten Vorbringen des Bw ergibt:

Der Bw ist seit 1993 als Vermittler von Versicherungen in Lettland, Estland und Litauen – im speziellen Fall für ein Joint Venture Projekt der AV-Versicherung – tätig. Die Aufträge werden über die AV-Versicherung in Riga abgewickelt.

Es ist nicht feststellbar, dass Zahlungen an Herrn Prof. E. V. oder Frau L. H. im Berufungszeitraum erfolgt sind und ob den vom Bw behaupteten Zahlungen ein betrieblicher Anlass zu Grunde liegt.

Der erkennende Senat vermag die vom Bw im Ergebnis gewünschten Feststellungen, die maßgebend für den Betriebsausgabenabzug sind, aus folgenden Überlegungen heraus nicht zu treffen:

Die beiden vom Bw namhaft gemachten Provisionsempfänger treten nicht direkt als Vermittler auf, sondern stellen nach Angaben des Bw den Kontakt zu den Entscheidungsträgern her, wofür sie entsprechend honoriert werden wollen. Nach seinen Angaben sind die vom Bw dafür geltend gemachten Provisionszahlungen für die Vermittlung einer Pensionsvorsorge für 300 Mitarbeiter der Fa. Al. GmbH angefallen. Seinen Ausführungen folgend seien im ehemaligen

Ostblock derartige Zahlungen üblich. Schriftliche Vereinbarungen bezüglich der Provisionszahlungen sowie Belege über die Zahlungsabwicklung liegen nach seinen Angaben keine vor.

Im Zuge der Veranlagung wurden die Honorarnoten vom 5.11.1999 (in Kopie) versehen mit dem handschriftlichen Vermerk "bar ausbezahlt am 17.11.1999" vorgelegt. Nachdem das Finanzamt die vorgelegten Belege nicht als Empfängerbestätigungen (fehlende Unterschrift der Empfänger) anerkannt hat, legte der Bw im Zuge der Berufung die oa Honorarnoten neuerlich - nunmehr versehen mit jeweils einer Unterschrift - vor. Im Vorlageantrag vom 6. Dezember 2001 ist seitens des Bw ausgeführt worden, dass ein Geschäftspartner des Bw ein Hr. A. B., welcher ebenfalls Geschäftsführer der Fa. A. GmbH ist, im Zuge einer Geschäftsreise ins Baltikum (Einreise am 17. 11. 1999, Ausreise am 1.12.1999) die vom Bw auszuzahlenden Provisionen in das Büro der Fa. A. GmbH in Riga mitgenommen und dort gemeinsam mit den Provisionsabrechnungen hinterlegt hat, da die Provisionsempfänger zu diesem Zeitpunkt nicht anwesend waren. Die unterfertigten Abrechnungen wurden dann von Hr. A. B. wieder mit nach Wien genommen und sind dem Bw übergeben worden.

Grundsätzlich handelt es sich bei Provisionen wie bei allen Aufwendungen oder Ausgaben, dann um Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG, wenn sie durch den Betrieb veranlasst sind. Eine Überprüfung unter den Gesichtspunkt der Notwendigkeit und Angemessenheit ist grundsätzlich nicht vorzunehmen, wobei auch unzweckmäßige oder vermeidbare Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Betrieb als abzugsfähig anzusehen sind.

Provisionen werden idR für den Abschluss eines Vertrages an Personen geleistet, welche durch ihre Vermittlungstätigkeit oder sonstige Einflussnahme auf den potentiellen Vertragspartner den Vertragsabschluss erst ermöglicht haben. Kann eine Mitwirkung von (Sub)Provisionsempfängern weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht werden, ist die Provisionszahlung keine Betriebsausgabe iSd § 4 Abs 4 EStG 1988 (s. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 4 Anm 82).

Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass im Falle der Überprüfung der Abzugsfähigkeit von Provisionen die Abgabenbehörden gemäß § 115 Abs.1 BAO "die abgabenpflichtigen Fälle zu erforschen und von amtswegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln haben, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind". Diese grundsätzlich bestehende amtswegige Ermittlungspflicht kann den Steuerpflichtigen jedoch nicht von seiner Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht befreien. 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. Die Grenze der Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen liegt somit in der Zumutbarkeit der Beweisführung.

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 des Abgabepflichtigen im Verhältnis zur Ermittlungspflicht der Behörde in den Vordergrund.

Da sich die Ermittlungsmöglichkeiten der Abgabenbehörden im Ausland auf die Möglichkeiten von Rechtshilfeersuchen an die ausländischen Finanzbehörden beschränken, kommt der Mitwirkung des Abgabepflichtigen im Rahmen von Auslandssachverhalten erhöhte Bedeutung zu (Ritz, *BAO-Handbuch*, Tz 10 zu § 115 BAO, VwGH 23.2.1994, 92/15/0159).

In diesem Zusammenhang ist es erforderlich schon bei der Aufnahme der Geschäftsbeziehungen mit einem ausländischen Geschäftspartner – ganz besonders im Zusammenhang mit Provisionszahlungen an diesen – in Anlehnung an § 166 BAO mögliche Beweismittel zusammen und für eine umfangreiche Dokumentation zu sorgen, um die Abzugsfähigkeit von Provisionen zu sichern.

Unter Berücksichtigung der oa Grundsätze der Amtsweigigkeit des Verfahrens gemäß § 115 BAO, der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen nach § 119 Abs. 1 BAO, insbesondere im Hinblick auf eine erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen und der Empfängernennung nach § 162 BAO werden in der Literatur folgende Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit von Auslandsprovisionen als Betriebsausgaben genannt:

- a) Der Empfänger der Provisionen muss namentlich genannt werden (gegebenenfalls erst über Verlangen der Finanzbehörde).
- b) Die Tatsache der Provisionszahlung wird nachgewiesen (eventuell auch mittels Eigenbeleg).
- c) Zwischen Provisionszahlung und dem zugrundeliegenden Geschäft ist ein Zusammenhang herstellbar.
- d) Die Provisionszahlung ist betriebsbedingt und branchenüblich, außer sie findet in einem kalkulierten Mehrpreis Deckung.
- e) Trotz Provisionszahlung verbleibt dem Steuerpflichtigen ein angemessener Gewinn.

Voraussetzung für den Abzug nicht eindeutig belegbarer Auslandsprovisionen ist, dass die betreffenden Geschäfte nachgewiesen und sowohl die Zuordnung der geltend gemachten Provisionen als auch deren Ausmaß glaubhaft gemacht wird. Die bloße Behauptung, Provisionen seien im Auslandsgeschäft üblich, reicht nicht aus (VwGH 18.11.1987, 84/13/0083).

Kann ein Beweis nach den Umständen des Einzelfalles nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Im gegenständlichen Fall legte der Bw zwar zwei Honorarnoten (in Kopie beide datiert vom 5. November 1999, welche mit dem handschriftlichen Vermerk versehen sind "*bar ausbezahlt 17.11.1999 und Unterschrift*") vor, welche einerseits eine Fr. L. H. und andererseits einen Prof. E. V. als Empfänger der beiden Provisionszahlungen ausweisen, vor, doch nach Ansicht des Senates ist dem Bw damit weder der Nachweis noch eine Glaubhaftmachung der Richtigkeit der geltend gemachten Aufwendungen für Provisionen gelungen.

Dies aus nachstehenden Gründen:

Die vom Bw allgemein gehaltene Aussage im Schreiben vom 26. Oktober 2001 (s E-Akt 1999/ s 29), dass es im Ostblock bzw in den baltischen Staaten üblich sei, Provisionszahlungen zu leisten egal, ob das Geschäft zu einem positiven Abschluss kommt oder nicht, liefert noch nicht den Beweis dafür, ob solche Provisionen auch tatsächlich bezahlt worden sind.

Auch die nachträglich auf den Kopien der Honorarnoten angebrachten Unterschriften der Provisionsempfänger, die sich nachweislich von den Unterschriften der "selben Empfänger" in den Vorjahren unterscheiden, können der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen. Dies deswegen, weil damit kein Nachweis erbracht worden ist, dass die Zahlungen tatsächlich durchgeführt worden sind.

Auch das Vorbringen des Bw im Vorlageantrag, dass ein Geschäftspartner des Bw ein Hr. A. B., welcher ebenfalls Geschäftsführer der Fa. A. A. GmbH ist, im Zuge einer Geschäftsreise ins Baltikum (Einreise am 17. 11. 1999, Ausreise am 1.12.1999) die vom Bw auszuzahlenden Provisionen in das Büro der Fa. A-GmbH in Riga mitgenommen und dort gemeinsam mit den Provisionsabrechnungen hinterlegt hat, da die Provisionsempfänger zu diesem Zeitpunkt nicht anwesend waren, kann ebenfalls einen Zahlungsfluss nicht nachweisen. Dies deswegen, weil offenkundig eine persönliche Übergabe nicht stattgefunden hat. Die angeblich von den "Provisionsempfängern" unterfertigten Abrechnungen wurden dann von Hr. A. B. wieder mit nach Wien genommen und dem Bw übergeben. Dazu ist festzuhalten, dass sich auf den jeweiligen Honorarnoten auch keine Unterschrift befindet (s. Pass, E-Akt 1999/S 37), die der

des Hr. A.B., welcher als Überbringer der Geldbeträge vom Bw genannt worden ist, gleichen würde. Damit ist auch diese Ausführung nicht geeignet einen Zahlungsfluss nachzuweisen.

Seitens des Bw wurde kein Versuch unternommen der Behörde, wenigstens durch Erbringung anderer Beweise (Gesprächsnoteizen, sonstigem Schriftverkehr zwischen dem Bw und seinen "Provisionsempfängern", Vorlage von Vertragsabschlüssen in Lettland ...) einen Zusammenhang zwischen den Provisionszahlungen und den Grundgeschäften nachzuweisen.

Wenn der Bw weiters behauptet, dass er aufgrund seines Geschäftsführerbezuges, der in der Regel bar zur Auszahlung gelangen würde, stets über einen höheren Bargeldbetrag verfügen würde und es ihm aus diesem Grund auch nicht möglich sei einen unmittelbaren Konnex zwischen den Provisionszahlungen und einer Abhebung von einem Bankkonto herzustellen zu können, muss nach Ansicht des UFS entgegengehalten werden, dass es im heutigen Wirtschaftsleben unüblich ist, hohe Geldbeträge (S 145.000,00 und S 55.000,00) bar "auf Vorrat" zu Hause oder im Büro zu lagern.

Nach Ansicht des Senates ist abschließend noch festzuhalten, dass auch das Verhältnis zwischen der Höhe des Geschäftsführerentgeltes des Bw im Jahr 1999 (rd. S 600.000,00) und den Ausgaben für Provisionen von S 200.000,00 nicht glaubwürdig ist. Dies deswegen weil, es den Erfahrungen des täglichen Lebens widerspricht, dass jemand bei einem Geschäftsführerentgelt in Höhe von ca S 600.000,00 S 200.000,00 an "Provisionen an Dritte" zahlt, also 1/3 seines Entgelts weitergibt. Dass eine derart hohe Provision im konkreten Fall üblich wäre, hätte der Bw zu konkretisieren gehabt.

Außerdem ist für den UFS nicht nachvollziehbar, warum – und für welche konkreten Leistungen - Prof. E. V. S 145.000,00 und Fr. L. H. S 55.000,00 erhalten haben sollen.

Auch die Tatsache, dass der Bw trotz seines gestellten Antrages auf mündliche Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat, in welcher der Bw noch Gelegenheit gehabt hätte, den Sachverhalt zu ergänzen bzw noch Beweise vorzulegen, nicht erschienen ist, trägt nach Ansicht des Senates nicht dazu bei, davon auszugehen, dass tatsächlich ein betrieblicher Zusammenhang zwischen den Provisionszahlungen und dem zugrundeliegenden Geschäft besteht.

Wer "dunkle Geschäfte" tätigt und das über diesen Geschäften lagernde Dunkel auch nachträglich gegenüber der Abgabenbehörde nicht durch lückenlose Beweisführung erhellen kann, muss das damit verbundene steuerliche Risiko selbst tragen (VwGH 14.12.2000, 95/15/0129, 0131).

Die vom Bw geltend gemachten Aufwendungen für "Provisionen an Dritte" sind daher nicht als Betriebsausgaben iSd § 4 Abs 4 EStG 1988 anzuerkennen.

Es war daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 25. April 2005