



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch StB, vom 11. Dezember 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Oststeiermark vom 13. Oktober 2006 betreffend Einkommensteuer für 2001 bis 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Aus **Tz 1 des Außenprüfungsberichts vom 13. Oktober 2006 („Verkaufsprovisionen“)** geht hervor, dass der Berufungswerber (Bw.) im verfahrensgegenständlichen Zeitraum gebrauchte, teilweise reparaturbedürftige Omnibusse gekauft, verkauft bzw. vermittelt habe. Die Käufer der Omnibusse hätten die Kaufpreise auf das Geschäftskonto des Bw. überwiesen oder an ihn bar bezahlt. Laut Angaben des Bw. habe er selbst keine Reparaturen durchgeführt. Die Reparaturen sowie bestimmte Vermittlungstätigkeiten seien vielmehr von anderen „Personen“ durchgeführt worden, wofür er sog. „Verkaufsprovisionen“ ausbezahlt habe. Unter den Aufwendungen des Bw. seien nun Ausgaben für „Verkaufsprovisionen“ enthalten, unter welchen Begriff also verschiedene Kostenfaktoren, nämlich weitergegebene Vermittlungsprovisionen und Reparaturkosten fallen würden. Als Empfänger dieser Verkaufsprovisionen würden auf den Belegen und in der Buchhaltung die Namen von natürlichen Personen, aber keine Adressen genannt, und es gehe daraus lediglich hervor, dass es sich bei einigen Personen um Bosnier, Kroaten oder Polen handle. In einem Geschäftsfall liege eine Reisepassnummer vor, welche sich jedoch nach Überprüfung als

unrichtig herausgestellt habe. Für die (Bar-)Bezahlung der Verkaufsprovisionen seien vom Geschäftskonto des Bw. behobene Beträge verwendet worden. Beim Geschäftsfall 6 des Jahres 2001 sei aber (*Anm.: am 21. Juni 2001*) ein Kassaausgangsbeleg in Höhe von 175.000 S ausgestellt worden, wobei die Bankbehebung am 21. Juni 2001 jedoch nur 63.000 S betragen habe. Die Herkunft des Differenzbetrages habe nicht festgestellt werden können. Beim Geschäftsfall 11 des Jahres 2001 sei (*Anm.: am 17. September 2001*) ein Kassaausgangsbeleg in Höhe von 15.000 S ausgestellt worden, wobei die Bankbehebung am 17. September 2001 nur 10.000 S betragen habe. Auch hier sei die Herkunft des Differenzbetrages unklar. Als Empfänger beider Beträge werde MP, Bojanski Brod-BIH, angegeben. Bezüglich des Geschäftsfalls 12 aus dem Jahr 2001 über 215.000 S (als Empfänger scheine wieder MP, Bojanski Brod-BIH, auf) gäbe es keinen Kassaausgangsbeleg. Dies gelte auch für den Geschäftsfall 1 aus dem Jahr 2004 über 12.000 Euro. Diesbezüglich könne überhaupt kein Zahlungsfluss festgestellt werden. Folgende Namen würden in den vorgelegten Unterlagen aufscheinen:

2001:

Name	Adresse	Land	Verkaufsprovisionen
PD	keine	Bojanski Brod-BIH	60.000 S
ZG	keine	Bojanski Brod-BIH	10.000 S
MP	keine	Bojanski Brod-BIH	536.000 S
RM	keine	Olizanska-Polen	231.000 S
RM	keine	Jojnowiec-Kosice	60.000 S
? Ma	keine	?	215.000 S
Summe			1.112.000 S

2002:

Name	Adresse	Land	Verkaufsprovisionen
ZG	keine	Slavonski Brod	1.500 Euro
MP	keine	Bojanski Brod-BIH	18.000 Euro
CL	keine	Banja Luka-BIH	5.000 Euro
MB	keine	Mostar	9.000 Euro
Summe			33.500 Euro

2003:

Name	Adresse	Land	Verkaufsprovisionen
BN	keine	Mostar BIH	13.800 Euro
JB	keine	Bojanski Brod	36.250 Euro
Summe			50.050 Euro

2004:

Name	Adresse	Land	Verkaufsprovisionen
------	---------	------	---------------------

MZ	keine	kein	
M + ? L	keine	kein	zusammen
Summe			24.500 Euro

Dem Bw. seien ua. folgende Fragen gestellt worden:

Gibt es Verträge über die Höhe der Provisionen bzw. über den Ablauf der Geschäfte?

Wo werden die Fahrzeuge repariert?

Woher sind die Beträge über die Reparaturkosten bekannt?

Warum werden Geschäftsfälle teilweise nummeriert, teilweise nicht?

Wie lauten die genauen Namen und Adressen der Empfänger?

Trotz mehrmaligen Ersuchens (schriftliche Zusammenstellung der fehlenden Punkte; Besprechung am 3. August 2006; Hinweis auf § 162 BAO und die erhöhte Mitwirkungsverpflichtung des Bw.) seien aber keine weiteren Belege, Verträge, Geschäftsunterlagen, Reisepasskopien, Aufzeichnungen etc. vorgelegt worden, und es sei daher auch nicht möglich gewesen, die näheren Geschäftsabläufe nachzuvollziehen. Es lägen auch keine weiteren Dokumente oder Ausweise über mögliche Personen vor, an welche die Zahlungen ergangen seien. Es sei nicht nachvollziehbar, an welchem Ort, bei welcher Firma oder von wem welche Reparaturen durchgeführt worden seien. Es gäbe auch keine Rechnungen über die genaue Art und Höhe der Reparaturen. Der Bw. sei aber schon anlässlich der Vor-Betriebsprüfung auf das Vorliegen von Mängeln bezüglich dieser Problematik hingewiesen worden. So sei ihm schon damals erklärt worden, welche Anforderungen erfüllt sein müssten, damit derartige Provisionsauszahlungen anerkannt werden könnten. Der Bw. behaupte Auslandssachverhalte, deren Inhalte unklar und ungewöhnlich seien. Die in diesem Zusammenhang stehenden Verkaufsprovisionen seien zweifelhaft. Der Bw. sei aufgefordert worden (§ 143 BAO), im Verfahren mitzuwirken und die Unklarheiten zu beseitigen. Ebenso sei er gemäß § 162 BAO aufgefordert worden, Name und Anschrift der Provisionsempfänger bekannt zu geben. Beiden Aufforderungen sei der Bw. nicht nachgekommen. Auf Grund der vorliegenden Informationen seien die behaupteten Zahlungsflüsse im Zusammenhang mit den Verkaufsprovisionen nicht nachvollziehbar. Daher würden die damit zusammenhängenden Aufwendungen nicht anerkannt. Daraus ergäben sich Gewinnerhöhungen in Höhe von 1.112.000 S (2001), 33.500 Euro (2002), 50.050 Euro (2003) und 24.500 Euro (2004).

In diesem Sinne ergingen die angefochtenen **Einkommensteuerbescheide für 2001 bis 2004 vom 13. Oktober 2006**.

Dagegen wurde in der **Berufung vom 11. Dezember 2006** im Wesentlichen Folgendes vorgebracht: Es sei dem Bw. – wie schon mehrmals erwähnt – trotz intensiver Bemühungen nach fünf Jahren leider nicht mehr möglich, für die Jahre 2001 und 2002 Reisepasskopien, weitere Zahlungsnachweise sowie genaue Anschriften der Provisionsempfänger zu erlangen. Durch einen Mittelsmann hätten aber für 2003 bei BN: Mostar, V. Kozarske Brig, und bei JB:

Bosanski Brod, Nova Ulica, sowie für 2004 bei MZ und L: Mostar, Vidovanska Cesta, alle jedoch ohne Hausnummern, ermittelt werden können. Nach Ansicht des Bw. wären die Prüfungsfeststellungen zu Tz 1 nochmals einer Besprechung zu unterziehen. Die Behauptung, der Bw. sei der Aufforderung, Name und Anschrift der Provisionsempfänger, die alle aus Bosnien und Herzegowina stammen, nach zum Teil fünf Jahren bekannt zu geben, nicht nachgekommen, entspreche nicht den Tatsachen. Für den Bw. sei jedoch die Tatsache von ganz entscheidender Bedeutung, dass seine Steuerberatungskanzlei die Steuererklärungen für 2001 bis 2004 ohne jede Beanstandung anerkannt und abgeschlossen und bei keiner der Schlussbesprechungen auf irgendwelche Mängel hingewiesen habe. Der Bw. sei daher der Meinung gewesen, dass alles rechtens sei, habe sich diesbezüglich aber offensichtlich in einem Rechtsirrtum befunden.

Die abweisenden **Berufungsvorentscheidungen vom 13. Februar 2007** wurden damit begründet, dass der Bw. keine neuen Unterlagen vorgelegt habe, die eine Änderung der im Zuge der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen rechtfertigen würden.

Dagegen wurde der **Vorlageantrag vom 14. März 2007** eingebracht.

Im **Vorlagebericht des Finanzamts an den Unabhängigen Finanzsenat vom 28. Juli 2008** wurde ausgeführt, dass man den Bw. im Zuge der Außenprüfung mehrmals aufgefordert habe, Unterlagen betreffend die Feststellungen zu Tz 1 vorzulegen. Es handle sich dabei um Unterlagen, welche einerseits der Identifikation von „Provisionsempfängern“ in Bosnien, Kroatien und Polen dienen und andererseits nicht nachvollziehbare Behauptungen des Bw. untermauern sollten. Der Bw. habe jedoch keinerlei Belege, Verträge, Geschäftsunterlagen, Reisepasskopien oder sonstige Aufzeichnungen vorgelegt. Auf Grund der Gesamtumstände, wie diese in Tz 1 ausführlich geschildert worden seien, hätten Aufwendungen im Zusammenhang mit den „Verkaufsprovisionen“ daher nicht anerkannt werden können. In der Berufung gäbe der Bw. selbst bekannt, über keine Unterlagen zu verfügen, welche die fehlenden Angaben belegen könnten. Der Bw. weise zwar darauf hin, dass die Behauptung, er habe Name und Anschrift der Provisionsempfänger nicht bekannt gegeben, nicht stimme, lege aber trotzdem im Berufungsverfahren keine diesbezüglichen Unterlagen vor. Sein Hauptargument sei, dass die Steuerberatungskanzlei keine Einwände bei den Steuererklärungen 2001 bis 2004 gehabt habe. In diesem Zusammenhang werde darauf hingewiesen, dass der Bw. die gegenständliche Berufung ohne Wissen seiner Steuerberaterin eingebracht habe. Im Zuge der Berufungsbearbeitung habe das Finanzamt mit der Steuerberaterin Kontakt aufgenommen, welche sich auf Grund der vorhandenen Mängel mit der Abweisung der Berufung sofort einverstanden gezeigt habe. In weiterer Folge habe der Bw. aber wiederum ohne Wissen der Steuerberaterin den Vorlageantrag eingebracht und in diesem Zusammenhang keine neuen Unterlagen vorlegen können, sondern abermals auf die Steuerberatungskanzlei verwiesen, welche bei der Erklärungserstellung nichts beanstandet

habe. Inhaltlich vertrete das Finanzamt die Ansicht, dass der Bw. gemäß § 138 BAO verpflichtet sei, in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt seiner Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie deren Richtigkeit unter Beweis zu stellen bzw. glaubhaft zu machen. Handle es sich um Sachverhalte, die ihre Wurzeln im Ausland haben, so erhöhe sich die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht des Abgabepflichtigen nach Maßgabe seiner Möglichkeiten in dem Maß, als die Pflicht der Behörde zur amtswegigen Erforschung des Sachverhalts wegen Fehlens der ihr zu Gebote stehenden Mittel abnimmt. Bei Auslandsgeschäften, bei denen der Abgabenbehörde im Allgemeinen eine genaue Überprüfung der Angaben des Abgabepflichtigen nur schwer möglich ist, seien für Zahlungen an ausländische Provisionsempfänger erhöhte Anforderungen an die Nachweispflicht zu stellen. In einem solchen Fall trete die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen im Verhältnis zur Ermittlungspflicht der Behörde in den Vordergrund. Bei Auslandsprovisionen könne grundsätzlich nicht von der Anwendung des § 162 BAO abgesehen werden. Den Steuerpflichtigen würden weder geschäftliche Rücksichten noch die Befürchtung von Schadensfolgen von der Auskunftspflicht entbinden. Bereits im Zuge der Besprechung vom 3. August 2006 sei der Bw. unter Hinweis auf § 162 BAO aufgefordert worden, die Empfänger der abgesetzten Beträge genau zu bezeichnen. Die bloße Bekanntgabe der Namen könne jedoch nicht zu einer vollständigen Identifizierung der Empfänger führen. Auf Grund der Gesamtumstände im gegenständlichen Fall müsse der Zufluss der Provisionen an ausländische Empfänger angezweifelt werden. Die damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen könnten daher nicht anerkannt werden.

Mit **Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 26. Jänner 2009** wurde ua. um Stellungnahme zum o.a. Vorlagebericht ersucht.

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 27. Februar 2009** teilte die – nach wie vor (zustellungs-)bevollmächtigte – steuerliche Vertreterin des Bw. mit, dass sie auf Grund des o.a. Vorhalts mit dem Bw. gesprochen habe, es aber dessen Wunsch sei, dass die Berufung aufrecht bleibe. Die steuerliche Vertreterin habe den Bw. im Zuge der Betriebsprüfung mehrmals darauf hingewiesen, dass die erforderlichen Unterlagen beizubringen seien. Da der Bw. dazu aber nicht in der Lage gewesen sei, sei sie letztlich mit der Abweisung der Berufung einverstanden gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Eine erhöhte Mitwirkungspflicht, eine erhöhte Beweismittelbeschaffungspflicht und Vorsorgepflicht der Partei (und damit einhergehend eine in den Hintergrund tretende amtswegige Ermittlungspflicht) liegt nach hM ua. dann vor, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben. Die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht ist in dem Maß höher, als die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten geringer sind (vgl. Ritz, BAO³, § 115 Tz 10 mwN).

Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind vom Abgabepflichtigen die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben auf Verlangen der Abgabenbehörde die Abgabepflichtigen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

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. Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht („freie Beweiswürdigung“).

Wenn ein Steuerpflichtiger für von ihm geltend gemachte Betriebsausgaben Empfänger unbekannten Aufenthalts nennt und somit eine korrekte Empfängerbezeichnung schuldig bleibt, kann die Behörde in freier Beweiswürdigung beurteilen, ob die Ausgaben als erwiesen anzunehmen sind (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO⁴, § 162 E 14 mwN).

Vor diesem Hintergrund wird in sachverhaltsmäßiger Hinsicht zunächst festgestellt, dass der Bw. bereits anlässlich der Vor-Betriebsprüfung auf Aufzeichnungsmängel ua. im Zusammenhang mit Provisionszahlungen aufmerksam gemacht wurde (vgl. Tz 11a des Betriebsprüfungsberichts vom 26. April 1999).

Diese Mängel stellte der Bw. aber offenbar auch in der Folge nicht ab, wurden doch laut Tz 1 des Außenprüfungsberichts vom 13. Oktober 2006 („Verkaufsprovisionen“) für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum ua. folgende – unbestrittene – (Mängel-)Feststellungen getroffen:

- Die behaupteten (ausländischen) Provisionsempfänger des Bw. scheinen in den Aufzeichnungen lediglich mit ihrem Namen (zum Teil sogar ohne Vornamen) und ohne Adressangabe auf. (*Anm.: Laut Berufung stammen die behaupteten Provisionsempfänger aus Bosnien und Herzegowina*).
- Bei einem Geschäftsfall scheint eine unrichtige Reisepassnummer auf.
- Bei zwei Geschäftsfällen ist die Herkunft der erforderlichen (Bar-)Mittel für die behaupteten Provisionszahlungen ungeklärt.
- Bei zwei weiteren Geschäftsfällen fehlen die Kassaausgangsbelege; bei einem dieser Geschäftsfälle ist überhaupt kein Zahlungsfluss nachvollziehbar.
- Die Geschäftsfälle wurden nur teilweise nummeriert; eine diesbezügliche Begründung ist der Bw. jedoch schuldig geblieben.
- Für die verfahrensgegenständlichen Geschäftsfälle insgesamt gilt, dass trotz wiederholt an den Bw. gerichteter Aufforderungen die den Provisionen zu Grunde liegenden Verträge bzw. sonstige Unterlagen (Aufzeichnungen, Belege, Ablichtungen von die behaupteten Zahlungsempfänger betreffenden Dokumenten, Reisepässen, etc.), welche die konkreten Geschäftsabläufe bzw. die näheren Umstände der behaupteten Fahrzeugreparaturen (wer, wo, um welchen Preis?) nachvollziehbar machen könnten, nicht vorgelegt wurden.

In der Berufung wurde sachverhaltsmäßig ergänzend dann aber im Wesentlichen auch nur vorgebracht, dass die behaupteten Provisionsempfänger aus Bosnien und Herzegowina stammen würden. Außerdem wurden bezüglich der behaupteten Provisionsempfänger der Jahre 2003 und 2004 (von denen in einem Fall offenbar nicht einmal der Vorname bekannt ist) als deren „Adressen“ Ortsnamen (Mostar bzw. Bosanski Brod) samt Straßenbezeichnungen ohne Hausnummern (!) bekannt gegeben. (*Anm.: Mostar bzw. Bosanski Brod sind Städte in Bosnien und Herzegowina bzw. der sog. Republika Srpska mit rd. 111.000 bzw. 30.000 Einwohnern*).

Die genauen Adressen der behaupteten Provisionsempfänger wurden damit aber bis zuletzt nicht bekannt gegeben.

Festzuhalten bleibt somit, dass der Bw. hinsichtlich sämtlicher behaupteter Provisionsempfänger (bezüglich der behaupteten Empfänger der Jahre 2001 und 2002 erfolgte in der Berufung überhaupt keine „Präzisierung“) eine korrekte Empfängerbezeichnung im o.a. Sinne schuldig geblieben ist; weiters, dass er die näheren Umstände der strittigen

Auslandsprovisionszahlungen insgesamt nicht ausreichend bzw. zweifelsfrei offengelegt, die Abgabenbehörde diesbezüglich vielmehr im Unklaren gelassen hat.

Dazu kommt, dass auf Grund der nur mangelhaften Mitwirkung des Bw. - trotz erhöhter Mitwirkungspflicht, erhöhter Beweismittelbeschaffungspflicht und Vorsorgepflicht (siehe oben) - in Verbindung mit dem Umstand, dass es hier konkret um Geschäftsbeziehungen nach Bosnien und Herzegowina bzw. in die Republika Srpska geht, eine weitere Klärung des Sachverhalts unmöglich bzw. aussichtslos erscheint.

Der Unabhängige Finanzsenat ist in freier Beweiswürdigung somit zu folgendem Ergebnis gelangt:

Auf Grund der nur äußerst dürftigen, zum Teil sogar widersprüchlichen o.a. Dokumentationslage und unter Berücksichtigung des Umstands, dass es hier um angebliche Bar(!)-Zahlungen mit Auslandsbezug in zum Teil beträchtlicher Höhe geht, weiters in Ansehung der zahlreichen o.a. Unsicherheiten bzw. Ungereimtheiten – und alles das auch noch in Verbindung mit der o.a. „Vorgeschichte“ (Vor-Betriebsprüfung) - wird eine betriebliche Veranlassung der behaupteten Zahlungen als nicht wahrscheinlich angesehen.

Diese behaupteten, entsprechend dem oben Gesagten also sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach zweifelhaften Zahlungen (Verkaufsprovisionen) in erklärter Höhe von 1.112.000 S (2001), 33.500 Euro (2002), 50.050 Euro (2003) und 24.500 Euro (2004) werden daher nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

Dieses Bescheidergebnis kann den Bw. in Wahrheit aber nicht überraschen, hat ihn das Finanzamt doch schon bereits anlässlich der Vor-Betriebsprüfung ausdrücklich auf die Aufzeichnungsproblematik im Zusammenhang mit Provisionszahlungen aufmerksam gemacht, ohne dass er daraus die entsprechenden Konsequenzen für die Zukunft gezogen hätte. - Übrigens war ja offenbar auch die diesbezügliche Einsichtigkeit der steuerlichen Vertreterin des Bw. der Grund dafür, dass sie trotz nach wie vor aufrechter (Zustellungs-)Vollmacht die o.a. Berufung und den o.a. Vorlageantrag für den Bw. nicht erstellt hat.

Schließlich ist für den Unabhängigen Finanzsenat aber auch nicht nachvollziehbar, was durch den wiederholten Hinweis des Bw., seine Steuerberatungskanzlei hätte die o.a. Mängel im Zuge der Erstellung der Steuererklärungen 2001 bis 2004 (angeblich) nicht gerügt, für den Berufungsstandpunkt zu gewinnen wäre.

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 17. April 2009