



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des H.H., vertreten durch Stb., gegen die Bescheide des Finanzamtes Mödling betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 1992 bis 1993 und Einkommensteuer 1991 bis 1993, Umsatzsteuer für den Zeitraum 1992 bis 1995 und Einkommensteuer für den Zeitraum 1991 bis 1995, entschieden:

1. Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 1992 bis 1993 und Einkommensteuer 1991 bis 1993 sowie Umsatzsteuer für den Zeitraum 1992 bis 1995 wird gemäß § 275 BAO als zurückgenommen erklärt.
2. Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1991 bis 1995 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist als Vermögensberater und Versicherungsvermittler tätig. Eine die Jahre 1991 bis 1995 betreffende Betriebsprüfung gelangte zu den folgenden, berufungsgegenständlichen Feststellungen:

„Tz. 20 Subprovisionen:

In den Prüfungsjahren 1991 bis 1993 wurden erhebliche Beträge als Subprovisionen geltend gemacht. Für diese Aufwendungen existieren größtenteils lediglich Barzahlungsbelege ohne genauere Angaben. Im Zuge der BP wurde mehrmals schriftlich und mündlich verlangt, dass

- *Verträge oder Vereinbarungen*
- *Abrechnungen aus denen der Grund der Zahlung ersehbar ist*

- Zuordnung der „Subprovisionen“ zu den vereinnahmten teilweise niedrigeren Provisionen
- Nachweise über den Zahlungsfluss der hohen Barbeträge

vorgelegt werden. Diesen Aufforderungen wurde seitens des Steuerpflichtigen bzw. dessen Vertreterin nur teilweise nachgekommen.

So wurde für die im Jahr 1993 geltend gemachte Provision an S.W. eine Vereinbarung vom 17.12.1991 vorgelegt in der S.W. zwischen 35 und 45 % (richtig: Promille) der Jahresnettoprämien der von ihm im Jahr 1992 vermittelten Lebensversicherungsverträge von einer nicht näher genannten Gesellschaft erhält. Der Anspruch entsteht danach bei Eingang der ersten vollen Jahresprämie. Beim Bw. sind im Jahr 1992 Provisionen von S 175.300,00 als Einnahme erfasst, wovon dann angeblich S 786.400,00 an S.W. weitergegeben wurden. Die Abrechnung mit monatlichen Pauschalbeträgen vom Dezember 1992 und der Kassabeleg vom 21.12.1992 enthalten keinerlei Hinweis auf vermittelte Verträge. Es wurde vom Bw. kein Zusammenhang mit abgeschlossenen Verträgen oder Provisionsflüssen nachgewiesen.

Für alle weiteren Provisionszahlungen wurden außer Kassabelegen keinerlei Unterlagen vorgelegt, die eine betriebliche Veranlassung untermauern würden.

Eine Gegenüberstellung der vereinnahmten Provisionen und der dafür weitergegebenen Subprovisionen ergibt ein unglaubliches Ergebnis:

Der Einwand des Bw., diese Zahlungen seien für die I.GmbH erfolgt und im Zusammenhang mit der Vereinbarung vom Mai 1991 zu sehen, ist mit demselben Argument nicht zielführend, das in Tz. 25 ausführlich dargelegt wird.

Die im Jahr 1991 geltend gemachte Provision an B.GmbH konnte von der BP nicht nachvollzogen werden, da auf Grund der spärlichen Angaben weder eine Steuernummer gefunden werden konnte, noch unter der angegebenen Adresse eine derartige Firma existiert.

	1992	1993
Provisionseinnahmen	S 175.300,00	S 450.000,00
„Subprovisionen“	S 1.060.640,00	S 786.400,00

Die Zahlungen an die Ehegattin sind auf Grund von fehlenden Aufzeichnungen über geleistete Arbeiten, fehlender Vereinbarungen und des unglaublichen Zahlungsflusses im Familienverband nicht absetzbar.

Nicht anerkannte Subprovisionen:

	1991	1992	1993
H.B.	38.200,00		
S.C.	109.500,00		
S.A.	304.000,00	464.640,00	
B.GmbH	250.000,00		
S.W.		596.000,00	786.400,00
Zurechnung lt. Bp	702.000,00	1.060.640,00	786.400,00

.....

Tz. 22 Zinsaufwand

Da die geltend gemachten Zinsen für 1994 und 1995 nicht in dem Ausmaß nachgewiesen wurden, konnte von der BP der Differenzbetrag nicht anerkannt werden.

1994	1995
------	------

Aufwand laut Erklärung	240.058,44	306.704,00
anerkannt lt. BP	120.058,44	120.704,00
Hinzurechnung lt. BP	120.000,00	186.000,00

.....

Tz. 25 Rückzahlungen I.GmbH

Im Jahr 1991 haben der Bw. und Herr Raimund D. eine Vereinbarung geschlossen, in der sich der Bw. verpflichtet, in den Jahren 1991 bis 1996 S 4.000.000,00 an Lebensversicherungsprovisionen an die I.GmbH zurückzuzahlen, da er aus dem operativen Geschäft dieser Firma ausscheidet und die Firma daher eine Ertragsschwächung erleidet.

Aufgrund dieser Vereinbarung wurden im Jahr 1991 S 1.004.996,00 und im Jahr 1992 S 1.120.000,00 als Rückzahlung gewinnmindernd geltend gemacht. Weiters wurden einige Subprovisionszahlungen mit dieser Vereinbarung begründet.

Der Bw. war seit Gründung dieser Gesellschaft im Jahr 1989 bis 1994 50%iger Gesellschafter und Geschäftsführer. Er hat jedoch nach Aktenlage von dieser Firma keine Provisionen in den Jahren 1989 bis 1991 erhalten. Laut Belegen sind im Jahr 1991 auch nur S 660.000,00 an die I.GmbH geflossen.

Eine Rückzahlung nie erhaltener Provisionen an die zu 50 % im Eigentum stehende GmbH stellt nach Ansicht der BP keine Betriebsausgabe dar, sondern ist ein Gesellschafterdarlehen oder eine Kapitalaufstockung durch den Gesellschafter-GF und als solches nicht als Betriebsausgabe absetzbar.

	1991	1992
Hinzurechnung laut BP	S 1.004.936,00	S 1.120.000,00"

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers und erließ die berufsgegenständlichen Bescheide.

In der dagegen erhobenen Berufung vom 14. April 1999 brachte der Bw. vor, er habe in den Jahren 1991 bis 1995 Einkünfte als Vermögensberater und aus der Vermittlung von Versicherungsverträgen, Honorare aus der Tätigkeit als Vorstand der PF.AG und der PK.AG sowie für Beratungstätigkeit im Bereich des Controlling und des Marketing bezogen. Daneben sei er auch als Geschäftsführer bzw. als Vorstand im Angestelltenverhältnis für diverse Firmen vorerst aus der Versicherungs- und Vermögensberaterbranche, später auch im Kunsthandel und Kunstanlagebereich tätig gewesen.

Laut den Tz. 20 bzw. 25 des vorliegenden Betriebsprüfungsberichtes gehe die Finanzbehörde davon aus, dass die Zahlungen des Bw. für Subprovisionen (aus der Vermittlung von Lebensversicherungsverträgen) bzw. die vereinbarungsgemäße Rückführung von Provisionen nicht betrieblich veranlasst seien. Dies werde begründet mit dem Nichtvorliegen von Verträgen, Vereinbarungen oder Abrechnungen, dem fehlenden Nachweis über den Zahlungsfluss, der mangelnden Zuordenbarkeit der Subprovisionen zu den teilweise niedrigeren Provisionseinnahmen, den geringeren Zuflüssen seitens der I.GmbH.

Dem wird entgegen gehalten, dass der Bw. folgende Provisionen aus der Vermittlung von Lebensversicherungen erhalten habe: 1991 S 1.974.235,00, 1992 S 175.300,00 und 1993

S 450.000,00. Hiervon seien S 1.795.300,00 auf die I.GmbH entfallen, S 300.000,00 auf die PPM.GmbH und S 504.235,00 auf Raimund D.. Seitens der Finanzverwaltung sei übersehen worden, dass die I.GmbH bis zum Jahre 1991 noch unter PA.GmbH., firmiert habe, in Tz. 25 werde daher fälschlicherweise behauptet, der Bw. hätte in den Jahren 1989 bis 1991 keine Provisionen von obgenannten Unternehmen erhalten.

Wie der beiliegenden Vereinbarung zu entnehmen sei, sei der Bw. 1992 zum Vorstand der PF.AG, welche ebenfalls als Versicherungsmaklerin tätig gewesen sei, bestellt und seitens der Gesellschafterversammlung der I.GmbH von einem Teil seiner Aufgaben – als Geschäftsführer dieser Gesellschaft – karenziert worden. Dementsprechend sei er verpflichtet worden, bereits erhaltende Provisionen rückzuführen bzw. für den der I.GmbH entgehenden Ertrag entsprechend Ersatz zu leisten.

Eine solche Vereinbarung könne insbesondere unter Bedachtnahme darauf, dass die PF.AG im selben Geschäftsfeld wie die I.GmbH tätig war und auf die Höhe des Vorstandsbezuges des Bw. bei der PF.AG nicht ihren Ursprung im gesellschafts- sondern nur im schuldrechtlichen Verhältnis des Bw. zur I.GmbH haben.

Es müsse jedenfalls unbestritten sein, dass jemand, der im Rahmen eines Vertragsverhältnisses (hier i. e. freier Dienstvertrag als Geschäftsführer einer GmbH) seine Arbeitskraft und Bemühung schulde, im Falle der Nichtleistung zur Rückzahlung des "Übergenusses" verpflichtet sei.

Nach § 24 Abs. 1 GmbHG sei es den Geschäftsführern einer GmbH verboten, ohne Einwilligung der Gesellschaft, im Geschäftszweig der Gesellschaft

- Geschäfte auf eigene oder fremde Rechnung vorzunehmen,
- sich an einer anderen Gesellschaft als persönlich haftender Gesellschafter zu beteiligen,
- in einer anderen Gesellschaft eine Funktion als Vorstand oder Aufsichtsrat auszuüben.

Verstoße ein Geschäftsführer gegen dieses Konkurrenzverbot, könne die Gesellschaft Schadenersatz fordern oder in das verbotswidrig abgeschlossene Rechtsgeschäft eintreten.

Dass die Einwilligung der Gesellschaft zur Konkurrenzfähigkeit des Bw. von einer entsprechenden Abgeltung des der Gesellschaft entgangenen Ertrages abhängig gemacht worden sei, entspreche durchaus den üblichen Usancen des Wirtschaftslebens. Die Rückführung bzw. Ersatzleistung des Bw. an diverse Subhonorarempfänger müsse daher einerseits als übliche Rückführung des Übergenusses, andererseits im Lichte der aus § 24 Abs. 1 GmbHG resultierenden Vereinbarung hinsichtlich einer ansonsten eintretenden Schadenersatzverpflichtung als betrieblich veranlasst anzuerkennen sein.

Zur Vereinbarung mit S.W. sei anzumerken, dass diese insbesondere in Hinblick auf die umfangreichen geschäftlichen und gesellschaftlichen Kontakte des S.W. geschlossen worden

sei. Bei der Zusammenarbeit mit Herrn S.W. habe sich ergeben, dass dieser vor allem Kontakte hergestellt habe, nicht aber Versicherungsberatung und -vermittlung im "herkömmlichen Sinne", d.h. keine Betreuung des Kunden bis zum Vertragsabschluss betreiben konnte bzw. wollte und daher die einzelweise Abrechnung nach abgeschlossenen Verträgen nicht möglich gewesen sei, sondern seine Kosten und Mühen pauschaliter abgegolten worden seien.

Die Behauptung der Finanzbehörde, die Firma B.GmbH existiere nicht, sei falsch, es werde auf die beiliegenden Firmenbuchdaten verwiesen (Internet-Firmenbuchabfrage – www.compnet.at).

Die Zweifel an den Zahlungsflüssen könnten nicht nachvollzogen werden, da jeder Subhonorarempfänger – nach Wissen des Bw. – seine Einkünfte der zuständigen Finanzbehörde erklärt und auch entsprechende Steuerzahlungen geleistet habe. Weder bestehe (mit Ausnahme der Gattin des Bw., die 1991 S 38.500,00 an Subhonoraren erhalten habe) ein Naheverhältnis zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer, noch befänden sich die Auftragnehmer im Ausland und seien daher für die Befragung und Überprüfung durch die Finanzbehörde nicht zugänglich. Man werde dennoch versuchen, für die Grundlagen für die Provisionsabrechnungen, welche im eigentlichen aus der Vereinbarung der I.GmbH mit ihrem damaligen Hauptauftraggeber der R. (Vertragsvolumen S 250 Mio., S 9 Mio. Garantieprovision) abzuleiten seien, und daher für den Bw. – welcher ja stets nur Provisionszahlungen nach Weisung geleistet habe – nicht verfügbar seien, zu erhalten.

Es werde daher der Antrag gestellt, die laut Tz. 20 und 25 des BP-Berichtes nicht anerkannten Zahlungen zur Gänze als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Was den seitens der BP nicht anerkannten Zinsaufwand betreffe, habe man bei den Kreditgebern, der CA-BV und der Raiffeisenkasse neuerlich Bestätigungen hinsichtlich dieser Ausgaben angefordert. Es werde um Gewährung einer Nachfrist zur Nachreichung der erwähnten Bestätigungen bis zum 15. September 1999 ersucht.

Der Berufung beigelegt wurde folgende "Vereinbarung" zwischen dem Bw. und Raimund D. vom 15. Mai 1991:

"Da Herr Helmut H. (Anm.: Bw.) in Hinkunft nicht mehr für das operative Geschäft der I.GmbH zur Verfügung steht, dies eine erhebliche Ertragsschwächung für die I.GmbH bedeutet, führt Herr Helmut H. im Zeitraum 1991 bis 1996 S 4.000.000,00 (Viermillionen Schilling) an Lebensversicherungsprovisionen rück. Diese Zahlung kann als Provisionszahlung, aber auch als Provisionsweitergabe an Dritte (statt der I.GmbH) erfolgen."

In seiner Stellungnahme vom 23. Mai 1999 legte der Prüfer eine Aufstellung der erhaltenen und weitergegebenen Provisionen vor, wobei er festhält, dass sich ein erheblicher Überhang der "weitergegebenen" Provisionen ergebe:

	1990	1991	1992	1993	1994	1995	Gesamt
--	------	------	------	------	------	------	--------

Erhaltene Versicherungs- provisionen	764.434,00	1.974.235,00		450.000,00	1.050.000,00		
Rückgezahlte Versicherungs- provisionen		1.004.936,00	1.120.000,00				
Subprovisionen	1.279.252,00	702.000,00	1.654.640,00	786.400,00		360.000,00	
Differenz	-514.818,00	267.299,00	-2.774.640,00	-336.400,00	1.050.000,00	-360.000,00	-2.668.559,00

Der Bw. sei nicht nur Geschäftsführer, sondern bis Ende 1992 auch 50%iger Gesellschafter der I.GmbH gewesen und habe als solcher entscheidenden Einfluss auf die "Rückzahlung" gehabt. Laut der dem FA vorgelegten Vereinbarung hätten S 4.000.000,00 zurückgezahlt werden sollen, obwohl die erhaltenen Provisionen nur rund S 2.700.000,00 ergeben hätten. Außerdem seien dem Bw. von der PF.AG andere Geschäftstätigkeiten offenbar nicht untersagt worden, da im Jahr 1993 sowohl von der I.GmbH als auch von der PK.AG Lebensversicherungsprovisionen gezahlt worden seien.

Den an S.W. in den Jahren 1992 und 1993 geleisteten "Pauschaliterbeträgen" stünden im Jahr 1992 keine Provisionseinnahmen und im Jahr 1993 nur solche von S 450.000,00 gegenüber.

Hinsichtlich der B.GmbH sei weder eine Rechnung noch eine Gutschrift vorgelegt worden, aus der Art und Umfang der Lieferung oder Leistung zu ersehen gewesen wären.

Die Stellungnahme der BP wurde dem Bw. zur allfälligen Gegenäußerung vorgelegt, die trotz mehrmaliger Fristverlängerungsansuchen letztlich unterblieb.

Mit Bescheid vom 11. Oktober 2004 wurde der Bw. vom unabhängigen Finanzsenat darauf hingewiesen, dass das Berufungsbegehren, insoweit es die Wiederaufnahmsbescheide und die Umsatzsteuerbescheide betreffe, inhaltliche Mängel aufweise, da dieses weder Erklärungen, welche Änderungen beantragt werden, noch eine Begründung enthalte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Rückzahlungen I.GmbH

Der Bw. machte im Jahr 1991 S 1.004.996,00 und im Jahr 1992 S 1.120.000,00 als Betriebsausgaben geltend. Danach habe er sich in einer Vereinbarung mit Raimund D. verpflichtet, im Zeitraum 1991 bis 1996 S 4 Mio. an Lebensversicherungsprovisionen an die I.GmbH rückzuführen bzw. an Dritte weiterzugeben. Dies deshalb, weil er aus dem operativen Geschäft ausscheide und die Firma daher eine Ertragsschwächung erleide.

Der Betriebsprüfer erkannte den geltend gemachten Aufwand nicht an. Laut Aktenlage habe der Bw. in den Jahren 1989 bis 1991 von der I.GmbH keine Provisionen erhalten und laut Belegen seien im Jahr 1991 auch lediglich S 660.000,00 an die I.GmbH geflossen. Eine Rückzahlung nie erhaltener Provisionen an die zu 50 % im Eigentum stehende GmbH stelle keine Betriebsausgabe dar, sondern sei als Gesellschafterdarlehen oder Kapitalaufstockung zu qualifizieren.

Dagegen wendete der Bw. ein, dass er in den Jahren 1991 bis 1993 Provisionen von insgesamt S 1.795.300,00 von der I.GmbH erhalten habe. Auch sei übersehen worden, dass die I.GmbH bis zum Jahr 1991 unter PA.GmbH firmiert habe.

Der Bw. sei 1992 zum Vorstand der PF.AG bestellt worden, die ebenfalls als Versicherungsmaklerin tätig gewesen sei. Die Rückführung bzw. Ersatzleistung an diverse Subhonorarempfänger sei daher einerseits als übliche Rückführung des Übergenusses, andererseits im Lichte der aus § 24 Abs. 1 GmbHG resultierenden Vereinbarung, hinsichtlich einer ansonsten eintretenden Schadenersatzverpflichtung als betrieblich veranlasst anzuerkennen.

Die I.GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 29. 11. 1989 gegründet. Der Bw. ist seit der Gründung Gesellschafter (25 %) und war bis 17. 2. 1994 auch Geschäftsführer und Prokurist. Die übrigen Anteile werden von Raimund D. (25 %) und dessen Gattin Christine D. (50 %) gehalten.

Verträge zwischen nahen Angehörigen finden nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit für den Bereich des Abgabenrechts grundsätzlich nur Anerkennung, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten (Publizität),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Vertragspartnern bestehende Interessengegensatz, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert, bei nahen Angehörigen auszuschließen ist. Dadurch könnten durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden (VwGH 24.9.2003, 97/13/0232).

Im Hinblick auf den fehlenden Interessengegensatz müssen eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich

beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen.

Die Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen gelten auch für Verträge mit juristischen Personen, an denen ein Vertragspartner oder seine Angehörigen in einer Weise als Gesellschafter beteiligt sind, dass mangels eines Interessengegensatzes die Annahme nahe liegt, für eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine im Gesellschaftsverhältnis wurzelnde Veranlassung (VwGH 24.9.2002, 99/14/0006).

Diese Kriterien spielen im Rahmen der Beweiswürdigung eine Rolle und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (VwGH 25.11.1997, 96/14/0024).

Die Vereinbarung des Bw. mit seinem Mitgesellschafter, dass er der Gesellschaft, deren Gesellschafter und Geschäftsführer er ist, im Zeitraum 1991 bis 1996 einen Betrag von S 4 Mio. an Lebensversicherungsprovisionen "rückführen" wird, ist daher anhand der oben dargestellten Kriterien rechtlich zu würdigen:

Offensichtlich ist, dass hinsichtlich wesentlicher Vertragspunkte, wie Zeitpunkt und Modalität der Zahlungen, Rechtsfolgen der Nichterfüllung usw., jegliche Vereinbarungen fehlen. Auch ist der gegenständlichen Vereinbarung nicht zu entnehmen, wie der Betrag von S 4 Mio. ermittelt wurde bzw. welche konkreten *bereits erhaltenen Provisionen* rückgeführt werden sollten. Dass die dem geltend gemachten Aufwand von insgesamt S 2.124.996,00 zu Grunde liegende Vereinbarung zwischen dem Bw. und seinem Mitgesellschafter einen nach außen ausreichend zum Ausdruck kommenden eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätte, kann somit nicht behauptet werden.

Der Feststellung des Betriebsprüfers, der Bw. habe in den Jahren 1989 bis 1991 überhaupt keine Provisionen von der I.GmbH erhalten, hat dieser entgegnet, dass die I.GmbH bis zum Jahr 1991 noch unter PA.GmbH. firmiert habe und daher in den Jahren 1991 bis 1993 Provisionen von insgesamt S 1.795.300,00 als von der I.GmbH bezogen anzusehen sind.

Die Behauptung, die I.GmbH habe bis zum Jahr 1991 unter PA.GmbH. firmiert, konnte weder mittels Firmenbuchabfrage noch Abfrage im Abgabensinformationssystem des Bundes (AIS) verifiziert werden. Auch konnte die Ermittlung des o. a. Betrages nicht nachvollzogen werden. In den Beilagen zu seinen Steuererklärungen hat der Bw. in den betreffenden Jahren folgende Provisionseinnahmen ausgewiesen:

Provisionseingänge	1991	1992	1993
Raimund D.	504.235,00	175.300,00	

PA.GmbH	1.470.000,00		
PF.AG		2.400.000,00	
I.GmbH			150.000,00
PPM.GmbH			300.000,00

Der vom Bw. ermittelte Betrag von S 1.795.300,00 ergibt sich durch Addition von S 1.470.000,00 (PA.GmbH), S 175.300,00 (Raimund D.) und S 150.000,00 (I.GmbH).

Anzumerken ist, dass der Bw. im Jahr 1992 über Vorhalt des FA eine berichtigte Einkommensteuererklärung abgegeben hat. In der Ersterklärung hatte er zunächst keine Provisionseinnahmen, den Betrag von S 175.300,00 jedoch als Ausgaben (*"Lebensversicherungsprovisionen 1992"*) ausgewiesen (Ersterklärung, Steuerakt 1992/2). In der Beilage zur berichtigten Erklärung (Steuerakt 1992/23) hat er diesen Betrag in der Folge als Einnahmen ausgewiesen. (Laut einer dem FA übermittelten Kontrollmitteilung (1992/9) stammt diese Zahlung von Raimund D.).

Auch konnte der Bw. nicht plausibel machen, welcher Zusammenhang zwischen den Provisionszahlungen an S.W. und S.A. und seiner Verpflichtung zur Rückzahlung bzw. Entschädigungsleistung an die I.GmbH besteht. Die Unbestimmtheit des Inhaltes dieser Vereinbarung wäre zwischen Fremden völlig undenkbar.

Die Feststellung des Betriebsprüfers, dass lediglich eine einzige Zahlung an die I.GmbH – S 660.000,00 im Jahr 1991 – belegmäßig nachvollzogen werden konnte, blieb ebenfalls unwidersprochen.

Aus Sicht des unabhängigen Finanzsenates sind die von der Judikatur aufgestellten Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen nicht erfüllt. Die gegenständliche Vereinbarung zwischen dem Bw. und der I.GmbH war daher nicht anzuerkennen und den geltend gemachten Aufwendungen die Abzugsfähigkeit zu versagen.

Subprovisionszahlungen

Laut den Feststellungen der BP existieren für die vom Bw. geltend gemachten Subprovisionszahlungen in Höhe von S 702.000,00 (1991), S 1.060.640,00 (1992) und S 786.400,00 (1993) lediglich Barzahlungsbelege ohne genauere Angaben. Der mehrmaligen Aufforderung der BP Verträge oder Vereinbarungen, Zahlungsnachweise, Abrechnungen usw. vorzulegen, sei der Bw. nur teilweise nachgekommen.

Was die Provisionen an S.W. betreffe, hätten weder die Abrechnung mit monatlichen Pauschalbeträgen vom Dezember 1992 noch der Kassabeleg vom 21. 12. 1992 Hinweise auf vermittelte Verträge enthalten. Es sei vom Bw. kein Zusammenhang mit abgeschlossenen Verträgen oder Provisionsflüssen nachgewiesen worden.

Die Zahlung an die Ehegattin sei überdies wegen fehlender Aufzeichnungen über geleistete Arbeiten, fehlender Vereinbarungen und unglaublichem Zahlungsfluss nicht anzuerkennen.

Dagegen brachte der Bw. vor, dass die Vereinbarung mit S.W. nicht auf Versicherungsberatung und -vermittlung im herkömmlichen Sinn gerichtet gewesen sei. Aufgrund seiner umfangreichen geschäftlichen und gesellschaftlichen Kontakte, habe dieser vor allem Kontakte hergestellt. Eine *einzelweise* Abrechnung nach abgeschlossenen Verträgen sei daher nicht möglich gewesen, sondern seine Kosten und Mühen seien pauschal abgegolten worden.

Im Übrigen könne der Zweifel an den Zahlungsflüssen nicht nachvollzogen werden, da jeder Subhonorarempfänger seine Einkünfte der zuständigen Steuerbehörde erklärt habe. Es bestehe auch (mit Ausnahme der Ehegattin) kein Naheverhältnis zwischen dem Bw. und den Honorarempfängern. Trotzdem wolle man versuchen, Unterlagen für die Provisionsabrechnungen beizubringen.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Die geltend gemachten Aufwendungen sind über Verlangen der Abgabenbehörde nachzuweisen, oder wenn dies nicht zumutbar ist, wenigstens glaubhaft zu machen.

Die betriebliche Veranlassung von Aufwendungen ist grundsätzlich von Amts wegen festzustellen, wobei den Steuerpflichtigen eine Mitwirkungspflicht trifft. Der Steuerpflichtige hat die Richtigkeit seiner Ausgaben zu beweisen (VwGH 26.9.1990, 86/13/0097).

Im gegenständlichen Fall hat der Bw. lediglich Barzahlungsbelege als Nachweis für die geltend gemachten Aufwendungen vorgelegt. Trotz wiederholter Aufforderung des Betriebsprüfers wurden keinerlei schriftliche Unterlagen beigebracht. Weder hat der Bw. nähere Angaben über die von den Provisionsempfängern tatsächlich erbrachten Leistungen gemacht, noch hat er einen tatsächlichen Zahlungsfluss nachgewiesen.

Lediglich hinsichtlich der Honorare an S.W. hat der Bw. im Betriebsprüfungsverfahren Unterlagen vorgelegt: Eine *"Provisionsvereinbarung"* vom 17. 12. 1991 (Arbeitsbogen Seite 30), wonach S.W. für den Bw. als Versicherungsvermittler tätig wird und dafür Provisionen – 45 bzw. 35 Promille der Versicherungssumme – erhält. Weiters (Arbeitsbogen Seite 38) einen Barzahlungsbeleg (Kassa-Ausgang) vom 21. 12. 1992 über S 596.000,00 für *"Vermittlung von Lebensversicherungsverträgen"* mit einer angeschlossenen Beilage:

"....Beiliegend die endgültige Aufstellung der Gesamtprovisionen 1992, gegliedert nach Teilprovisionen, in Höhe von 596.000,--:

2/92	15.000,--
3/93	25.800,--

4/92	11.200,--
5/92	41.250,--
6/92	18.460,--
9/92	38.610,--
10/92	114.000,--
11/92	245.400,--
12/92	86.280,--
Gesamt	596.000,--"

Dem Einwand des Betriebsprüfers, aus dieser Aufstellung habe sich kein Hinweis auf vermittelte Verträge ergeben, hat der Bw. lediglich entgegnet, dass S.W. nicht "*Versicherungsberatung und -vermittlung im herkömmlichen Sinn*" betrieben habe und eine "*einzelweise*" Abrechnung nach abgeschlossenen Verträgen daher nicht möglich gewesen sei. Damit hat der Bw. weder aufgeklärt, welche **konkreten** Leistungen des S.W. den o. a. Beträge dann tatsächlich zu Grunde liegen noch wie diese ermittelt wurden.

Auch der Feststellung der mangelnden Zuordenbarkeit der Subprovisionen zu den insgesamt niedrigeren Provisionseinnahmen, konnte der Bw. nichts Substantielles entgegenhalten. Selbst wenn man von Provisionseinnahmen von S 1.974.235,00 (1991 bis 1993) ausgeht, stehen diesen Subprovisionen von S 2.549.040,00 sowie "Rückführungen" von S 2.124.936,00 gegenüber. Damit hätte der Bw. um S 2.696.741,00 mehr an Provisionen weitergeleitet als er selbst erhalten hat, ein Umstand der jeglicher Lebenserfahrung widerspricht.

Wenn der Bw. ferner behauptet, die Subprovisionszahlungen an S.W. und S.A. seien im Zusammenhang mit der Vereinbarung über die Rückführung von Provisionen an die I.GmbH zu sehen, ist ihm entgegenzuhalten, dass die dieser Vereinbarung zu Grunde liegenden Aufwendungen wie oben dargestellt schon mangels Fremdüblichkeit nicht anzuerkennen waren.

Allen diesen Unklarheiten bzw. widersprüchlichen Angaben sowie der Ungewöhnlichkeit des Geldflusses hält der Bw. lediglich entgegen, dass seines Wissens jeder Subhonorarempfänger seine Einkünfte der zuständigen Finanzbehörde erklärt und auch entsprechende Steuerzahlungen geleistet habe, er aber dennoch versuchen werde, Unterlagen über die Provisionsabrechnungen beizubringen (obwohl diese im eigentlichen aus der Vereinbarung der I.GmbH mit ihrem damaligen Hauptauftraggeber der R. abzuleiten seien, und daher für ihn, der ja stets nur Provisionszahlungen nach Weisung geleistet habe, nicht verfügbar seien). Die angekündigten Unterlagen hat der Bw. bis dato nicht übermittelt.

Bei Provisionssystemen, wie sie bei der Vermittlung von Versicherungsverträgen typisch sind, ist es im üblichen Geschäftsleben völlig undenkbar, dass ein Vermittler seinerseits nicht über

detaillierte Abrechnungen, sogenannte Provisionsnoten, verfügt. Weiters muss auch irgendwo festgelegt sein, wofür überhaupt Provisionen gezahlt werden (Abschluss-, Folge-, Erhöhungs- oder Superprovisionen) und welche Provisionssätze und Bemessungsgrundlagen dafür zum Einsatz kommen. Es ist unglaublich, wenn der Bw. behauptet, dass er selbst über keinerlei Unterlagen verfügt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Abgabepflichtigen, seine von der allgemeinen Lebenserfahrung abweichende Behauptung darzutun, und nicht Sache der Behörde, die Unrichtigkeit dieser Behauptung zu beweisen (z. B. VwGH 23.11.1982, 82/14/0294, 0295; 30. 5. 1995, 92/13/0200). Wer ungewöhnliche und unwahrscheinliche Verhältnisse behauptet, hat dafür den Nachweis zu erbringen (VwGH 24.11.1999, 96/13/0115) und bei einer Häufung von im Geschäftsleben unüblichen Vorgängen trifft den Abgabepflichtigen eine verstärkte Mitwirkungspflicht (VwGH 21.5.1975, 1051/73).

Aus den oben genannten Gründen waren die geltend gemachten Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen und die Berufung war daher auch in diesem Punkt abzuweisen.

Zinsaufwand

Wegen nicht erfolgten Nachweises erkannte der Betriebsprüfer Zinsaufwendungen von S 120.000,00 (1994) und S 186.000,00 (1995) nicht an.

Dagegen brachte der Bw. lediglich vor, dass er bei seinen Kreditgebern neuerlich Bestätigungen hinsichtlich dieser Ausgaben angefordert habe und um Gewährung einer Nachfrist zur Nachreichung ersuche. Die erwähnten Bestätigungen hat der Bw. bis dato nicht übermittelt.

Das Abgabungsverfahren ist dadurch gekennzeichnet, dass einerseits die Abgabenbehörde die Verpflichtung zur amtswegigen Erforschung der materiellen Wahrheit trifft (§ 115 BAO), andererseits aber der Abgabepflichtige dazu verhalten ist (§ 119 BAO), die Richtigkeit der in seinen Anbringen behaupteten Umstände zu beweisen oder, wenn dies nicht zumutbar ist, glaubhaft zu machen (z. B. VwGH 10.10.1996, 94/15/0093). Der Bw. ist dieser Verpflichtung trotz wiederholter Aufforderung durch den Betriebsprüfer nicht nachgekommen, die geltend gemachten Aufwendungen waren folglich nicht anzuerkennen.

Wiederaufnahme des Verfahrens und Umsatzsteuer

Da die Berufung diesbezüglich keine Begründung enthalten hatte und dem Mängelbehebungsauftrag vom 11. Oktober 2004 nicht entsprochen wurde, war die Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 1992 bis 1993 und Einkommensteuer 1991 bis 1993 sowie Umsatzsteuer für den Zeitraum 1992 bis 1995 gemäß § 275 BAO als zurückgenommen zu erklären.

Wien, am 6. Dezember 2004