



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des NN, A-Gasse, vertreten durch Mag. Wolfgang Nowak, 1200 Wien, Treustrasse 29, vom 22. Dezember 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 2. August 2006 betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer für den Zeitraum 2001 bis 2004 sowie Vorauszahlungen betreffend Einkommensteuer 2006 und Folgejahre entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Herr NN (Berufungswerber, Bw.) wurde für den Zeitraum 2001 bis 2004 einer Betriebsprüfung (Bp.) betreffend Umsatz- und Einkommensteuer und für den Zeitraum 01/2005 bis 04/2006 einer Umsatzsteuernachschau unterworfen.

Aufgrund der Bp. wurden die Jahre 2001 bis 2004 hinsichtlich Einkommensteuer und Umsatzsteuer wieder aufgenommen und die mit dem Normalsteuersatz von 20% steuerpflichtigen Umsätze bzw. die Einkünfte aus Gewerbebetrieb folgendermaßen erhöht:

	2001		2002	2003	2004
	ATS	EUR	EUR	EUR	EUR
Umsatz lt. Erklärung	231.536,04	16.826,38	32.252,35	26.334,90	16.500,64

nicht anerkannte Provisionen	400.000,00	29.069,13	14.534,00	14.534,00	14.534,00
Steuerpflichtiger Umsatz lt. Bp.	631.536,04	45.895,51	46.786,35	40.868,90	31.034,64

Der Gewinn des Einzelunternehmens des Bw. wurde um folgende Beträge erhöht.

	2001		2002	2003	2004
	<i>ATS</i>	<i>EUR</i>	<i>EUR</i>	<i>EUR</i>	<i>EUR</i>
MSGmbH	110.000	7.994	7.994	7.994	7.994
CGmbH	90.000	6.540	6.540	6.540	6.540
Gewinnerhöhung lt. Bp.	200.000,00	14.534,00	14.534,00	14.534,00	14.534,00

Begründend wird unter Tz 2.1. des Berichtes unter der Überschrift „Fixprovisionen“ ausgeführt, dass in den Jahren 2001 – 2004 der MSGmbH sowie der CGmbH vom Bw. jeweils ein Jahresbetrag an Fixprovisionen gutgeschrieben worden und als Betriebsausgaben abgesetzt worden sei.

Die Grundlage seien zwei Vereinbarungen vom 31.01.2000 zwischen den Gesellschaften und dem Bw., wonach die genannten Provisionen für die Nutzung von Geschäftskontakten verrechnet worden waren. An der MSGmbH sei die Gattin des Bw., Frau MS, als Alleingesellschafterin, an der CGmbH seien der Bw. als Gesellschafter-Geschäftsführer, seine Gattin sowie der Vater des Bw. beteiligt.

Zwischen dem Bw. und den Gesellschaften würde daher ein Naheverhältnis bestehen. Die abgabenrechtlichen Grundsätze zur Beurteilung von Geschäftsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen seien auch dann zu beachten, wenn die Rechtsform der juristischen Person dazwischen geschaltet würde.

Nach Ansicht der Bp. sei die Gegenleistung für die Fixprovisionen, also die Herstellung von Geschäftskontakten, substantiell zu wenig konkret. Außerdem erhebe sich die Frage, inwieweit bei der Herstellung der Geschäftskontakte die persönliche Tätigkeit des Abgabepflichtigen als Gesellschafter-Geschäftsführer einerseits und als Einzelunternehmer andererseits abtrennbar sei.

Die vereinbarten Provisionen seien nicht tatsächlich „geflossen“, sondern lediglich über Verrechnungskonten ausgeglichen worden. Durch die Abhängigkeit der Provisionen von den gesamten vom Bw. erzielten Provisionen würde sich noch keine nähere Konkretisierung der Aktivitäten der beiden Gesellschaften ergeben, die als ansetzbare Gegenleistung veranschlagt werden könne. Wenn der „branchenübliche Provisionssatz“ von sämtlichen

Vermittlungsgeschäften berechnet werde, müssten die Organe der Gesellschaft an jedem einzelnen Vermittlungsgeschäft des Bw. mitgewirkt haben, wobei dann aber kein Raum für die eigentliche Vermittlungstätigkeit des Abgabepflichtigen selbst geblieben wäre.

Hinzu komme, dass die Vereinbarung zwischen dem Bw. und der CGmbH von ihm selbst als Einzelunternehmer aber auch als Gesellschafter-Geschäftsführer gezeichnet sei. Für die Bp. scheine der bei Fremdverträgen übliche „Interessengegensatz“ zwischen den Vertragspartnern nicht gegeben. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse läge die Veranlassung für die den beiden Gesellschaften zugestandenen Fixprovisionen im außerbetrieblichen Bereich und seien daher im Einzelunternehmen des Bw. nicht als Betriebsausgaben gewinnmindernd zu berücksichtigen sondern stellten vielmehr Privatentnahmen dar.

Im Bereich der Umsatzsteuer seien diese als Erlösminderungen dargestellten Fixprovisionen dem steuerbaren Umsatz des Bw. zuzurechnen.

Der Bw. führt in seiner Berufung vom 22.12.2006 aus, dass nach Lehre und Rechtssprechung Verträge zwischen nahen Angehörigen nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, eindeutig sein und unter denselben Bedingungen wie zwischen Familienfremden abgeschlossen werden müssten.

Dem Argument der Bp., dass die Trennung der Tätigkeit zwischen dem Abgabepflichtigen als Einzelunternehmer und als Gesellschafter-Geschäftsführer der CGmbH fraglich sei, wird entgegen gehalten, dass der Bw. das Gewerbe des Handelsagenten ausübe, die CGmbH handle international mit Büromöbeln und die MSGmbH konzentriere sich mit dem Handel von Büromöbeln und der Gestaltung ganzer Büros auf das Inlandsgeschäft.

Der Bw. sei im Prüfungszeitraum nur als Handelsagent tätig gewesen, die beiden Gesellschaften jedoch als Eigenhändler bzw. Objektgestalter. Der Kundenkreis der Gesellschaften und des Einzelunternehmens des Bw. habe nie Überschneidungen aufgewiesen. Die Gesellschaften erbrächten Leistungen an gewerbliche und private Kunden, die Kunden des Einzelunternehmens seien in- und ausländische Erzeugungsbetriebe von Büromöbeln.

Das Einzelunternehmen erhalte Provisionen von den Erzeugern bzw. Importeuren für die Vermittlung von Verkäufen an in- und ausländische Abnehmer. Die Provisionen seien dafür geflossen, dass die Gesellschaften die vom Bw. vertretenen Büromöbelerzeuger bevorzugt angeboten hätten.

Nach Ansicht des Bw. würde die Vereinbarung auch nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen. Aus den Vereinbarungen mit den Gesellschaften würden die Rechte und Pflichten

klar hervorgehen, die Ansprüche jeweils korrekt mit Gutschriften iSd. § 11 UStG jährlich abgerechnet und die daraus resultierende Umsatzsteuer bei den Gesellschaften gemeldet und entrichtet. Für außen stehende Dritte wäre anhand der Dokumentation und klaren Trennung der Geschäftsbereiche deutlich erkennbar, wie die Parteien zueinander stünden und welcher Art die getätigten Geschäfte seien.

Die aus diesem Titel weitergegeben Beträge seien irrtümlich als Erlösminderungen behandelt worden. Richtigerweise würde beantragt die Vorsteuern aus den weitergegebenen Provisionen anzuerkennen.

Die Vereinbarungen hätten einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt und die wesentlichen Vertragsinhalte seien hinreichend genau geregelt und darüber hinaus schriftlich abgeschlossen. Insbesondere könne man den Vereinbarungen die Vertragspartner, die Höhe der fixen Vergütung, die Regelung einer variablen Vergütung bei Überschreiten eines Mindestumsatzes, den Rechtsgrund für die Vergütungszusage, Beginn der Rechtswirksamkeit, Modus der Abrechnung, das Vertragsdatum sowie die Unterschriften der Vertragspartner entnehmen.

Die Vereinbarung mit der CGmbH sei durch den Bw. als Einzelunternehmer und in seiner Funktion als allein zeichnungsberechtigter Geschäftsführer der Gesellschaft unterzeichnet worden. Die MSGmbH betreffend, hätte die allein vertretungsbefugte Geschäftsführerin Frau MS die Vereinbarung unterzeichnet.

Letztlich verweist der Bw. darauf, dass im Falle eines unangemessenen hohen Leistungsentgelts nicht das gesamte Entgelt zu kürzen wäre, sondern eine Kürzung nur im Ausmaß des unangemessenen Teiles vorzunehmen sei.

Die Bp. verkenne die Natur des Rechtsgeschäfts völlig, da die weitergegebenen Vergütungen nicht für eine Vermittlungstätigkeit der beiden Gesellschaften in der Art einer Sub-Handelsagententätigkeit gewährt worden wären. Die Behauptung, dass ein branchenüblicher Provisionssatz von sämtlichen Vermittlungsgeschäften nicht haltbar sei, da dies bedeuten würde, dass die Gesellschaften an jedem einzelnen Vermittlungsgeschäft mitgewirkt hätten, sei daher unrichtig. Vielmehr seien die Vergütungen an die beiden Gesellschaften gewährt worden, weil diese Produkte an Abnehmer forcierten, die das Einzelunternehmen vertreten habe. Die Fremdüblichkeit könne außerdem bejaht werden, da es aus Sicht des wirtschaftlichen Denkens auf der Hand liege, dass eine Handelsagentur finanzielle Anreize schaffe, um Dritte dazu zu animieren, ihre Produkte zu forcieren.

Eine fixe Vergütung, wie sie in diesem Fall vorliege, sei fremdüblich. Dies ergebe sich daraus, dass diese Vereinbarung zunächst nach den Regeln des ABGB kündbar sei und dies

Kündigung nur ein kurzfristiges Unterfangen gewesen wäre, hätten die beiden Gesellschaften keine entsprechenden Bemühungen gesetzt. Für die Gesellschaften wäre dabei weiters der Aufwand, nach anderen Zulieferern zu suchen, die mit der gleichen Qualität und Zuverlässigkeit wie die vom Bw. vertretenen Erzeugerbetriebe liefern, ein nicht zu unterschätzender Faktor gewesen. Daher wäre es auch unter fremden Dritten bei den gegebenen Umständen denkbar und realistisch solche Fixvergütungen zu vereinbaren.

Solange eine Handelsagentur aus den von ihr gezahlten Vergütungen für die Produktforcierung keine Verlust erwirtschaftete, ihr also von den erhaltenen Provisionen nach Abzug der Vergütungen noch etwas übrig bleibe, können die Frage der wirtschaftlichen Sinnhaftigkeit und damit der Fremdüblichkeit positiv beantwortet werden.

Zu den Zahlungsmodalitäten sei festzuhalten, dass der Umstand, dass die Provisionen nicht geflossen sondern über Verrechnungskonten ausgeglichen wurden, fremdüblich sei. Das Einzelunternehmen hätte mit beiden Gesellschaften Leistungsbeziehungen in beide Richtungen unterhalten, weshalb es nur den Usancen des Geschäftslebens entspreche, in einem solchen Fall gegenzuverrechnen. Auch die Außenstandsdauer weiche nicht von den im Geschäftsleben üblichen Fristen ab. Darüber hinaus wären detaillierte Nachweise über die Gegenverrechnungen vorhanden. Wie im Geschäftsleben unter fremden Dritten auch, seien diese Gegenverrechnungen nur mündlich vereinbart worden.

In ihrer Stellungnahme zur Berufung hält die Abgabenbehörde fest, dass die Provisionen als Umsatzminderungen verbucht worden seien. Die erhaltenen Provisionserlöse seien mit dem Provisionsaufwand an Dritte saldiert worden. Dies sei umsatzsteuerrechtlich nicht zulässig.

Im Berufungsverfahren sei vom Bw. der Vorsteuerabzug aus der auf den Vereinbarungen vom 31.01.2000 beruhenden Provisionsweitergabe beantragt worden. Nach Ansicht der Bp. seien aber die Voraussetzungen hierfür, insbesondere § 11 Abs. 1 Z3 und 5 UStG nicht erfüllt. Es fehle an einer genauen Bezeichnung von Art und Umfang der Leistung, die verwendete Bezeichnung sei zu pauschal. Die vorliegenden Gutschriften würden auch nicht die genaue Angabe des Entgelts sowie die darauf entfallenden Steuerbeträge enthalten. Es gäbe außerdem für den gesamten Prüfungszeitraum keinen einzigen detaillierten Abrechnungsbeleg.

Die Bp. führt weiters aus, dass in der Vereinbarung vom 31.01.2000 nicht bestimmt sei, nach welchen Kriterien der Provisionsbetrag, der Prozentsatz sowie der Abrechnungsmodus veranschlagt wurden. Der Aussage des Bw., dass auf Grund der schwierigen wirtschaftlichen Lage ein Forecast nicht erstellt werden könne und dass Risiken zum Geschäftsleben gehören sei entgegen zu halten, dass ein ordentlicher Kaufmann versuchen würde, das Risiko so

gering wie möglich zu halten. Wenn sich die Entwicklung daher nicht absehen lasse, so wäre das Risiko mit Einzelabrechnungen wesentlich geringer. Die nachträglich erfolgte Nachrechnung – im Rahmen eines Schriftsatzes vom 27.07.2006 - könne die mangelnde Konkretisierung der gegenseitigen Rechte und Pflichten der vier vorhergegangenen Jahre nicht ersetzen.

Zur Frage der Fremdüblichkeit der Vereinbarung mit der CGmbH könne nicht auf die gleichlautende Vereinbarung mit der MSGmbH verwiesen werden, da auch zu dieser Gesellschaft eine Nahebeziehung bestehe. Der Bw. sei zwar in letzter Gesellschaft weder Organ noch Gesellschafter sei jedoch der Ehegatte der Alleingesellschafterin und Geschäftsführerin woraus sich ebenfalls eine Naheverhältnis ergebe.

Überdies sei betreffend die Höhe der Provision zwar eine Anpassung nach oben bei Erreichen eines bestimmten Provisionsvolumens des Bw. vereinbart worden, jedoch keine Anpassung nach unten bei Absinken des Umsatzes unter einen bestimmten Wert. Setze man sämtliche Fixprovision in Beziehung zu den Gesamterlösen des Bw. würden sich außerdem ein weit höhere Prozentsatz als der 10 %ige branchenübliche Satz (2001 14,66%, 2002 13,71%; 2003 13,05%; 2004 19,37%)

Auch der vom Bw. angeführte Synergieeffekt könne nicht erkannt werden, da die Umsätze des Bw. seit 1998 (Gründung der MSGmbH) in Höhe von umgerechnet € 151.417,00 keine Erhöhung erfahren hätten sondern in sämtlichen Jahren seit 1999 zT. erheblich unter diesem Wert gelegen seien.

Im Hinblick auf das Vorbringen der Berufung wurde dem Bw. persönlich (mangels Zustellvollmacht seines Vertreters) seitens des UFS im Rahmen der amtswegigen Sachverhaltsvermittlung folgender Ergänzungsvorhalt vom 22. 10. 2008 mit einer Beantwortungsfrist von acht Wochen übermittelt:

1. Wie wurden im Streitzeitraum 2001 bis 2004 die von Ihren Auftraggebern an Sie ausbezahlten Provisionsentgelte errechnet (Fixprovision, Prozentsatz der vermittelten Verkäufe oder Mischform). Bitte legen Sie die entsprechenden Verträge und Abrechnungen vor.

2. Laut Ihren Jahresabschlüssen 2001 – 2004 erzielten Sie folgende Provisionen:

	<i>Auslandsprovisionen</i>	<i>Inlandsprovisionen</i>
<i>2001</i>	<i>ATS 1.364.495,65</i>	<i>ATS 0,00</i>
<i>2002</i>	<i>€ 100.436,21</i>	<i>€ 0,00</i>
<i>2003</i>	<i>€ 110.626,38</i>	<i>€ 777,60</i>

2004	€ 74.029,55	€ 0,00
------	-------------	--------

Wieviel der erzielten Provisionen läßt sich betragsmäßig auf die Tätigkeiten der CGmbH bzw. der MSGmbH zurückführen.

Gliedern Sie die jeweiligen an Sie geleisteten Honorare nach Jahren und Gesellschaft auf

	Provisionen aufgrund der Tätigkeit der Gesellschaften			
	2001	2002	2003	2004
CGmbH				
MSGmbH				
Summe				

Legen Sie bitte für die obige Aufteilung geeignete Unterlagen vor (Honorarabrechnung Ihres Auftraggebers und damit korrelierende Abrechnung eines Auftrages der CGmbH bzw. der MSGmbH).

3. Stehen Sie auch mit anderen Unternehmern in einer ähnlichen Geschäftsbeziehung wie mit den oben genannten Gesellschaften (Provisionen für Forcierung von bestimmten Produkten Ihres Auftraggeberkreises)?

Wenn ja, wie erfolgt die Abrechnung mit diesen?

Wenn nein, warum gibt es keine anderen Geschäftsbeziehungen dieser Art?

4. Worin bestanden die Leistungen Ihres Einzelunternehmens für die beiden Gesellschaften, welche in der Folge mit den zugesagten Fixprovisionen gegenverrechnet wurden.

4a) Stellen Sie bitte diese Beträge gesondert nach Leistungszeitraum und Gesellschaft tabellarisch zusammen.

	Leistungen des Einzelunternehmens an die Gesellschaften			
	2001	2002	2003	2004
CGmbH				
MSGmbH				
Summe				

4b) Legen Sie bitte die Gutschriftsabrechnungen für jede der beiden Gesellschaften für die einzelnen Jahre des gesamten Streitzeitraumes sowie die von Ihnen an die Gesellschaften gelegten Ausgangsrechnungen vor.

5.) Hat sich seit Einschaltung der beiden Gesellschaften Ihr Abnehmerkreis verändert? Bestehen noch andere Geschäftskontakte als jene, die durch „Vermittlung“ der beiden Gesellschaften zu Stande kamen. Wenn ja, welche und wie wurden diese geknüpft! Wenn nein, warum nicht (Sie übten dieselbe Tätigkeit als Einzelunternehmer laut Aktenlage bereits vor Gründung der beiden Gesellschaften aus, bestehen aus dieser Zeit noch Geschäftskontakte. Wenn ja, wie hoch ist deren Anteil an ihrem Umsatz)

Sie werden darauf hingewiesen, dass aufgrund Ihres aus dem Akt erkennbaren bisherigen Verhaltens, welches auf Verfahrensverzögerungsabsicht hindeutet, die Frist zur Vorlage der ergänzenden Unterlagen ausreichend lange bemessen wurde und allfälligen Fristverlängerungsansuchen daher nicht zugestimmt werden wird. Sollten die Unterlagen nach Verstreichen der Frist nicht eingelangt sein (Postaufgabestempel), wird aufgrund des Akteninhalts entschieden werden.

Der Vorhalt wurde am 3. November 2008 durch Hinterlegung beim Postamt 1070 Wien zugestellt und wurde dem UFS am 14. November 2008 (eingelangt am 1. Dezember 2008) als nicht behoben rückgemittelt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Entscheidung wird der von der Bp. festgestellte Sachverhalt hinsichtlich der Rechtsstellung des Bw. in und der Beteiligung seiner Angehörigen an den provisionsempfangenden Gesellschaften zugrunde gelegt.

Alleingesellschafterin und Geschäftsführerin der Provisionsempfängerin MSGmbH ist die Ehefrau des Bw., Frau MS. Die Geschäftsanteile an der Provisionsempfängerin CGmbH halten zu je 25% der Bw. und seine Ehefrau MS und zu 50 % der Vater des Bw. Herr ES, alleinzeichnungsberechtigter Geschäftsführer ist der Bw..

Der von der Bp. festgestellte Sachverhalt betreffend den Umstand, dass Provisionen gewinnmindernd geltend gemacht wurden ist unstrittig. Ebenso unstrittig ist die Höhe der als Betriebsausgaben (ESt) bzw. Erlösminderungen (USt) geltend gemachten Fixprovisionen und der Umstand, dass die weitergegeben Provisionen im Bereich der Umsatzsteuer als Erlösminderungen behandelt worden waren.

Honorarabrechnungen oder Gutschriftsabrechnungen über die geleisteten Provisionen wurden trotz Aufforderung nicht vorgelegt. Daher wird den Ausführungen der Stellungnahme der Bp. gefolgt, dass die im Rahmen der Prüfung vorgelegten Gutschriften weder das genaue Entgelt noch die darauf entfallenden Steuerbeträge enthalten und detaillierte Abrechnungsbelege im Rechenwerk fehlen.

Die Weitergabe der Fixprovisionen in der von der Bp. festgestellten Höhe ergeben sich aus dem Akteninhalt (Vereinbarungen vom 31.1.2000, S 27 und S 28 des Arbeitsbogens der Bp). Der Inhalt der Vereinbarungen steht außer Streit. In beiden Vereinbarungen wird das jeweils vereinbarte fixe Nettoentgelt festgehalten. Ein Umsatzsteuersatz oder Umsatzsteuerbetrag ist nicht ausgewiesen. Jährliche Rechnungen oder Gutschriften zu den geleisteten Provisionen wurden nicht vorgelegt.

Dass die Verrechnung der Provisionen im Wege der Aufrechnung zwischen dem Bw. und den beiden Provisionsempfängern erfolgte ergibt sich aus dem Vorbringen des Bw. und wird nicht angezweifelt. Festzustellen ist allerdings, dass laut Buchhaltung die Verrechnung zumindestens in einem Fall (Firma L) so erfolgte, dass die Provisionsforderung des Bw. gegenüber einem seiner Auftraggeber mit der Verbindlichkeit an die MSGmbH verrechnet wurde. Somit die im Einzelunternehmen des Bw. bestehende Forderung gegen einen Dritten mit der Verrechnungsverbindlichkeit an einen Gläubiger (an dem die Ehefrau des Bw. beteiligt ist) verrechnet. Über eine allfällige Forderungsabtretung und die entsprechenden Konditionen (zahlungshalber oder zahlungsstatt) sind im Akt keine Vereinbarungen auffindbar.

Da der Bw. trotz entsprechender Aufforderung nicht aufklärte, mit welchen Forderungen seinerseits seine Verbindlichkeiten gegenüber den Subprovisionsempfängern verrechnet wurden, kann dieser Sachverhaltspunkt nicht endgültig geklärt werden. Da die Frage der Verrechnung jedoch keine Auswirkung auf die Entscheidung hat, konnte von weiteren Ermittlungsschritten Abstand genommen werden.

Aus den Vereinbarungen über die Provisionen ist ableitbar, dass die weiterzugebende Provision bei Erreichen eines Provisionsvolumens des Bw. von je öS 2.000.000.- in einem noch zu vereinbarenden Ausmaß erhöht werden sollte. Eine Vereinbarung über das Ausmaß der Erhöhung lässt sich weder aus dem Vorbringen noch aus dem Akteninhalt ableiten, weshalb davon ausgegangen wird, dass eine derartige Ergänzungsvereinbarung nicht abgeschlossen wurde. Aus der Vereinbarung ist weiters abzuleiten, dass eine Provisionserhöhung vorgesehen war und zwar offenbar unabhängig davon, ob die Erhöhung der Umsatzerlöse im Unternehmen des Bw. auf das tatsächliche Tätigwerden der CGmbH bzw. MSGmbH zurückzuführen wäre, oder nicht.

Für den Fall, dass die gesamten Provisionserträge des Bw. (oder die jeweils vermittelten Provisionserträge - auch das ist aus der Vereinbarung nicht erkennbar) ein bestimmtes Ausmaß unterschreiten sollten, wurde offensichtlich gar keine Vereinbarung getroffen und das Vorliegen einer solchen in mündlicher Form auch nicht behauptet.

Die im Schreiben 27.7.2006 dargestellten möglichen Anpassungen an die wirtschaftlichen Begebenheiten sind in der vorgebrachten Form nicht glaubwürdig, da für besonders hohe Umsatzerlöse eine Anpassung der Provision – wenn auch betraglich unbestimmt – nach oben ausdrücklich schriftlich vorgesehen war, für den gegenteiligen Fall in den schriftlichen Vereinbarungen überhaupt nicht vorgesorgt worden war. Es wird auch nicht behauptet, dass eine Vereinbarung vorgelegen habe, sondern lediglich postuliert (Schreiben des Bw. an das FA vom 27.7.2006), dass eine Anpassung bzw. Kündigung jederzeit möglich gewesen wäre. Diese

Behauptung ist aus den schriftlichen Vereinbarungen ebenfalls nicht ableitbar. Jede Provisionsanpassung wäre daher nur mit Zustimmung **beider** Parteien möglich gewesen.

Der Umstand, dass eine Subprovision von 10% angestrebt war (Schreiben des Bw. vom 27.7.2006), ist ebenfalls nicht nach außen erkennbar. Wenn der Bw. die Fixprovision damit begründet, dass zu Beginn noch nicht klar war welche Entwicklung die Tätigkeit der CGmbH nehmen würde und deshalb die Fixprovision gewählt worden wäre, ist dem entgegenzuhalten, dass auch nach – lt. Bw. erfolgreichem - Anlaufen der Tätigkeit und Erkennen des wirtschaftlichen Ergebnisses, die Fixprovision weder nach oben noch nach unten angepasst worden war, noch in eine prozentuell bestimmte Provision umgewandelt worden war. Die Provision wurde vielmehr trotz unterschiedlicher Ergebnisse beim Bw. in den Jahren 2001 bis 2004 betraglich unverändert verrechnet bzw. bezahlt. Auffallend ist in diesem Zusammenhang auch, dass trotz deutlichen Rückgangs der Erlöse des Bw. im Jahr 2004 gegenüber 2003 keine Veränderung/Anpassung der Fixprovision erfolgte.

Eine Überprüfung, ob das vom Bw. behauptete angestrebte Subprovisionsausmaß von 8%-10% den verrechneten Provisionen entsprach, war nicht möglich, da der Bw. trotz Aufforderung keine Aufgliederung seiner Provisionserlöse vornahm, die aufgrund der konkreten Tätigkeit der Subprovisionsempfänger erzielt worden waren. Seine diesbezüglichen Behauptungen können daher nicht ausreichend nachvollzogen werden.

Die Abgabenbehörden haben gem §115 Abs 1 BAO 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 (Ermittlungspflicht). Nach § 115 Abs 1 BAO sind die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, soweit sie abgabenrechtlich relevant sind, zu ermitteln.

Der angesprochenen behördlichen Ermittlungspflicht steht jedoch als Korrelat die Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht der Parteien gegenüber. Durch diese Mitwirkungspflicht wird die Abgabenbehörde jedoch nicht von ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht befreit, sondern vielmehr bei ihren Tätigkeiten unterstützt.

Die Grenze der amtswegigen Ermittlungspflicht liegt in der Unmöglichkeit, Unzulässigkeit, Unzumutbarkeit oder Unnötigkeit der Sachverhaltsermittlung (vgl. *Vogel*, FJ 1973, 124 ff) .

Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden besteht daher innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes (VwGH 20.4.1998, 95/13/0191; 7.6.2001, 95/15/0049; 26.1.2004, 2000/17/0172) .

Die Abgabenbehörde trägt zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (VwGH 25.10.1995, 94/15/0131, 94/15/0181; 28.1.1998, 95/13/0069; 7.6.2005, 2001/14/0187) .

Beide Pflichten bestehen grundsätzlich nebeneinander und schließen einander nicht aus. Die amtswegige Ermittlungspflicht besteht zwar auch dann, wenn die Partei ihre Verpflichtungen (Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht) verletzt (Nichtbeantwortung eines Vorhaltes, VwGH 5.11.1986, 85/13/0012), doch wird ihr Umfang durch solche Pflichtverletzungen beeinflusst (VwGH 3.11.1986, 84/15/0197; 27.9.1990, 89/16/0225). In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hiezu nicht bereit ist bzw. eine solche unterlässt, tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück (VwGH 22.10.1996, 92/14/0224; 30.9.1998, 94/13/0099; 30.5.2001, 99/13/0024; 27.11.2001, 97/14/0011) .

Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes findet dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (VwGH 25.10.1995, 94/15/0131, 94/15/0181) .

Bezogen auf den strittigen Fall bedeutet das, dass der Bw. durch Nichtbeantwortung des Vorhaltes vom 22. 10. 2008 seiner Mitwirkungsverpflichtung nicht nachgekommen ist. Die vom Bw. eingeforderten Aufklärungen können jedoch nur von diesem erteilt werden, da es der Abgabenbehörde nicht möglich ist, aus anderen Quellen als den Aussagen des Bw. und seinen Buchhaltungsunterlagen und Verträgen die vom Bw. behaupteten strittigen Vereinbarungen nach zu vollziehen.

Nach § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Dabei steht es grundsätzlich jedermann frei, seine Rechtsverhältnisse und wirtschaftlichen Beziehungen so zu gestalten und ordnen, dass der günstigste Effekt, nämlich der bestmögliche Erfolg bei der geringsten gesetzlich vorgesehenen Abgabenbelastung erreicht wird. Die Grenzen dieser Abgabepflichtigen eingeräumten Gestaltungsfreiheit sind im Abgabenrecht grundsätzlich durch die Bestimmungen der §§ 21 bis 24 BAO gezogen (Ritz, BAO³, § 22 Tz 1).

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen fehlt es in der Regel an dem zwischen Fremden bestehenden Interessengegensatz, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert (VwGH 29.10.1985, 85/14/0087). Im Hinblick auf diesen fehlenden Interessengegensatz müssen für die steuerliche Anerkennung derartiger Verträge –

ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit - eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Einkommensverwendung zulassen (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, EStG 1988, § 20 Tz 44), wobei entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit zu Lasten des die Betriebsausgaben begehrenden Steuerpflichtigen gehen (VwGH 7.12.1988, 88/13/0099, Doralt EStG, § 2 Tz 160).

Um auszuschließen, dass eine Leistungsbeziehung zwischen nahen Angehörigen tatsächlich nicht primär durch das familiäre Naheverhältnis veranlasst ist, können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen nach der ständigen Judikatur des VwGH (VwGH 18.4.2007, 2004/13/0025) für den Bereich des Steuerrechts nur dann als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und einem Fremdvergleich standhalten, also dass sie auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (VwGH 04.10.1983, 83/14/0034; Jakom/Lenneis EStG § 4 Rz 332), wobei sämtliche Voraussetzungen kumulativ vorliegen müssen (VwGH 22.2.2000, 99/14/0082).

Der Bw. ist einerseits Gesellschafter-Geschäftsführer der CGmbH und andererseits ist die Ehefrau des Bw., Frau MS, die Geschäftsführerin der MSGmbH.

Die oben genannten Anerkennungskriterien finden ihre Anwendung auch bei Nahebeziehungen, die durch gesellschaftsrechtliche Verflechtungen entstehen (VwGH 25.11.1997, 96/14/0024). Die Zwischenschaltung einer juristischen Person, wie im vorliegenden Fall, ändert nichts am verwandtschaftlichen Naheverhältnis, da die Angehörigen bzw. der Bw. selbst Organfunktionen ausüben und somit die Entscheidungsträger der Gesellschaften sind. Im Fall einer Rechtsbeziehung zwischen einer GmbH und einer einem Gesellschafter nahe stehenden Person besteht eine Leistungsbeziehung zwischen nahen Angehörigen iSd. obigen Ausführungen (VwGH 13.3.1998, 93/14/0023). Zwischen den beiden Gesellschaften und dem Einzelunternehmen des Herrn NN besteht daher ein familiäres Naheverhältnis, wenngleich die Rechtsform einer juristischen Person zwischengeschaltet wurde.

Es besteht daher ein gesteigertes Bedürfnis nach Rechtsklarheit. Für die Wirksamkeit des Selbstkontrahierens ist ein nach außen in Erscheinung tretender, für Dritte feststellbarer Manifestationsakt erforderlich (VwGH 10.07.1996, 04/15/0010).

Weiters ist die inhaltliche Klarheit des Vertrages und die Fremdüblichkeit von Leistung und Gegenleistung besonders zu prüfen, da hier der sonst übliche „Interessengegensatz“ zwischen den Vertragspartnern fehlt.

Die Schriftform der Vereinbarung ist zwar nicht zwingend erforderlich, liegt die Vereinbarung jedoch in Schriftform vor, so kommt ihr im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu.

Dem Unabhängigen Finanzsenat liegen zwei jeweils mit Ausnahme der Höhe des Entgelts gleich lautende schriftliche Vereinbarungen vom 31.01.2000 zwischen dem Bw. und der CGmbH einerseits und dem Bw. und der MSGmbH andererseits vor.

Beiden Gesellschaften stehen gemäß dieser schriftlichen Vereinbarung fixe Provisionen für die Zurverfügungstellung von Geschäftskontakten zu.

Hinsichtlich der in Streit stehenden Fixprovisionen ist daher eine der Judikatur entsprechende Publizität des Vertrages zu erkennen.

Betrachtet man die vorliegenden Vereinbarungen inhaltlich, kann festgestellt werden, dass diese nicht erkennen lassen worin genau die Rechte und Pflichten der Vertragspartner bestehen sollen. Abgesehen von zwei ausdrücklich festgehaltenen Parametern – nämlich der vereinbarten Fixprovision und einer Provisionserhöhung bei einem bestimmten Ergebnis – lässt sich nicht erkennen, wofür die Provision tatsächlich gezahlt wird bzw. worin die honorierte Gegenleistung bestehen sollte.

Nach Ansicht des UFS bleiben bei einem inhaltlich klaren und eindeutigen Vertrag nach Durchsicht desselben für einen unbeteiligten Dritten keine wesentlichen Fragen über die jeweiligen Leistungsinhalte offen. Vor allem muss klar erkennbar sein, worin die Leistung der beiden Vertragsparteien bestehen soll.

Die Nutzung von Geschäftskontakten ist eine derart allgemeine Formulierung, dass daraus nichts abgeleitet werden kann. Fraglich ist beispielsweise, ob der Bw. direkt an die „Geschäftskontakte“ herantreten darf oder dies nur unter „Zwischenschaltung“ der Provisionsempfänger zulässig ist. Bestünde eine ausreichende Gegenleistung darin, dem Bw. eine Kartei mit Geschäftskontakten zur Verfügung zu stellen oder sind zusätzliche Leistungen der Provisionsempfänger erforderlich?

Da der Bw. verabsäumte zahlenmäßig darzulegen, inwieweit sein unternehmerischer Erfolg auf die Tätigkeit der Provisionsempfänger zurückzuführen ist, kann weiters nicht erkannt werden, ob und wenn ja, wie das Ergebnis der erbrachten Leistung gemessen werden konnte.

Dazu ist überdies zu bemerken, dass die Argumentation des Bw. widersprüchlich ist. Einerseits führt er aus, es wäre einer Provision von 10% angestrebt gewesen und an anderer Stelle, es wäre die vereinbarten Provisionen eben gerade nicht in der Art der Sub-Provision umsatzabhängig vereinbart worden, sondern der Fixbetrag solle einen finanziellen Anreiz dafür darstellen, die vom Bw. vertretenen Produkte zu forcieren. Diesem Argument des Bw. steht überdies die in Aussicht genommene Provisionserhöhung bei besonders erfolgreichem „Forcieren“ entgegen. Aus letzterem Umstand ist erkennbar, dass entgegen den Ausführungen des Bw. der Erfolg offenbar doch ein wesentliches Kriterium für die Höhe der Entlohnung darstellen sollte.

Weiters bleibt ungeklärt, welche Konsequenzen eintreten sollen, wenn die - nicht näher definierte - erwartete Leistung nicht erbracht wird? Da keine genaue Umschreibung der Leistung erkennbar ist, ist auch nicht erkennbar, wann eine Leistung als mangelhaft einzustufen wäre. In diesem Zusammenhang ist neuerlich darauf zu verweisen, dass unstrittig keine Provisionsminderung für den Fall einer mangelhaften Leistung sondern nur eine Erhöhung unter bestimmten Voraussetzungen in Aussicht gestellt wird. Auch hinsichtlich dieser möglichen Erhöhung wird nur ganz allgemein festgehalten, dass eine solche stattfinden werde, die entsprechenden Vereinbarungen sollten in der Zukunft getroffen werden.

Unbestimmte vertragliche Regelungen sprechen gegen einen klaren Vertragsinhalt (VwGH 22.2.92. 88/14/0074).

Zusätzlich fehlen Vereinbarungen über die Auflösung des Vertragsverhältnisses, wie Kündigungsgründe, -zeitpunkte und – fristen. Wenn der Bw. zu diesen Punkten ausführt, dass ohnehin klar war, dass eine jederzeitige Kündigung möglich wäre, ist dem entgegenzuhalten, dass genau diese „Vereinbarungen“ nicht belegbar und damit auch nicht nachweisbar sind. Für die behaupteten bestehenden mündlichen Nebenabreden mangelt es an Publizität, weshalb mit dieser Argumentation für den Bw. nichts gewonnen werden kann.

Zu den Ausführungen des Bw., dass eine Kündigung des Vertrages nach den Regeln des ABGB jederzeit möglich gewesen sei, ist festzustellen, dass zwar aus den §§ 1162, 1117f, 1210 ABGB der allgemeine Grundsatz abgeleitet werden kann, dass Dauerschuldverhältnisse jederzeit aufgelöst werden können, dafür jedoch wichtige Gründe vorliegen müssen (Koziol/Welser, Grundriß des bürgerlichen Rechts, 13. Auflage, S 9). Ein derartiger wichtiger Grund kann nur in einer groben Verletzung von Vertragsverpflichtungen gelegen sein (Krejci in Rummel ABGB Kommentar, §1162, Rz 24; Strasser in Rummel ABGB Kommentar § 1210, Rz 7). Wenn nun, wie oben festgestellt, der Vertragsinhalt so wenig konkret ist, dass die genauen Rechte und Pflicht nicht ableitbar erscheinen, wird es fast unmöglich sein,

festzustellen, ob eine grobe, die Kündigung des Vertrages rechtfertigende, Vertragsverletzung vorliegt.

Aufgrund der mangelnden Konkretisierung des Vertragsinhaltes, ist der Vertrag schon aus diesem Grund nicht anzuerkennen.

Da der Bw. trotz entsprechender Aufforderung nicht klärte, ob er auch mit anderen Unternehmern ähnliche Vereinbarungen abgeschlossen hatte, konnte ein konkreter Fremdvergleich im Betrieb des Bw. nicht durchgeführt werden.

Grundsätzlich können Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen bereits dem Grunde nach oder nur der Höhe nach fremdunüblich sein (VwGH 10.9.98, 93/15/0051). Ist ein Vertrag schon dem Grunde nach nicht fremdüblich, erübrigt sich die Überprüfung der Höhe der geleisteten Zahlungen auf ihre Fremdüblichkeit. Es ist daher zunächst zu prüfen, ob ein Vertrag in der konkreten Form auch mit fremden Dritten abgeschlossen worden wäre.

Der Bw. führte aus, dass es sich bei den strittigen Zahlungen nicht um Provisionen für eine „*Sub-Handelsagententätigkeit*“ handle und diese daher auch nicht, in Abhängigkeit von den tatsächlich vermittelten Umsätzen, variabel sein müssten sondern die Fixprovision als finanzieller Anreiz diene solle, die vom Bw. vertriebenen Produkte zu forcieren. Diese würden besondere Qualität aufweisen und der Agent an sich sei zuverlässig.

Dieses Vorbringen ist nicht schlüssig, da auch in einem solchen Fall (hochwertiges Produkt und zuverlässiger Agent) ein umsatzabhängiger, variabler finanzieller Anreiz einen wesentlich größeren Motivator zu verstärktem Forcieren eines Produktes darstellen würde als eine Fixprovision, die erfolgsunabhängig zur Auszahlung gelangt.

Die vereinbarte Fixprovision ergibt nur dann Sinn, wenn für den Provisionsempfänger nicht der finanzielle Anreiz die Motivation für die Produktforcierung darstellt, sondern andere Gründe vorliegen. Dieser Anreiz kann aber nur im höchstpersönlichen / familiären Bereich des Bw. gefunden werden, weshalb der Abschluss eines Vertrag mit Vereinbarung einer Fixprovision für nicht näher definierte Leistungen als solcher nicht als fremdüblich anzusehen ist. Aus der Sicht des Provisionszahlers scheint die Fixprovision auch nur dann sinnvoll, wenn damit kein erhöhtes wirtschaftliches Risiko für mangelhafte „Produktforcierung“ eingegangen wird. Auch bei einem zuverlässigen aber nicht nahe stehenden Provisionsempfänger ist nicht anzunehmen, dass sich der Auftraggeber dem Risiko aussetzt, trotz Zahlung der Provision allenfalls keine oder geringe Ergebnisse zu erzielen. Im strittigen Fall kommt noch hinzu, dass keine Parameter zur Messung des Leistungserfolges und damit allfällig mangelhafter Leistung vereinbart waren. Was bedeutet, dass der Bw. jedenfalls die Provision zu zahlen gehabt hätte auch, wenn durch die Tätigkeit des Provisionsempfängers keine Umsatzsteigerung beim Bw.

eingetreten wäre. Eine derartige vertragliche Risikoverteilung wäre zwischen Fremden nicht denkbar.

Dem FA ist zuzustimmen, dass kaufmännisches Handeln im Verhältnis zu fremden Dritten von Risikominimierung geprägt ist. Das Verhalten des Bw. lässt im gegenständlichen Fall diese jedoch nicht erkennen.

Überdies ist zu bemerken, dass den Ausführungen des Bw. nicht zu entnehmen ist, worin sich der strittige Vertrag von einer „Sub-Handelsvertreterstätigkeit“ unterscheidet. Durch das „Forcieren“ der vom Bw. vertriebenen Produkte wird der Absatz derselben erhöht und damit der Provisionsumsatz des Bw. Das „Forcieren“ besteht nach den Ausführungen des Bw. erkennbar darin, einzelnen Kunden im Rahmen diverser Projekte genau die vom Bw. vertriebenen Produkte anzubieten. Diese Form der Tätigkeit entspricht der eines Sub-Handelsvertreters. Dass Subhandelsvertreter üblicherweise auf Provisionsbasis entlohnt werden, ist nach den Ausführungen des Bw. unstrittig und scheint auch auf diesen Fall zuzutreffen (arg: „ *angestrebt war eine Provision von 10%...*“).

Darüber hinaus fällt auch das Fehlen von vertraglichen Kündigungsvereinbarungen auf. Im gegenständlichen Fall wäre eine einseitige Kündigung des Vertrages ohne gravierende Vertragsverletzung des jeweiligen anderen Partners nicht möglich. Wie oben ausgeführt, kann ein Dauerschuldverhältnis nur aus wichtigen Gründen (gravierende Vertragsverletzung) jederzeit einseitig gekündigt werden. Daher werden bei unbefristeten Dauerschuldverhältnissen mit fremden Dritten üblicherweise Kündigungsmodalitäten vereinbart um einen Interessenausgleich der beiden Vertragspartner zu wahren und Kündigungen auch für jene Fälle zu ermöglichen, in welchen trotz beiderseitiger Vertragserfüllung eine Beendigung der Rechtsbeziehung für eine der beiden Parteien wünschenswert erscheint.

Auch in diesem Zusammenhang geht der Bw. ein im Verhältnis zu Dritten nicht übliches wirtschaftliches Risiko ein, da er keine Möglichkeit hat durch einseitige Erklärung das Vertragsverhältnis zu beenden, wenn es nach kaufmännischen Grundsätzen sinnvoll wäre (z.B. Anderer Vertragspartner erbrächte dieselbe Leistung zu einem geringen Entgelt).

Würde die streitgegenständliche Vereinbarung zwar rein formal den Kriterien der Fremdüblichkeit entsprechen, wäre das allein für die Anerkennung noch nicht ausreichend. Es muss vielmehr auch der Vollzug des Vertragsverhältnisses so erfolgen, wie es unter Fremden üblich ist (Jakom/*Lenneis* EStG § 4 Rz 337). Dabei fällt bezogen auf die strittigen Verträge auf, dass trotz unterschiedlicher Umsätze beim Bw. keine Anpassung der Zahlungen nach oben oder unten an die angeblich angestrebte Provisionshöhe von 10% erfolgte. Diese nicht

erfolgte Anpassung an die wirtschaftlichen Gegebenheiten entspricht nicht einem fremdüblichen Verhalten.

Das Vorbringen des Bw., dass, sollte die Provision unangemessen hoch sein, lediglich der unangemessene Teil zu kürzen wäre, trifft nach den Grundsätzen der Rechtsprechung zu. Im vorliegenden Fall ist jedoch die Vereinbarung einer fixen Provision für nicht näher definierte Gegenleistung und damit der Abschluss des Vertrages dem Grund nach nicht fremdüblich, sondern nur durch das familiäre Naheverhältnis erklärlich und ist daher nicht anzuerkennen. Die Überprüfung der Fremdüblichkeit des Entgelts der Höhe nach kann daher unterbleiben.

Da die strittigen Zahlungen mangels Erfüllung der für die Anerkennung von Verträgen mit nahen Angehörigen entwickelten Kriterien nicht entsprechen, sind sie als privat und nicht als betrieblich veranlasst anzusehen und stellen daher keine Betriebsausgaben dar.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11 UStG 1994) an ihn **gesondert ausgewiesene Steuer** für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland **für sein Unternehmen** ausgeführt worden sind als Vorsteuern abziehen. Wegen der oben dargestellten fehlenden betrieblichen Veranlassung der strittigen Provisionszahlungen kann der Vorsteuerabzug nicht gewährt werden.

Zum Vorsteuerabzug berechtigte Rechnungen müssen gemäß § 11 Abs 1 Z 6 UStG 1994 den auf das Entgelt (§ 11 Abs 1 Z 5 UStG 1994) entfallenden Steuerbetrag enthalten. Da im strittigen Fall die einzigen vorgelegten und grundsätzlich als Rechnung zu qualifizierenden Vereinbarungen den Steuerbetrag nicht gesondert ausweisen, ist auch aus diesem Grund der in der Berufung - anstelle der unstrittig vorgenommenen unrichtigen Erlösminderung - beantragte Vorsteuerabzug nicht zu gewähren.

Wien, am 8. Jänner 2009