



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 8

GZ. RV/1146-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Mödling betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1991, 1992, 1994 und 1995 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben 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 Bw. war im Berufszeitraum als Vermögensberater und Versicherungsvermittler tätig. Eine die Jahre 1991 bis 1995 betreffende Betriebsprüfung gelangte, unter anderem, zu folgender Feststellung:

*„Tz 15 Subprovisionen:*

*In allen Prüfungsjahren wurden erhebliche Beträge als Subprovisionen geltend gemacht. Für diese Aufwendungen existieren 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 ersichtbar 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 nicht nachgekommen.*

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

	<b>1991</b>	<b>1992</b>	<b>1993</b>	<b>1994</b>	<b>1995</b>
Provisionseinnahmen	S 632.866,00	S 847.650,00	S 435.040,00	S 178.604,00	
„Subprovisionen“	S 695.555,00	S 753.504,00	S 192.253,00	S 183.229,00	S 729.000,00

*Im Jahr 1995 wurden Subprovisionen geltend gemacht, obwohl nur Einnahmen als Vorstandsvorsitzender der P. AG und als Konsulent für Herrn H. vorliegen.*

*Zu der Zahlung von S 182.620,00 im Jahr 1993 an seinen Bruder gab der Bw. im Schreiben vom 15. 10. 1998 an, dass dieser Betrag nur den Charakter der familiären Unterstützung hatte und nicht als betrieblich bedingt anzusehen ist.*

*Die Zahlungen an die Ehegattin sind auf Grund von fehlenden Aufzeichnungen über geleistete Arbeiten, fehlender Vereinbarungen und des unglaublichen Zahlungsflusses im Familienverband nicht absetzbar. Auch die Angabe des Steuerpflichtigen, Frau D. war für ihn in der „Telefonaquisition“ tätig kann für die Tätigkeit als Vorstandsvorsitzender und Konsulent als nicht schlüssig angesehen werden.*

*Nicht anerkannte Subprovisionen:*

	<b>1991</b>	<b>1992</b>	<b>1993</b>	<b>1994</b>	<b>1995</b>
<i>C. M.</i>	148.068,00				
<i>P. W.</i>	31.412,00	315.000,00			
<i>D. C.</i>		243.000,00			295.000,00
<i>D. M.</i>			182.620,00		
<i>S. N.</i>				53.609,00	279.000,00
<i>S. A.</i>					155.000,00
<i>Zurechnung lt. Bp</i>	179.480,00	558.400,00	182.620,00	53.609,00	729.0000,00

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

In seiner Berufung vom 14. April 1999 brachte der Bw. vor, dass er in den Jahren 1991 bis 1995 Provisionen für die Vermittlung von Versicherungsverträgen in Höhe von S 2.094.160,00 erhalten und Provisionen in Höhe von S 2.075.903,00 für die Vermittlung von Versicherungsverträgen weitergegeben habe. Als ordentlicher Geschäftsmann sei er stets bemüht gewesen – obzwar seine Provisionen auf Grund von Zahlungsschwierigkeiten der Auftraggeber nur stockend eingingen – die Verpflichtungen, welche er selbst auf Grund der vertraglichen Vereinbarungen mit seinen Subprovisionären eingegangen sei, stets prompt und vollständig zu erfüllen.

Auf die der Finanzbehörde bekannten Liquiditätsschwierigkeiten seiner Auftraggeberin, der I. GmbH, welche bis dato nicht in der Lage gewesen sei seine Ansprüche aus der Vermittlung von Versicherungsverträgen zur Gänze zu befriedigen, werde verwiesen.

Hinsichtlich der Abrechnung der Provisionen werden in Beilage die Aufstellungen über die seitens der einzelnen Subprovisionsnehmer vermittelten Versicherungsverträge unter Angabe von Polizzennummer, Laufzeit, Versicherungssumme und -nehmer übermittelt und es werde nochmals festgehalten, dass hinsichtlich der seitens der Empfänger der Subprovisionen geleisteten Vermittlungen kein Zweifel bestehen könne bzw. dies jederzeit durch entsprechende Zeugenaussagen bestätigt werden könne.

Zu den Leistungen im Bereich der Vertriebsunterstützung und der Sekretariatstätigkeit, für welche seine Gattin im Jahr 1995 ein Honorar in Höhe von S 295.000,00 erhalten habe, müsse festgehalten werden, dass diese weit über den Rahmen der ehelichen Beistandspflicht hinausgehende Unterstützungstätigkeit vor allem in den Jahren 1994/95 von besonderer Bedeutung gewesen sei: in diesen Jahren habe er als Vorstand der damals neu gegründeten P. AG eine Reihe von gesellschaftlichen Kontakten anknüpfen und pflegen müssen, und habe dabei häufigst im Rahmen des gemeinsamen Haushalts, Kunstwerke und Künstler präsentiert

und habe damals noch nicht auf eine – so wie nunmehr vorhandene – Infrastruktur zur Kunden- und Künstlerbetreuung zurückgreifen können. Dementsprechend hätten diese public-relations Agenden (beginnend bei Terminvereinbarungen für diverse Events, Durchführung von Veranstaltungen in kleinem Rahmen vom Versand der Einladung über die Organisation des Catering bis zur eigentlichen Gestaltung von „Höhepunkten“ solcher Veranstaltungen bzw. der künstlerischen Umrahmung dieser Veranstaltungen, oder aber auch Verarbeitung des „Feed-backs“ aus solchen Veranstaltungen) von seiner Gattin wahrgenommen werden müssen und seien entsprechend entlohnt worden. Es werde darauf hingewiesen, dass der Betrag in Höhe von S 295.000,00 per anno einem Bruttobezug von S 16.000,00 per Monat entspreche, ein Betrag welcher für eine im Bereich Event-Marketing tätige Kraft (ca. 20 h/Woche) als durchaus angemessen und keinesfalls als überhöht anzusehen sei.

Es werde daher beantragt die im Jahr 1991, 1992, 1994 und 1995 ausgeschiedenen Subprovisionen/-honorare für die Vermittlung von Versicherungsverträgen bzw. für Vertriebs- und Marketingunterstützung zu berücksichtigen.

In Beilage übermittelte der Bw. fünf Aufstellungen die Provisionsempfänger C. M., P. W., D. C. und S. A. betreffend:

*S.A. 1995*

<i>Pol.Nr.</i>	<i>Tarif</i>	<i>Laufzeit</i>	<i>Vers.Summe</i>	<i>Prämie</i>	<i>Provision</i>	<i>Vers.Nehmer</i>
733.927-7	IIICMR	18	3.129.986	150.000	155.000	Dr. Johann K.
<b>SUMME</b>					<b>155.000</b>	

*P. 1991*

<i>Pol.Nr.</i>	<i>Tarif</i>	<i>Laufzeit</i>	<i>Vers.Summe</i>	<i>Prämie</i>	<i>Provision</i>	<i>Vers.Nehmer</i>
1887857-0	63	18	271.835	13.000	10.400	DI. S.
1898976-4	02	20	316.297	20.000	16.000	Dr. A.
1843931-5	63	10	117.808	12.000	5.012	B.
<b>SUMME</b>					<b>31.412</b>	

.....USW.

In seiner Stellungnahme zur Berufung vom 23. August 1999 entgegnete der Betriebsprüfer, die im Zeitraum 1991 bis 1995 vereinnahmten Versicherungsprovisionen hätten nicht wie behauptet S 2.094.160,00 sondern, wie aus beiliegender Tabelle ersichtlich, lediglich S 1.165.085,00 betragen. Der restliche in der Berufung angegebene Betrag entfalle auf umsatzsteuerpflichtige Vermögensberatungstätigkeit und könne somit nicht mit Versicherungsabschlüssen in Zusammenhang stehen. Die unglaublichen Bargeldflüsse in erheblichem Ausmaß seien auch im Berufungswege nicht aufgeklärt worden.

Was die Provisionen an die Ehegattin im Jahr 1995 betreffe, könne die Tätigkeit als Repräsentantin des gemeinsamen Haushaltes mit Terminvereinbarung von Events, Versand von Einladungen, Organisation des Catering und Gestaltung von „Höhepunkten“ sowie das Pflegen von gesellschaftlichen Kontakten, nicht als über die eheliche Beistandspflicht hinausgehende Tätigkeit angesehen werden. Weiters werde nochmals darauf verwiesen, dass für diesen Aufwand keinerlei vertragliche Vereinbarung getroffen und kein Zahlungsfluss nachvollziehbar sei, sondern lediglich der Gesamtbetrag als Aufwand in der Einnahmen-Ausgabenrechnung eingesetzt worden sei.

Der Stellungnahme beigelegt ist folgende Darstellung:

	<b>1991</b>	<b>1992</b>	<b>1993</b>	<b>1994</b>	<b>1995</b>	<b>Gesamt</b>
<i>Vermögensberatung</i>		594.000,00	335.040,00			
<i>Vorstandsbezüge</i>				101.253,02	743.900,00	
<i>Konsulent für Hrn. H.</i>					360.000,00	
<b>vereinnahmte Vers.-Provisionen</b>	<b>632.866,00</b>	<b>253.615,00</b>	<b>100.000,00</b>	<b>178.604,00</b>		<b>1.165.085,00</b>
<b>weitergegebene Vers.-Provisionen</b>	<b>700.755,00</b>	<b>753.504,00</b>	<b>192.253,00</b>	<b>183.229,00</b>	<b>434.000,00</b>	<b>2.263.741,00</b>
<i>Vertriebsunterstützung Fr. D.</i>					-295.000,00	
<b>Differenz bei Versicherungsprovisionen</b>	<b>-67.889,00</b>	<b>-499.889</b>	<b>-92.253,00</b>	<b>-4.625,00</b>	<b>434.000,00</b>	<b>1.098.656,00</b>

In der Replik zur Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 25. Oktober 1999 wurde zur Tätigkeit der Gattin neuerlich vorgebracht, dass diese im fraglichen Zeitraum alle jene Agenden übernommen habe, für die nunmehr eine umfängliche Infrastruktur (Sekretariat, PR-Abteilung, entsprechende Räumlichkeiten...) zur Verfügung stehe. Es erfordere durchaus erhöhten persönlichen Einsatz und eine Menge an Organisationstalent, neben der Führung eines Haushaltes mit – damals drei - minderjährigen Kindern – auch noch etwa zwanzig Wochenstunden für die o. a. Arbeiten aufzuwenden. Da im Jahre 1995 auch noch Ungewissheit bestanden habe, inwiefern das Konzept der P. AG erfolgreich sein würde, sei man bemüht gewesen die Anlaufkosten möglichst gering zu halten. Dementsprechend habe der Bw. auch keine direkte Abrechnung der Kosten mit der P. AG – neben den Vorstandsbezügen – vorgenommen, sondern diese Teilleistungen direkt entgolten. Da die Möglichkeit einer Verrechnung eben ungewiss gewesen sei, seien auch keine einzelweisen Aufzeichnungen z. B. der geleisteten Stunden der Gattin geführt, sondern es sei eine „Pauschaliterbewertung“ vorgenommen worden.

Hinsichtlich der sonstigen Subhonorare werde nochmals hervorgehoben, dass der Bw. bestrebt gewesen sei, seinen Verbindlichkeiten als ordentlicher Kaufmann nachzukommen und

die Verpflichtungen welche er gegenüber seinen Subprovisionären eingegangen sei, zuverlässig und prompt zu erfüllen. Dass er hiezu auch andere Einkunftsquellen habe heranziehen müssen, da er seinerseits die ihm zustehenden Provisionen nur eingeschränkt erhalten habe bzw. auch ein Teil seiner Provisionen im von der I. GmbH ausbezahlten Geschäftsführerbezug enthalten gewesen sei, könne ihm nicht vorgehalten werden. Es werde nochmals auf die vorgelegten Abrechnungen der Subhonorarnehmer bzw. darauf verwiesen, dass die Honorare jeweils auch einer o. g. Versteuerung unterzogen worden seien.

Weiters werde auch die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 BAO beantragt.

Mit Ergänzungsersuchen vom 16. Februar 2004 wurde der Bw. vom unabhängigen Finanzsenat aufgefordert, zu folgenden Fragen Stellung zu nehmen:

*Im berufungsgegenständlichen Zeitraum sind Ihnen laut Ihren Erklärungen Provisionen für die Vermittlung von Versicherungsverträgen in folgender Höhe zugeflossen: 1991 S 632.766,00 (von V. AG und I. GmbH), 1992 S 253.650,00 (I. GmbH), 1993 S 100.000,00 und 1993 S 178.604,00. Gleichzeitig haben Sie folgende Beträge als „Subprovisionen“ geltend gemacht: 1991 S 700.755,00, 1992 S 753.504,00, 1993 S 192.253,00, 1994 S 183.229,00 und 1995 S 729.000,00.*

*In diesem Zusammenhang werden Sie ersucht:*

- schriftliche Vereinbarungen zwischen Ihnen und Ihren Auftraggebern (V. AG, I. GmbH und allfälligen weiteren Auftraggebern) einerseits sowie den Subprovisionsempfängern andererseits, vorzulegen. Sollten nur mündliche Verträge bestehen, ist deren Inhalt (Leistungsabrechnungen, Höhe der Abschlussprovision, Zahlungsmodalitäten usw.) detailliert darzulegen.
- Details zu den von den Subprovisionsempfängern vermittelten bzw. abgeschlossenen Versicherungsverträgen – Name und Anschrift des Versicherungsnehmers, Art des Versicherungsvertrages, Polizzennummer, Versicherungsinstitut – bekannt zu geben.
- den Zahlungsfluss für die Subprovisionszahlungen nachzuweisen.
- darzustellen welche Ansprüche Ihnen von der I. GmbH vorenthalten wurden und welche Schritte Sie zur Geltendmachung Ihrer Ansprüche unternommen habe.

Dieses Ergänzungsersuchen blieb trotz schriftlicher Erinnerung unbeantwortet.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Der Bw. machte in den streitgegenständlichen Jahren Subprovisionen für die Vermittlung von Versicherungsverträgen als Betriebsausgaben geltend. Als Ergebnis einer abgaben-

behördlichen Prüfung wurde ein Teil dieser Subprovisionen nicht als Betriebsausgaben anerkannt (1991 S 179.480,00, 1992 S 558.400,00, 1993 S 183.229,00, 1994 S 53.609,00 und 1995 S 729.000,00). Der Bw. habe lediglich Barzahlungsbelege ohne genauere Angaben vorgelegt und auch wesentlich mehr Subprovisionen weitergegeben als er selbst als Provisionen erhalten habe. Der mehrmaligen Aufforderung der Betriebsprüfung Verträge oder Vereinbarungen, Zahlungsnachweise, Abrechnungen usw. vorzulegen, sei der Bw. ebenfalls nicht nachgekommen. Was die Zahlung im Jahr 1993 an den Bruder des Bw. in Höhe von S 183.620,00 betreffe, habe der Bw. bereits zugestanden, dass diese nicht als betrieblich bedingt anzusehen sei, da ihr der Charakter einer familiären Unterstützung zukäme.

In seiner Berufung brachte der Bw. vor, dass er als ordentlicher Geschäftsmann stets bemüht gewesen sei, seine – aus den vertraglichen Vereinbarungen mit den Subprovisionsempfängern resultierenden – Verpflichtungen prompt zu erfüllen. Dies, obwohl die I. GmbH aufgrund von Zahlungsschwierigkeiten bis dato nicht in der Lage gewesen sei, seine eigenen Ansprüche zur Gänze zu befriedigen. Es werde auf die in Beilage übermittelten Aufstellungen verwiesen und weiters festgehalten, dass die von den Subhonorarempfängern geleisteten Vermittlungen jederzeit durch entsprechende Zeugenaussagen bestätigt werden könnten.

Das Honorar an die Ehegattin im Jahr 1995 in Höhe von S 295.000,00 sei für Vertriebsunterstützung und Sekretariatstätigkeit geleistet worden. Als Vorstand der damals neu gegründeten P. AG habe er eine Reihe von gesellschaftlichen Kontakten anknüpfen und pflegen müssen. Diese Kontaktpflege habe zumeist in Form von Veranstaltungen im Rahmen des gemeinsamen Haushaltes stattgefunden und sei von seiner Gattin organisiert und betreut worden. Aufzeichnungen z. B. der geleisteten Stunden habe die Gattin nicht geführt.

### **Zu den Subprovisionen**

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.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes trägt die Abgabenbehörde zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von der Verpflichtung, ihrerseits zur Klärung des Sachverhalts beizutragen und die für den Bestand und den Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß im Sinne des § 119 Abs. 1 BAO offen zu legen (vgl. z.B. VwGH 25. 10. 1994, 94/14/0181).

Im gegenständlichen Fall hat der Bw. lediglich Barzahlungsbelege als Nachweis für die geltend gemachten Aufwendungen vorgelegt. Trotz wiederholter Aufforderung des Betriebsprüfers und auch der Abgabenbehörde zweiter Instanz 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.

Was die der Berufung beigelegten Aufstellungen betrifft, so kann aus diesen bloßen Auflistungen weder nachvollzogen werden bei welchem Versicherungsinstitut, welche Art von Versicherung für welchen Versicherungsnehmer von wem abgeschlossen wurde, noch wie die Höhe der Provision ermittelt wurde. Zur Nachweisführung oder Glaubhaftmachung über seitens der Subhonorarempfänger tatsächlich erbrachte Leistungen sind diese Auflistungen jedenfalls nicht geeignet.

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, so genannte Provisionsnoten, verfügt. Weiters muss auch irgendwo festgelegt sein, wofür und wann überhaupt Provisionen gezahlt werden (Abschluss-, Folge-, Erhöhungs- oder Superprovisionen), welche Provisionssätze und Bemessungsgrundlagen dafür zum Einsatz kommen und ob bzw. wann gegebenenfalls Provisionen zurückzuzahlen sind (z. B. bei Vertragsänderung oder Vertragsrücktritt des Versicherungsnehmers). Es ist unglaublich, dass Zahlungen in der behaupteten Größenordnung ohne derartige Vereinbarungen geleistet werden.

Nicht nachvollziehbar ist auch, dass z. B. Frau S. A. laut obiger Aufstellung (*S.A. 1995*) im Jahr 1995 lediglich einen einzigen Versicherungsvertrag vermittelt hat, dafür eine Provision von S 155.000,00 erhalten hat, laut Einnahmen-Ausgaben-Rechnung des Bw. diese Provision jedoch in vier Teilbeträgen – und zwar am 2. 4. 95 S 42.000,00, am 18. 6. 95 S 14.000,00, am 4. 10. 95 S 62.000,00 und am 12. 12. 95 S 37.000,00 (Arbeitsbogen Seite 60) – ausbezahlt wurde.

Der Bw. ist seiner nach § 138 Abs. 1 BAO bestehenden Verpflichtung zur Klärung des Sachverhaltes jedenfalls nicht nachgekommen. Wenngleich es in derartigen Fällen im Allgemeinen nicht Aufgabe der Behörde ist, noch zusätzliche Erhebungen zugunsten des Bw. zu pflegen, hat sie dennoch drei der sechs vom Bw. aufgeführten Subprovisionsempfänger einvernommen. Anlässlich dieser Zeugeneinvernahmen gaben die Befragten C.M., P. W. und S. A. übereinstimmend an, dass sie vom Bw. zwar Zahlungen für die Vermittlung von

Versicherungsverträgen bzw. diverser Anlageprodukte erhalten hätten, sich aber weder erinnern könnten wie hoch diese waren und wann und in welcher Form diese geleistet wurden, noch wie viele Verträge sie abgeschlossen hätten. Auch hatte keiner der Zeugen diesbezügliche Unterlagen aufbewahrt.

Wie wohl es für den UFS glaubwürdig ist, dass das Erinnerungsvermögen bei einem mehr als zehn Jahre zurückliegenden Sachverhalt eingeschränkt ist, bleiben berechnete Zweifel an den behaupteten Zahlungen dennoch bestehen, wenn den Zeugen übereinstimmend jegliche Erinnerung an wesentliche Vertragspunkte fehlt. Dies insbesondere auch im Hinblick darauf, dass es sich um nicht unbeträchtliche Geldsummen gehandelt hat.

Auch die Zeugenaussagen waren daher vor allem aufgrund des mangelnden Erinnerungsvermögens der befragten Personen nicht geeignet, die vom Bw. behaupteten Tatsachen zu untermauern bzw. die Behörde von der Richtigkeit des Berufungsvorbringens zu überzeugen.

Wie der Betriebsprüfer zutreffend festgestellt hat, hat der Bw. in den berufsgegenständlichen Jahren weitaus mehr Subprovisionen weitergegeben als er selbst an Provisionen erhalten hat. Im Zeitraum 1991 bis 1994 sind dem Bw. laut seinen eigenen Angaben in den Steuererklärungen, Provisionen für die Vermittlung von Lebensversicherungsverträgen von insgesamt S 1.165.120,00 zugeflossen:

<b>Provisionseingänge</b>	<b>1991</b>	<b>1992</b>	<b>1993</b>	<b>1994</b>
V. AG	582.746,00			
I. GmbH	50.120,00	253.650,00		
Versicherungsvermittlung			100.000,00	178.604,00
Summe	632.866,00	253.650,00	100.000,00	178.604,00

Gleichzeitig hat der Bw. behauptet im Zeitraum 1991 bis 1995 S 2.263.741,00 als Subprovisionen weitergegeben zu haben – und zwar 1991 S 700.755,00, 1992 S 753.504,00, 1993 S 192.253,00 (inkl. Zahlung an den Bruder), 1994 S 183.229,00 und 1995 S 434.000,00 – und demnach um rund S 1 Mio. mehr ausbezahlt als eingenommen.

In der Berufung hat der Bw. dies damit begründet, dass seine eigenen Provisionen aufgrund von Zahlungsschwierigkeiten der I. GmbH nur sehr stockend eingegangen seien und er daher auch andere Einkunftsquellen (Geschäftsführerbezug, Vermögensberatung) habe heranziehen müssen, um seine Verpflichtungen zu erfüllen.

Dem ist zu entgegen, dass der Bw. als Gesellschafter und Geschäftsführer der I. GmbH selbst am besten über die finanzielle Situation dieser Gesellschaft informiert gewesen sein muss. Der Bw. ist seit Gründung der I. GmbH (Gesellschaftsvertrag vom 29. 11. 1989)

Gesellschafter (25 %) und Geschäftsführer, die übrigen Anteile werden von Helmut H. (25 %) und der Ehegattin des Bw. (50 %) gehalten. Auch hat der Bw. – trotz Aufforderung – nicht dargelegt, welche Ansprüche ihm von der I. GmbH vorenthalten wurden und ob er Schritte zur Geltendmachung dieser Ansprüche unternommen hat.

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).

Die Berufung war daher in diesem Punkt abzuweisen.

### **Zu den Zahlungen an die Ehegattin**

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.

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 behaupteten Zahlungen des Bw. an seine Ehegattin für Vermittlung von Versicherungsverträgen im Jahr 1992 bzw. für die Tätigkeit in der Telefonaquisition bzw. im Event-Marketing im Jahr 1995, sind daher anhand der oben dargestellten Kriterien rechtlich zu würdigen:

Nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen heißt, dass der Abschluss von inhaltlich eindeutigen Verträgen mit detaillierter, inhaltlich klarer Darlegung der erbrachten Leistung nachgewiesen wird und ein fremdüblicher Zahlungsverkehr (regelmäßige Rechnungslegung und Zahlung) vorliegen muss. Was die Zahlungen für die Vermittlung von Versicherungsverträgen im Jahr 1992 betrifft, konnte der Bw. – wie oben bereits ausgeführt – keinerlei schriftliche Unterlagen vorlegen, aus denen ein genauer Leistungsinhalt hervorgeht. Auch hinsichtlich der Tätigkeit im Event-Marketing wurden weder die Einkünfte in einer Weise aufgezeichnet, die ein Nachvollziehen der Berechnung ermöglicht hätte, noch wurde die Höhe vom Bw. selbst genau ermittelt, da er an seine Ehegattin laut eigenen Angaben pauschale Zahlungen entrichtete. Die Vereinbarung eines Pauschales deutet jedenfalls auf eine fremdunübliche Vertragsgestaltung hin, zumal sich bei Familienfremden die Abgeltung nach dem Ausmaß der Arbeit richten wird, die sich z. B. an den geleisteten Stunden orientiert. Ein Nachweis über einen Zahlungsfluss wurde ebenfalls nicht erbracht. Eine Überprüfung, ob die Abwicklung der Zahlungen in einer Form erfolgt ist, wie dies unter Familienfremden üblich ist, war ebenfalls nicht möglich.

Was die Ausführungen in der Berufung zur Tätigkeit der Ehegattin im Zusammenhang mit der Bewirtung von Künstlern im eigenen Haushalt des Bw. betrifft, ist überdies anzumerken, dass gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung selbst dann nicht abgezogen werden dürfen, wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit erfolgen. Nach Z 3 dieser Gesetzesstelle dürfen Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben nicht abgezogen werden. Darunter fallen auch Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden, außer der Steuerpflichtige weist nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt. Eine Bewirtung im Haushalt des Steuerpflichtigen ist jedenfalls zur Gänze nicht abzugsfähig.

Die als Betriebsausgaben gelten gemachten Zahlungen an die Ehegattin waren aus den oben angegebenen Gründen nicht anzuerkennen.

### **Antrag auf mündliche Berufungsverhandlung**

Der Bw. hat mit Schriftsatz vom 14. April 1999 Berufung erhoben. In einer Ergänzung zur Berufung bzw. seiner Replik zur Stellungnahme des Betriebsprüfers (Schriftsatz vom 25. Oktober 1999) hat er erstmalig den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung gestellt.

Gemäß § 284 Abs. 1 BAO hat über die Berufung eine mündliche Berufungsverhandlung stattzufinden,

1. wenn es in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) beantragt wird oder
2. wenn es der Referent (§ 270 Abs. 3) für erforderlich hält.

Da im gegenständlichen Fall der Antrag erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben gestellt wurde, besteht kein Rechtsanspruch auf mündliche Verhandlung (VwGH 27. 4. 2000, 97/15/02085).

Wien, 21. März 2005