



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., W., vertreten durch STH Steuer-Treuhand Gesellschaft m.b.H., 5020 Salzburg, Weiserhofstraße 8/12, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2007 und 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw.), einer Personengesellschaft in der Rechtsform einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht, fand (auch) für die Streitjahre eine Außenprüfung nach [§ 147 BAO](#) statt. Aus Tz 1 des gemäß [§ 150 BAO](#) erstellten Berichtes über die Außenprüfung ist zu entnehmen, dass den als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen für Fremdleistungen iZm der Person Dr. J. mangels Werthaltigkeit der Abzug verwehrt wurde.

Die dem Bericht als Beilage angeschlossene erweiterte Bescheidbegründung lautet wie folgt:

"A. Sachverhalt

Die Abgabepflichtige (KGesnbR) betreibt am Standort 1190 S-Gasse 30 eine Werbeagentur und erbrachte im Prüfungszeitraum vorwiegend Leistungen im Bereich des Direktmarketings.

Neben anderen Fremdleistungsaufwendungen wurden von der Abgabepflichtigen in den Jahren 2007 und 2008 unter dem Titel "Bezogene Leistungen (Fremdarbeit)" Aufwendungen in Zusammenhang mit der Person Dr. J. als Betriebsausgaben in Abzug gebracht. Für das Jahr 2007 erfolgte ein Abzug von

diesbezüglichen Aufwendungen in Höhe von EUR 102.558,--, im Jahr 2008 betrugen die entsprechenden Aufwendungen EUR 93.417,--.

Laut Angabe der Abgabepflichtigen soll es sich dabei um Aufwendungen handeln, die für **Akquisitionsleistungen** von Herrn Dr. J. entrichtet wurden. Herr Dr. J. sollte für die Abgabepflichtige internationale Neukunden akquirieren.

Die in Abzug gebrachten Aufwendungen sollen einen reinen Kostenersatz für jene Spesen darstellen, die Herrn Dr. J. für seine Akquisitionstätigkeit angefallen sind. Ein eigenständiges Honorar für Herrn Dr. J. soll entsprechend der Darstellung der Abgabepflichtigen in diesem Betrag nicht enthalten sein, sondern Herrn Dr. J. erst nach erfolgreicher Akquisitionstätigkeit zustehen.

Im Prüfungszeitraum wurden **keine** internationalen Neukunden durch Herrn Dr. J. akquiriert.

Von der Abgabepflichtigen wurden im Verlaufe des Außenprüfungsverfahrens folgende Unterlagen vorgelegt, welche die Werthaltigkeit der von ihr in Abzug gebrachten Aufwendungen und somit die Existenz der von ihr behaupteten Akquisitionsleistungen von Herrn Dr. J. nachweisen sollten.

- Vereinbarung MC

- Belege über die Verrechnung von Fremdkosten

Vereinbarung MC

Die vorgelegte Vereinbarung über "MC" ist datiert mit 28.11.2006 und wurde von den Vertragsparteien

- K.GesnbR, A-1190 S-Gasse 30, vertreten durch den Geschäftsführer FK sowie
- Dr. J., Kommunikationsberater, in 1090 St-Gasse 13/7, derzeit vorübergehend in Paris getroffen.

Vertragsgegenstand war, dass Herr Dr. J. einerseits den **internationalen Kunden** PC in **Paris betreuen** und parallel dazu **Neugeschäft entwickeln** sollte. Die Zusammenarbeit sollte mit 1. Jänner 2007 beginnen und wurde nicht befristet. Sie kann frühestens per 30. Dezember 2007 unter Einhaltung einer einmonatigen Kündigungsfrist von beiden Vertragsparteien beendet werden.

Die Vereinbarung sieht vor, dass Herr Dr. J. während der Vertragslaufzeit ausschließlich für die Abgabepflichtige tätig sein wird. Rechnungen und belegte Aufwendungen, die Herrn Dr. J. für seine Tätigkeit anfallen würden, sollen zur Gänze von der Abgabepflichtigen übernommen werden. Bei Abschluss von Neugeschäft sollte Herrn Dr. J. ein Erfolgshonorar in Höhe von 20% des "Income" als Erfolgsprämie ausbezahlt werden.

Für den Auftraggeber wurde die Vereinbarung von Herrn FK als Vertreter der Abgabepflichtigen unterfertigt, für den Auftragnehmer zeichnete Herr Dr. J. im eigenen Namen.

Die Vereinbarung wurde der Ap nur in Kopie vorgelegt. Das Original dieser Vereinbarung wurde trotz Aufforderung nicht beigebracht.

Belege über die Verrechnung von Fremdkosten

Weiters wurden der Ap im Verlaufe des Prüfungsverfahrens folgende Belege über die Verrechnung von Fremdkosten des Jahres 2007 vorgelegt:

Beleg v. 5. April 2007 über Rechnungsentgelte Jänner bis März 2007 in Höhe von EUR 28.454,--

Beleg v. 10. Juli 2007 über Rechnungsentgelte April bis Juni 2007 in Höhe von EUR 21.239,--

Beleg v. 10. Oktober 2007 über Rechnungsentgelte Juli bis September 2007 in Höhe von EUR 27.104,-

Beleg v. 22. Dezember 2007 über Rechnungsentgelte Oktober bis Dezember 2007 in Höhe von EUR 25.761,--

Die Belege wurden allesamt von Herrn Dr. J. ausgestellt und sind an die Abgabepflichtige z.H. Herrn FK adressiert. Sämtliche Belege wurden jeweils von Herrn Dr. J. und von Herrn FK unterfertigt. Herr **Dr. J. quittiert** mit seiner Unterschrift den **Erhalt** des auf dem jeweiligen Beleg angeführten **Betrages**, während Herr FK im Gegenzug für die Abgabepflichtige den **Erhalt** von **Originalrechnungen** an Fremdkosten im gleichen Umfang bestätigt. Die Rechnungsentgelte wurden jeweils am Tag der Belegausstellung in bar entrichtet. Auf den Belegen über die Verrechnung von Fremdkosten ist außerdem vermerkt, dass es sich bei den Rechnungsentgelten um **kein Honorar**, sondern um die Übernahme von gesammelten Rechnungen für Aktivitäten, die für die Abgabepflichtige anfielen, handelt. Den Belegen sollen eine Kopie der Vereinbarung v. 28.11.2006 sowie die entsprechenden Originalrechnungen der Fremdkosten beigeschlossen sein.

Die angeführten Belege über die Verrechnung von Fremdkosten liegen der Ap nur für das Jahr 2007 vor und wurden trotz Aufforderung zur Vorlage der Originale nur in Kopie beigebracht.

Die von Herrn Dr. J. an die Abgabepflichtige ausgestellten Belege über die Verrechnung von Fremdkosten wurden in der laufenden Buchhaltung der Jahre 2007 und 2008 **nicht** erfasst. Die Einbuchung der Rechnungsentgelte erfolgte jeweils zum 31.12. in Form von Um- und Nachbuchungen. Im Jahr 2007 wurden diesbezüglich entsprechend der vorgelegten Belege insgesamt vier Umbuchungen in Höhe von insgesamt EUR 103.558,-- vorgenommen, im Jahr 2008 erfolgte die Einbuchung des Aufwandsbetrages in Höhe von EUR 93.417,-- über eine einzige Um- und Nachbuchung. Als Gegenkonto wurde jeweils das Privatkonto angesprochen. Anzumerken ist weiters, dass in der Kapitalkontenentwicklung zu der von der Abgabepflichtigen ursprünglich eingereichten Bilanz des Jahres 2007 weder die Aufwandsbuchung noch die Privatbuchung enthalten sind.

Um die Werthaltigkeit sowie die betriebliche Veranlassung der von der Abgabepflichtigen als Betriebsausgaben in Abzug gebrachten Beträge zu überprüfen wurden im Verlaufe des Ap-Verfahrens folgende Überprüfungsmaßnahmen gesetzt:

1. Terminvereinbarung zur persönlicher Präsentation seiner Leistungen durch Dr. J.

Zur Dokumentation der von Herrn Dr. J. erbrachten Leistungen wurde am 26.11.2009 mit dem Vertreter der Abgabepflichtigen eine Terminvereinbarung für 16.12.2009 um 10 Uhr 30 getroffen. An diesem Tag sollte in den Büroräumlichkeiten der Abgabepflichtigen eine Besprechung stattfinden, an der auch Herr Dr. J. teilnehmen sollte, um seine Leistungen für die Abgabepflichtige kurz zu erläutern. Die betreffende Terminvereinbarung wurde allerdings von Herrn FK mittels Mail, eingelangt am 16.12.2009 um 9 Uhr 38, wegen eines angeblich zur selben Zeit anberaumten Gerichtstermins von Herrn Dr. J. abgesagt, sodass eine Präsentation bzw. ein Nachweis der von Herrn Dr. J. erbrachten Leistungen zu diesem Zeitpunkt nicht erfolgen konnte.

2. Auskunftsersuchen an Dr. J. v. 11.01.2010

Als weitere Maßnahme zur Überprüfung der Werthaltigkeit sowie der betrieblichen Veranlassung der betreffenden Aufwendungen wurde am 11.01.2010 ein Auskunftsersuchen an Dr. J. übermittelt, in dem er als Auskunftsperson zu folgenden Fragen in Zusammenhang mit seiner Tätigkeit für die Abgabepflichtige Stellung nehmen sollte:

Frage 1:

"Wie mit Herrn FK besprochen, ersuche ich Sie um eine kure (schriftliche) Darstellung Ihrer Leistungen für die Firma D. in den jahren 2007 bis laufend?

Frage 2:

"Lt. Angabe von Herrn K. handelt es sich bei den an Sie entrichteten Beträgen im Jahr 2007 ausschließlich um einen Spesenersatz ohne Honorarbasis. Welche Spesen wurden damit abgegolten?"

Frage 3:

"In welcher Form und zu welchem Zeitpunkt wurden die betreffenden Aufwendungen beglichen (Bar oder mittels Banküberweisung, im Vorhinein mittels Akonto oder im Nachhinein mittels Spesenersatz)?"

Frage 4:

"Wurden von Ihnen für die abgegoltenen Spesen Rechnungen ausgestellt?"

Das Auskunftsersuchen blieb ursprünglich unbeantwortet. Erst nach nochmaliger Übermittlung des Auskunftsersuchens wurde durch die Auskunftsperson Dr. J. eine Beantwortung übermittelt, die auszugsweise wie folgt lautet:

Antwort zu Frage 1:

"Die Frage ist falsch gestellt. Die Antwort ergibt sich aus der dem FA-Wien bereits vorliegenden Agenturvereinbarung ..."

Antwort zu Frage 2:

"Spesen, die sich aus den Akquisitionsbemühungen im Sinne von D. direkt ergeben, die im Original dem CEO vorgelegt wurden, seinerseits mit dem Stempel "Betrag abgegolten in Österreich steuerlich geltend gemacht" retourniert wurden."

Antwort zu Frage 3: "Die Übernahme der Originalrechnungen und der Entgelte erfolgte jeweils im Wiener Büro..."

Antwort Frage 4:

"Wieder ist die Frage falsch gestellt. Es gibt für jedes Quartal eine Zusammenstellung der weitergegebenen Rechnungen von ca. 25.000,-- EURO, welche keine eigenen Rechnungen darstellen, sondern Zusammenfassungen waren, um Kosten zu sparen ..."

3. Fragenvorhalt an die Abgabepflichtige v. 04.02.2010

Nachdem auch aus der Beantwortung des Auskunftsersuchens v. 11.01.2010 kein Nachweis, ob bzw. welche Leistungen von Herrn Dr. J. für die in Abzug gebrachten Aufwendungen erbracht wurden, ableitbar ist, und darüber hinaus auch kein Nachweis für die Entrichtung der Rechnungsentgelte vorliegt, wurde mit 04.02.2010 zwecks Abklärung dieser offenen Punkte ein Fragenvorhalt an die Abgabepflichtige verfasst.

In diesem Vorhalt wurde die Abgabepflichtige ersucht, bezüglich der in Abzug gebrachten Fremdleistungsaufwendungen folgende Nachweise beizubringen:

- a) Nachweis des Zahlungsflusses
- b) Vorlage einer konkreten und detaillierten Leistungsbeschreibung bezüglich der Tätigkeit des Herrn Dr. J., die insbesondere zur Klärung folgender Fragen dienen sollte:
 - Welche Kunden wurden von Herrn Dr. J. betreut?
 - Welche konkreten Leistungen erbrachte Herr Dr. J. für diese Kunden?
 - Welche neuen Kunden wurden von Herrn Dr. J. akquiriert?
 - Welche konkreten Spesen wurden ersetzt? etc.
- c) Vorlage der Originalhonorarnoten des Herrn Dr. J
- d) Vorlage des Originalvertrages v. 28. November 2006

Mit 03.03.2010 legte die Abgabepflichtige eine Beantwortung des Fragenvorhalts v. 04.02.2010 vor. In dieser Beantwortung verweist sie einerseits auf bereits im Verlaufe des Prüfungsverfahrens vorgelegte Unterlagen wie insbesondere die Agenturvereinbarung v. 28.11.2006 oder die Belege über die Verrechnung von Fremdkosten des Jahres 2007, andererseits bezieht sie sich auf die Beantwortung des an Herrn Dr. J. am 11.01.2010 gerichteten Auskunftsersuchens.

Zu Pkt. a) **Nachweis des Zahlungsflusses** hält die Abgabepflichtige fest, dass die Übergabe der Originalrechnungen und der Entgelte jeweils im Wiener Büro erfolgte, und dass für 2010 eine Banküberweisung vereinbart wurde. Zuvor wurden die Rechnungsentgelte jeweils in **bar** beglichen.

Zu Pkt b) **Leistungsbeschreibung** wird in der Vorhaltsbeantwortung auf die Agenturvereinbarung v. 28.11.2006 verwiesen, wonach Herr Dr. J. den internationalen Kunden PF in Paris betreuen sollte. Als Beispiel für die Akquisition von **Neukunden** wurde der Kunde "E." angeführt. Dabei soll es sich um einen Auftrag aus Brüssel zur Erhöhung der Wahlbeteiligung bei EU-Wahlen handeln. Konkrete Unterlagen oder Nachweise wurden der Beantwortung nicht beigeschlossen.

Nicht vorgelegt wurden die in Pkt c) und d) des maßgeblichen Vorhaltes angeforderten Unterlagen bestehend aus dem **Original** der **Vereinbarung** v. 28.11.2006 und den **Originalbelegen** bezüglich der Verrechnung von **Fremdkosten**.

4. Neuerlicher Fragenvorhalt v. 13.04.2010

Nachdem auch aus der Vorhaltsbeantwortung v. 03.03.2010 keine konkreten Angaben zu entnehmen sind, ob bzw. welche Leistungen von Herrn Dr. J. für die in Abzug gebrachten Fremdleistungsaufwendungen erbracht wurden, und ob ein betrieblicher Zusammenhang mit den in Abzug gebrachten Aufwendungen vorliegt, wurde mit 13.04.2010 ein weiterer Vorhalt an die Abgabepflichtige verfasst.

In diesem weiteren Vorhalt wurde die Abgabepflichtige zum einen unter Hinweis auf die sie infolge eines Sachverhaltes mit Auslandsbezug treffende erhöhte Mitwirkungspflicht ersucht, die Beantwortung der offenen Punkte des Vorhalteverfahrens vom 04.02.2010, die insbesondere bestehen aus

- einem konkreten Nachweis des Zahlungsflusses,
- einer konkreten Leistungsbeschreibung,
- der Vorlage der Originale hinsichtlich der von Herrn Dr. J. ausgestellten Belege sowie
- der Vorlage des Originalbeleges hinsichtlich der Vereinbarung v. 28.11.2006,

nachzuholen, zum anderen wurde die Abgabepflichtige aufgefordert, die von ihr zuvor gemachten Angaben, dass Herr Dr. J.

- den internationalen Kunden PC in Paris betreuen wird und
- parallel dazu Neugeschäft entwickeln soll,

zu wie folgt zu präzisieren.

Betreuung des internationalen Kunden PC GmbH

In der Vereinbarung v. 28.11.2006 und in der Vorhaltsbeantwortung v. 03.03.2010 wird ausgeführt, dass ein Leistungshintergrund der Tätigkeit von Herrn Dr. J. in der **Betreuung** des internationalen Kunden PC in **Paris** besteht. Der Vorhaltsbeantwortung ist somit zu entnehmen, dass es sich um ein bestehendes Kundenverhältnis handeln muss.

Im zweiten Vorhalt v. 13.04.2010 wird seitens der Ap darauf hingewiesen, dass im Prüfungszeitraum ausschließlich Umsätze mit einer Firma PC mit Sitz in Wien erzielt wurden, und es sich dabei ausschließlich um Leistungen handelt, die bereits 2006 erbracht wurden. Ein Zusammenhang mit den in den Jahren 2007 und 2008 in Abzug gebrachten Aufwendungen ist daher nicht erkennbar, zumal die Consulting-Vereinbarung mit Herrn Dr. J. erst mit 28.11.2006 getroffen wurde.

Um die von der Abgabepflichtigen behaupteten Leistungen des Herrn Dr. J. gegenüber dem internationalen Kunden PC dokumentieren zu können, wurde die Abgabepflichtige unter Hinweis auf ihre, infolge eines Auslandssachverhaltes, bestehende erhöhte Mitwirkungspflicht ersucht, folgende Fragen zu beantworten bzw. Nachweise beizubringen:

- Für welche Gesellschaften innerhalb des "PF Konzerns" war Herr Dr. J. tätig?
- Welche konkreten Leistungen erbrachte Herr Dr. J. für diese Gesellschaften?
- Um Nachweis dieser Leistungen wird ersucht.

- Um Vorlage sämtlicher Ausgangsrechnungen in Zusammenhang mit diesem Kunden wird ersucht.
- Vorlage sämtlicher Vertragsunterlagen iZm diesem Kunden wird ersucht.

In der am 21.04.2010 eingelangten **Vorhaltsbeantwortung** wurden zu diesem Punkt **keine Angaben** gemacht. Weder wurden die an die Abgabepflichtige zwecks Leistungsnachweises gerichteten Fragestellungen beantwortet, noch wurden von der Abgabepflichtigen Nachweise in Form von Vertragsunterlagen oder Ausgangsrechnungen vorgelegt, die auf (Vor)Leistungen des Herrn Dr. J. für den Kunden PC hindeuten würden.

Entwicklung von Neugeschäft

Darüber hinaus wurde die Abgabepflichtige mittels Vorhalt v. 13.04.2010 ersucht, die von ihr zuvor gemachten Angaben über die Entwicklung von Neugeschäft zu präzisieren. In ihrer Vorhaltsbeantwortung v. 03.03.2010 führte sie als einziges Beispiel für die Entwicklung von Neugeschäft, den Kunden "E." an. Dabei soll es sich ihren Angaben zufolge um einen Auftrag aus Brüssel zur Erhöhung der Wahlbeteiligung bei EU-Wahlen handeln.

Konkret wurde die Abgabepflichtige ersucht diesen Auftrag anhand folgender Unterlagen bzw. Fragestellungen nachzuweisen:

- Welche Vorleistungen wurden von Herrn Dr. J. für diesen potentiellen Kunden erbracht?
- Um Nachweis dieser Leistungen wird ersucht.
- Liegen Vorvereinbarungen oder Vertragsentwürfe mit diesem Kunden vor?
- Um Bekanntgabe der Identität der Auftraggeber (Name und Anschrift) wird ersucht.
- Welche Personen waren Ansprechpartner im Rahmen dieses Auftrages?
- Welche konkreten Leistungen sollten von Ihrem Unternehmen für diesen Auftrag erbracht werden?
- Wie überzeugten Sie sich vom betrieblichen Zusammenhang der von Herrn Dr. J. an Sie verrechneten Spesen?

In ihrer am 21.04.2010 eingelangten Vorhaltsbeantwortung verweist die Abgabepflichtige in Bezug auf die **Entwicklung von Neugeschäft** auf die von ihr zuvor in der Vorhaltsbeantwortung v. 03.03.2010 gemachten Angaben, ohne dass sie diese näher erläutert.

Hinsichtlich der von Herrn Dr. J. an sie ausgestellten Rechnungen weist sie darauf hin, dass es sich diesbezüglich ausschließlich um Rechnungsabgeltungen und keine Honorarnoten handelt.

Betreffend Auftrag "E." hält die Abgabepflichtige lediglich fest, dass es sich dabei um ein Projekt zur Erhöhung der Wahlbeteiligung bei EU-Wahlen handelt. Das Kommunikationsziel laute demnach "die Erhöhung der Wahlbeteiligung". Weitere Fragen wurden dazu nicht beantwortet. Genauso wenig wurden Unterlagen bzw. Nachweise beigebracht.

Auch Angaben oder Nachweise über weitere Neukunden wurde nicht gemacht.

5. Einvernahme durch Finanzstrafbehörde

In weiterer Folge wurde der Vertreter der Abgabepflichtigen am 25.06.2010 im Rahmen einer Einvernahme durch die Finanzstrafbehörde aufgefordert, folgende Unterlagen iZm den als Fremdleistungsaufwendungen in Abzug gebrachten Betriebsausgaben vorzulegen:

- Originalbelege iZm Dr. J bestehend aus:

Original zu Vertrag v. 28.11.2006

Rechnungen 2007 und 2008

- Leistungsnachweis
- Nachweis des Zahlungsflusses

Dieser Aufforderung kamen die Abgabepflichtige und deren Vertreter ebenso wenig nach, wie der Beantwortung jener Frage, weshalb die betreffenden Aufwendungen nicht in der laufenden Buchhaltung, sondern erst nachträglich in Form von Um- und Nachbuchungen erfasst wurden.

B. Rechtliche Würdigung

Die von der Abgabepflichtigen in den Jahren 2007 und 2008 in Abzug gebrachten Aufwendungen für "Bezogene Leistungen (Fremdarbeit)" sind nach Maßgabe des in [§ 4 Abs. 4 EStG 1988](#) verankerten Betriebsausgabenbegriffs abzugsfähig. Demnach sind Betriebsausgaben **Aufwendungen** oder **Ausgaben**, die durch den **Betrieb veranlasst** sind.

Für die Abzugsfähigkeit als Betriebsausgaben müssen somit zwei Voraussetzungen vorliegen:

- Es muss sich um **Aufwendungen** oder **Ausgaben** handeln.
- Die Aufwendungen müssen **betrieblich** veranlasst sein.

Den betreffenden Aufwendungen in Zusammenhang mit der Person Dr. J. mangelt es, wie in der Folge näher zu erläutern ist, jedoch bereits an der Werthaltigkeit und somit an der Voraussetzung des Vorliegens einer Aufwandsposition. Eine Überprüfung, ob eine betriebliche Veranlassung vorliegt, ist daher weder möglich, noch erforderlich, weshalb in der Folge nur auf die erste Voraussetzung einzugehen ist.

Vorliegen von Aufwendungen oder Ausgaben

Unter Aufwendungen versteht man im Zivilrecht eine freiwillige Aufopferung von Vermögenswerten einschließlich der Eingehung von Verbindlichkeiten. Im Rechnungswesen bedeutet der Begriff, dass es sich um periodisierte Ausgaben einer Unternehmung für die während einer Abrechnungsperiode verbrauchten Güter, Dienstleistungen und öffentlichen Abgaben, die in der Erfolgsrechnung den Erträgen gegenübergestellt werden, handelt.

Der Aufwandsbegriff setzt somit voraus, dass durch die Abgabepflichtige in den maßgeblichen Jahren

- einerseits ein **Leistungsverbrauch** (Gütern oder Dienstleistungen) erfolgte, und
- andererseits ein **Abgang von Vermögenswerten** zu verzeichnen war.

Leistungsverbrauch bzw. Leistungshintergrund

Um überhaupt von einem Aufwand ausgehen zu können, muss primär ein Leistungsverbrauch gegeben sein, und somit eine Leistung an die Abgabepflichtige erbracht worden sein.

Die Abgabepflichtige nennt gegenüber der Abgabebehörde als Leistungshintergrund für den in Abzug gebrachten Aufwand, dass Herr Dr. J. für sie in den prüfungsrelevanten Jahren 2007 und 2008 im **Ausland Akquisitionsleistungen** erbracht haben soll. Sie beruft sich dabei auf eine Vereinbarung v. 28.11.2006 (siehe Sachverhaltsdarstellung), in der diese Leistungen wie folgt näher bezeichnet wurden:

- **Betreuung** des internationalen Kunden PC
- **Entwicklung** von **Neugeschäft**"

Betreuung des internationalen Kunden PC

In der Vereinbarung v. 28.11.2006 und in der Vorhaltsbeantwortung v. 03.03.2010 wird dazu ausgeführt, dass ein Leistungshintergrund der Tätigkeit von Herrn Dr. J. in der **Betreuung** des internationalen Kunden PC in **Paris** bestehen soll. Der Vorhaltsbeantwortung ist somit zu entnehmen, dass es sich um ein bestehendes Kundenverhältnis handeln muss.

Im zweiten Vorhalt v. 13.04.2010 wurde die Abgabepflichtige darauf hingewiesen, dass im Prüfungszeitraum ausschließlich Umsätze mit einer Firma PC GmbH mit Sitz im Inland (Wien) erzielt wurden, und es sich dabei ausschließlich um Leistungen handelte, die bereits 2006 erbracht wurden. Ein Zusammenhang mit den in den Jahren 2007 und 2008 in Abzug gebrachten Aufwendungen sei daher nicht erkennbar, zumal die Consulting-Vereinbarung mit Herrn Dr. J. erst mit 28.11.2006 getroffen wurde, und es sich bei der Fa. PC GmbH um keinen internationalen Kunden handelte.

Die Abgabepflichtige wurde daraufhin im betreffenden Vorhalt unter Hinweis auf die sie infolge eines Sachverhaltes mit Auslandsbezug treffende erhöhte Mitwirkungspflicht ersucht, die von ihr behaupteten Leistungen in Form der Betreuung des internationalen Kunden PC insofern nachzuweisen, als sie erläutern sollte,

- für welche Gesellschaften innerhalb des "PF -Konzerns" Herr Dr. J. tätig war, bzw.
- welche konkreten Leistungen Herr Dr. J zu erbringen hatte.

Darüber hinaus wurde die Abgabepflichtige ersucht, diese Leistungen anhand geeigneter Unterlagen nachzuweisen.

Bedauerlicherweise kam die Abgabepflichtige weder der Aufforderung zur Beantwortung der an sie gerichteten Fragestellungen nach, noch brachte sie Unterlagen vor, die auf eine Existenz dieser Leistungen schließen lassen könnten. Der Ap liegen somit keine Anhaltspunkte dafür vor, dass die von der Abgabepflichtigen behaupteten Leistungen in Form der Betreuung des internationalen Kunden PC werthaltig sind.

Entwicklung von Neugeschäft

Als zweite wesentliche Leistungskomponente des Tätigkeitsbereiches von Herrn Dr. J. führt die Abgabepflichtige an, dass dieser für sie internationale Neukunden akquirieren sollte. Herr Dr. J. hatte im Prüfungszeitraum seinen ordentlichen Wohnsitz in Paris und sollte von dort aus

Akquisitionsleistungen für die Abgabepflichtige erbringen. Als Entgelt für seine Tätigkeit sollten ihm einerseits die für seine Tätigkeit angefallenen und belegten Fremdkosten ersetzt werden, andererseits stünde ihm im Fall einer erfolgreichen Vermittlung ein Erfolgshonorar in Höhe von 20% des "Income" als Erfolgsprämie zu.

Im Prüfungszeitraum wurden durch Herrn Dr. J. keine internationalen Neukunden vermittelt, weshalb Herrn Dr. J. auch keine Erfolgsprämie zustand. Die von Herrn Dr. J. an die Abgabepflichtige verrechneten Beträge sollen damit ausschließlich Fremdkosten darstellen. Ein belegmäßiger Nachweis oder eine Aufstellung über die Zusammensetzung für die verrechneten Fremdkosten liegt der Ap. jedoch nicht vor.

Um die Werthaltigkeit der von der Abgabepflichtigen behaupteten Akquisitionsleistungen nachzuholziehen zu können, setzte die Abgabenbehörde im Rahmen ihrer amtsweisen Ermittlungspflicht folgende Ermittlungsschritte:

1.) Am 26.11.2009 wurde mit dem Vertreter der Abgabepflichtigen, Herrn FK , eine Terminvereinbarung für 16.12.2009 getroffen, an der auch Herr Dr. J. teilnehmen sollte, um seine Leistungen für die Abgabepflichtige zu erläutern. Die Terminvereinbarung wurde kurzfristig wegen eines angeblich zur selben Zeit anberaumten Gerichtstermins von Herrn Dr. J. durch den Vertreter der Abgabepflichtigen storniert. Eine Überprüfung der Werthaltigkeit der von der Abgabepflichtigen in Abzug gebrachten Aufwendungen iZm der Person Dr. J. konnte somit nicht erfolgen.

2.) Als zweiten Schritt verfasste die Ap mit 11.01.2010 ein schriftliches Auskunftsersuchen an Herrn Dr. J.. Die Fragestellungen zielten darauf ab, dass Herr Dr. J seine Leistungen für die Abgabepflichtige näher erläutern sollte. Bedauerlicherweise konnte aus der Beantwortung dieses Auskunftsersuchens keine Bereitschaft zur inhaltlichen Auseinandersetzung mit den Fragestellungen erblickt werden. Fragen, die auf den Leistungshintergrund abzielen, wurden entweder überhaupt nicht oder ausweichend mit den Worten "Die Frage ist falsch gestellt ..." beantwortet. Aus der Beantwortung des Auskunftsersuchens konnten somit keine Rückschlüsse auf die Existenz der von der Abgabepflichtigen behaupteten Akquisitionsleistungen gezogen werden.

3.) In einem nächsten Schritt wurde die Abgabepflichtige mittels eines schriftlichen Vorhaltes v. 04.02.2010 ersucht, die von Herrn Dr. J. an sie erbrachten Akquisitionsleistungen durch Vorlage einer konkreten und detaillierten Leistungsbeschreibung nachzuweisen. Insbesondere sollten Fragen, wie z.B.: welche Neukunden wurden von Herrn Dr. J. akquiriert, welche Leistungen sollten für diese Neukunden erbracht werden, oder welche Spesen wurden von Herrn Dr. J. an die Abgabepflichtige verrechnet, beantwortet werden. Außerdem sollte die Abgabepflichtige das Original der Vereinbarung v.

28.11.2006 sowie die Originalbelege hinsichtlich der von Herrn Dr. J. verrechneten Fremdkosten beibringen.

Aus der Beantwortung dieses Auskunftsersuchens ist keine konkrete und detaillierte Leistungsbeschreibung hinsichtlich der von Herrn Dr. J. erbrachten Leistungen zu entnehmen. Fragen in Bezug auf die von Herrn Dr. J. verrechneten Spesen wurden ebenfalls nicht beantwortet. Auch die Originale hinsichtlich der Vereinbarung v. 28.11.2006 und der verrechneten Fremdkosten wurden nicht beigebracht. Der Vorhaltsbeantwortung ist lediglich zu entnehmen, dass Herr Dr. J. Vorleistungen für ein Projekt namens "E." erbringen sollte, und es dabei sich um einen Auftrag aus Brüssel zur Erhöhung der Wahlbeteiligung bei EU-Wahlen handeln soll. Nähere Angaben wurden dazu nicht gemacht.

Aus dem Vorhaltsverfahren v. 04.02.2010 konnten somit ebenfalls keine neuen Erkenntnisse in Bezug auf eine Werthaltigkeit der von der Abgabepflichtigen behaupteten Akquisitionsleistungen gewonnen werden.

4.) Als weitere Maßnahme in einer Reihe von Überprüfungsmaßnahmen in Bezug auf Werthaltigkeit der in Abzug gebrachten Aufwendungen wurde von der Ap mit 12.04.2010 ein weiterer schriftlicher Vorhalt an die Abgabepflichtige verfasst. Ziel des weiteren Vorhalteverfahrens war es, dass die Abgabepflichtige die von ihr zuvor gemachten Angaben präzisieren und durch Vorlage geeigneter Unterlagen nachweisen sollte. Im Besonderen wurde die Abgabepflichtige aufgefordert, das von ihr in der vorigen Vorhaltsbeantwortung genannte Projekt "E." durch Vorlage von Unterlagen wie insbesondere Vertragsentwürfe, Vorvereinbarungen etc. nachzuweisen.

Bedauerlicherweise kam die Abgabepflichtige auch diesem Ersuchen nicht nach, weshalb auch nach dem neuerlichen Vorhalteverfahren keine Nachweise für die behaupteten Leistungen von Herrn Dr. J. vorliegen.

Auch hinsichtlich der von Herrn Dr. J. verrechneten Spesen wurden keine Belege beigebracht, so dass auch diesbezüglich kein Nachweis für eine Werthaltigkeit vorliegt.

5.) Schließlich wurde der Vertreter der Abgabepflichtigen im Rahmen einer Einvernahme durch die Finanzstrafbehörde ersucht, die in Bezug auf die behaupteten Akquisitionsleistungen abgesetzten Aufwendungen anhand eines Leistungsnachweises und eines Nachweises des Zahlungsflusses zu belegen. Darüber hinaus wurde der Vertreter der Abgabepflichtigen zum wiederholten Male aufgefordert, die Originalbelege hinsichtlich der Vereinbarung v. 28.11.2006 sowie der von Herrn Dr. J. ausgestellten Rechnungen vorzulegen.

Nachdem auch diesem Ersuchen nicht Folge geleistet wurde, und auch in weiterem Prüfungsverlauf einschließlich der Schlussbesprechung keine neuen Beweismittel im Hinblick auf die behaupteten Akquisitionsleistungen von Herrn Dr. J. vorgelegt wurden, ist von der Ap davon auszugehen, dass den in den Jahren 2007 und 2008 unter dem Titel "Bezogene Leistungen (Fremdarbeit)" in Abzug gebrachten Aufwendungen in Zusammenhang mit der Person Dr. J. keine werthaltige Leistung zugrunde liegt.

Wenn die Abgabepflichtige sich auf die Vereinbarung v. 28.11.2006 und die darin angeführten Tätigkeitsbereiche des Herrn Dr. J. bezieht, so unterließ sie es, diese Aufgabenbereiche durch geeignete Unterlagen zu stützen. So konnten durch die Ap im Verlaufe des Ap-Verfahrens weder Unterlagen vorgefunden werden, welche die Betreuung des internationalen Kunden PC in den für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen maßgeblichen Jahren 2007 und 2008 dokumentieren könnten, noch wurden Unterlagen vorgelegt, die auf die "Entwicklung von Neugeschäft" und damit die Akquisition von "Neukunden" schließen lassen würden. Im Gegenteil! So wird von der Abgabepflichtigen nicht einmal bestritten, dass in den maßgeblichen Jahren von Herrn Dr. J. überhaupt keine Neukunden akquiriert wurden, zumal von Herrn Dr. J. stets behauptet wurde, dass nur Fremdkosten und kein Erfolgshonorar verrechnet wurde. Schließlich mangelt es auch den von der Abgabepflichtigen genannten Projekt "E." am Nachweis bzw. an der Glaubhaftmachung entsprechender Vorleistungen durch die Person Dr. J..

Keine der in der Vereinbarung und in der Vorhaltsbeantwortung genannten Leistungshintergründe konnten somit durch einschlägige Unterlagen gestützt werden.

Abgang von Vermögenswerten

Als **zweite** wesentliche Voraussetzung für das Vorliegen werthaltiger Aufwendungen muss neben einem **Leistungsverbrauch** auch ein **Abgang** von **Vermögenswerten** zu verzeichnen sein. Das Betriebsvermögen nach dem Leistungsverbrauch muss sich gegenüber jenem im Zeitpunkt davor verringert haben. Dies sollte im konkreten Fall durch den Abbau liquider Mittel oder vorerst durch die Passivierung einer Verbindlichkeit und erst in weiterer Folge durch den Abbau liquider Mittel erkennbar sein.

Die von der Abgabepflichtigen der Ap vorgelegten Belege über die Verrechnung von Fremdkosten des Jahres 2007 sollen darauf hindeuten, dass im Jahr 2007 von der Abgabepflichtigen folgende Zahlungen an die Person Dr. J. geleistet wurden, und somit folgende Abgänge von Vermögenswerten zu verzeichnen waren:

- 5.4.2007: EUR 28.454,--
- 10.7.2007: EUR 21.239,--
- 10.10.2007: EUR 27.104,--
- 22.12.2007: EUR 25.761,--

Die Zahlungen sollen jeweils im Wiener Büro der Abgabepflichtigen in bar entrichtet worden sein. Sämtliche Belege des Jahres 2007 weisen einen Quittungsvermerk durch Herrn Dr. J. aus.

Für das Jahr 2008 wurden keine entsprechenden Belege vorgelegt.

Bezüglich der vorgelegten Belege konnte durch die Ap festgestellt werden, dass keine der auf den Belegen angeführten Zahlungsbewegungen in der laufenden Buchhaltung der Abgabepflichtigen Deckung findet. Das im Rahmen der Gewinnermittlung nach [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) laufend zu führende Buchhaltungskonto "Kassa in Inlandswährung" der Jahre 2007 und 2008 weist keine entsprechenden Vermögensminderungen auf. Im Gegenteil, auf dem entsprechenden Buchhaltungskonto wurden überhaupt keine Zahlungsbewegungen an Herrn Dr. J. vorgefunden.

Um den von der Abgabepflichtigen getätigten Einwand zu begegnen, die betreffenden Zahlungen wären von den beiden Gesellschaftern vorerst aus privaten Mitteln getragen worden und erst am Jahresende in Form von Um- und Nachbuchungen als Privateinlage eingebucht worden, wurde die Abgabepflichtige im Rahmen der beiden Vorhalteverfahren v. 04.02.2010 und 12.04.2010 aufgefordert, neben einen Leistungsnachweis auch einen Nachweis des Zahlungsflusses (z.B.: durch Behebung von privaten Sparbüchern etc.) beizubringen.

Bedauerlicherweise kam die Abgabepflichtige diesem Ersuchen nicht nach, weshalb der Ap kein Nachweis vorliegt, dass die betreffenden Zahlungen tatsächlich geleistet wurden. Die Vermögenssituation der beiden Gesellschafter und die von ihnen in diesen beiden Jahren getätigten Privatentnahmen lassen eher darauf schließen, dass es ihnen aufgrund ihrer Vermögenssituation überhaupt nicht möglich war, entsprechende Zahlungen zu leisten. Auch Nachweise, dass die betreffenden Zahlungen von privaten Ersparnissen getätigt wurden, wurden im Verlaufe des Prüfungsverfahrens nicht vorgelegt. Außerdem ist darauf hinzuweisen, dass für das Jahr 2008 überhaupt keine Belege vorgelegt wurden, und damit überhaupt kein Nachweis des Geldflusses erfolgte.

Neben dem Mangel eines konkreten Leistungsnachweises für die in Abzug gebrachten Fremdleistungsaufwendungen konnten die betreffenden Aufwendungen auch durch keinen konkreten Zahlungsnachweis dokumentiert werden

Den in Abzug gebrachten Aufwendungen mangelt es somit einerseits am Nachweis eines Leistungshintergrundes andererseits am Nachweis des Abgangs von Vermögenswerten bzw. am Nachweis eines Zahlungsflusses.

Die Abgabenbehörde kam im konkreten Fall ihrer bestehenden amtswegigen Ermittlungspflicht nach und setzte zahlreiche Ermittlungsschritte, um den von der Abgabepflichtigen bekannt gegebenen Sachverhalt, dass die iZm der Person Dr. J. in Abzug gebrachten Aufwendungen für bezogene Leistungen (Fremdarbeit), einen Leistungshintergrund aufweisen und darüber hinaus betrieblich veranlasst sind. Bedauerlicherweise entzog sich die Abgabepflichtige fast gänzlich ihrer bestehenden und in Zusammenhang mit einem Auslandssachverhalt sogar erhöhten Mitwirkungspflicht. Der Abgabenbehörde liegt daher kein Nachweis vor, dass die von der Abgabepflichtigen in Abzug gebrachten Fremdleistungsaufwendungen tatsächlich werthaltig sind.

Die Ap geht daher im Rahmen ihrer freien Beweiswürdigung davon aus, dass die unter dem Titel "Bezogene Leistungen (Fremdarbeit)" in Abzug gebrachten Aufwendungen iZm der Person Dr. J. als nicht werthaltig einzustufen sind und daher nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig sind. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Jahre 2007 und 2008 sind daher entsprechend zu erhöhen."

Das Finanzamt erließ für diese beiden Jahre – für 2007 im wiederaufgenommenen Verfahren – Bescheide über die Feststellung von Einkünften, die diesen Prüfungsfeststellungen folgten.

In der gegen die Sachbescheide gerichteten Berufung brachte die Bw. – zunächst durch ihren steuerlichen Vertreter – vor, es sei von der Bw. im Zuge der Betriebsprüfung wiederholt eine gemeinsame Besprechung unter Heranziehung des Hrn. Dr. J (als Empfänger der in Zweifel stehenden und im Zuge der Betriebsprüfung nicht anerkannten Aufwendungen) beantragt worden, zumal die schriftliche Darstellung des in Frage stehenden Sachverhaltes nicht in ausreichendem Umfang der Aufklärung dienen konnten. Die Bw. meinten, dass im Zuge dieser Besprechung die Zweifel über die steuerliche Anerkennung der Aufwendungen hätten aufgeklärt werden und dies in der Folge zu einer anderen Entscheidung hätte führen können. Es werde daher der Antrag gestellt, die persönliche und gemeinsame Möglichkeit zur Darlegung des Sachverhalts und der in diesem Zuge erbrachten Leistungen im Rahmen des Berufungsverfahrens einzuräumen.

Im Akt liegt eine an die steuerliche Vertretung der Bw. gerichtete E-Mail eines Gesellschafters der Bw., in dem dieser den „Einspruch“ als völlig kontraproduktiv und unbrauchbar bezeichnete. Er ergänzte die Berufung sodann mit Ausführungen, die das Abgabeneinhebungsverfahren betreffen und daher nichts zur Sache beitragen können.

Ein vom Finanzamt erteilter Mängelbehebungsauftrag, wonach der Berufung die beantragten Änderungen und eine Begründung fehlten, wurde von der steuerlichen Vertretung damit beantwortet, dass der Bw. ein Kredit von 160.000 € zur Verfügung gestanden sei, von dem die entsprechenden Barabhebungen getätigten worden seien. Es werde ferner auf die schon im Vorfeld vorgelegten Originalunterlagen verwiesen, die hinsichtlich ihrer Beurteilung im Zusammenhang mit einem persönlichen Besprechungstermin zu einem anderen Ergebnis führen würden. Weiters werde der Antrag auf Zuziehung des Geschäftspartners Dr. J. zu einem persönlichen Besprechungstermin gestellt. Nachgereicht würden der Kreditvertrag in Kopie, Belege Paris, eidesstattliche Erklärung von Dr. J. über Geschäfte/Verträge mit der Bw.

In weiterer Folge wurde der Kreditvertrag über Schweizer Franken vorgelegt, wobei als Kreditzweck „Renovierung und Ausbau des Souterrains zu einem Büro“ angegeben ist. Weitere bislang nicht bekannte Unterlagen wurden nicht übermittelt.

Über die Berufung wurde erwogen:**1. Mängelbehebung**

Aus der Berufung sowie der Beantwortung des Mängelbehebungsantrages ist ersichtlich, dass die Anerkennung von als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen für Dr. J. begeht wird. Es kann aus den Ausführungen geschlossen werden, dass die Absetzbarkeit deshalb erfolgen soll, weil tatsächlich Zahlungen getätigt worden seien. Die Begründung ist zwar – wie unten zu zeigen sein wird – nicht geeignet, die Betriebsausgabeneigenschaft der geltend gemachten Aufwendungen zu dokumentieren. Die Berufung entspricht aber inhaltlich nunmehr gerade noch den Voraussetzungen des [§ 250 BAO](#), weshalb über sie materiell zu entscheiden ist.

2. Rechtsgrundlagen

Gemäß [§ 4 Abs. 4 EStG 1988](#) sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß [§ 167 Abs. 2 BAO](#) hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl zB VwGH 9.9.2004, [99/15/0250](#)) ist von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt.

3. Als erwiesen angenommener Sachverhalt

Die Berufungsbehörde nimmt es als erwiesen an, dass tatsächlich keine Zahlungen an Dr. J. erfolgt sind. Sollten aber – entgegen der Aktenlage – tatsächlich Zahlungen getätigt worden sein, liegt ihnen keine betriebliche Veranlassung zugrunde. Diese Annahme beruht auf folgender Beweiswürdigung:

Verwiesen wird zunächst auf die wörtlich wiedergegebene erweiterte Bescheidbegründung des Finanzamtes, in der schlüssig und nachvollziehbar dargelegt wird, warum den Ausführungen der Bw. kein Glauben geschenkt werden kann.

Insbesondere ist es im höchsten Ausmaß unglaubwürdig, dass Geldbeträge derartiger Höhe bar übergeben worden sein sollen. Gegen den Standpunkt der Bw. spricht weiters, dass eine sofortige Verbuchung der Beträge nicht erfolgt ist. Völlig unglaubwürdig bei Vorliegen einer betrieblichen Veranlassung der Aufwendungen ist die Rechtfertigung der Bw., dass zunächst

die Zahlung aus dem privaten Bereich erfolgt sei, wobei auch hierfür keinerlei Belege vorgelegt werden konnten.

Welcher Beweiskraft in diesem Zusammenhang die Aufnahme eines Kredits mit dem Kreditzweck „Renovierung und Ausbau des Souterrains zu einem Büro“ zukommen soll, macht die Bw. nicht einsichtig. Auch der Umstand, dass die Bw. ausweichend auf die Fragen der Amtspartei reagiert hat, keine Unterlagen über die behaupteten Zahlungen vorlegen konnte oder wollte, und keine Möglichkeit ausgelassen hat, das Verfahren zu verzögern, spricht dafür, dass die angeblich erbrachten Zahlungen bloß vorgetäuscht worden sind.

Hinzuweisen ist darauf, dass die Bw. nicht nur deshalb erhöhte Mitwirkungspflicht trifft, weil Sachverhaltselemente vorliegen, die ihre Wurzeln im Ausland haben (sh. VwGH 26.7.2000, [95/14/0145](#)), sondern auch deshalb, weil die Behauptungen der Bw. mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stehen (sh. Ritz, BAO⁴, § 115 Rz 13 mit umfangreichen Judikaturangaben). Demgegenüber hat die Abgabenbehörde erster Instanz ihre amtswegige Ermittlungspflicht nach [§ 115 BAO](#) bis zur Grenze des Zumutbaren wahrgenommen, der Bw. Gelegenheit geboten, Unterlagen und sonstige Beweismittel vorzulegen, und auch eine schriftliche Aussage des angeblichen Empfängers der Zahlung eingeholt, der aber wiederum nur ausweichend auf die gestellten Fragen geantwortet hat. Der neuerliche Beweisantrag auf „Zuziehung des Geschäftspartners Dr. J. zu einem persönlichen Besprechungstermin“ war daher schon wegen Unerheblichkeit abzulehnen; es besteht für die Abgabenbehörden keinerlei Verpflichtung, eine Person so oft als Zeuge bzw. Auskunftsperson einzuhören, bis ihre Aussage den Vorstellungen des Steuerpflichtigen entspricht.

Hinzu kommt, dass bei Würdigung des Verhaltens der Bw. ihr auch Verschleppungsabsicht unterstellt werden kann.

4. Rechtlich folgt daraus:

Da somit die Leistung der behaupteten Zahlungen weder nachgewiesen noch zumindest glaubhaft gemacht werden konnte, erfolgte die Nichtanerkennung seitens des Finanzamtes zu Recht.

Wien, am 17. November 2011