



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 2

GZ. RV/0128-W/02

GZ. RV/0129-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Erich Jezek, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 21. und 22. Bezirk betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1988 und 1989 und Verspätungszuschlag betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für das Jahr 1988 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1988 und 1989, sowie Verspätungszuschlag betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für das Jahr 1988 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

Die Berufungswerberin (Bw.), die ihre Tätigkeit selbst als Handelsvertreterin angab, erzielte in den streitgegenständlichen Jahren Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit.

Im Zuge einer die Jahre 1988 bis 1990 umfassenden bei der Bw. durchgeföhrten Betriebsprüfung (BP) wurden unter anderem folgende Feststellungen getroffen.

“Tz. 23 Kurskosten:

Die geltend gemachten Kurskosten laut diverser Rechnungen der Firma JWEBM in C, Schweiz, waren auszuscheiden, da bei Hausdurchsuchungen im Zuge einer Prüfung des Rechnungsausstellers Unterlagen gefunden wurden, welche den Schluss zulassen, dass es sich bei den ausgestellten Rechnungen mit größter Wahrscheinlichkeit um Scheinrechnungen handelt, denen kein Leistungsaustausch zugrunde liegt. Es erfolgt keine Kürzung der Vorsteuern, da keine Vorsteuern geltend gemacht wurden.

1988	
Kurskosten laut Erklärung	S 255.474,00
Kurskosten laut BP	S 0,00
Erfolgsänderung	S 255.474,00

Tz. 25 Subprovision:

lit. b)

Für 1988 wurde eine Differenz der geltend gemachten Subprovision zur belegten Subprovision festgestellt, welche nicht geklärt werden konnte. Darüber hinaus wurde eine unterschriebene Blankoprovisionsbestätigung gefunden, welche den Schluss zulässt, dass mit größter Wahrscheinlichkeit einem Teil der geltend gemachten Subprovisionen dieses Kalenderjahres keine Leistung gegenübersteht. Daher waren zusätzlich zu der festgestellten Subprovisionsdifferenz im Betrag von S 23.040,00 brutto noch Subprovisionen im Betrag von S 50.000,00 je zur Hälfte aus Versicherungen und Sonstiges auszuscheiden.

Subprovisionen laut Erklärung	S 764.525,34
laut Belegen	S 741.485,34
abzüglich	S -50.000,00

abzüglich(lit. b)		S -23.040,00
ergibt eine Erfolgsänderung		S -73.040,00
Vorsteuer	(S 3.840,00 + S 4.166,67)	S -8.006,47

lit. c)

Für nicht nachvollziehbare Aufzeichnungen im Kalenderjahr 1988 werden Betriebsausgaben pauschal im Betrag von S 50.000,00 brutto ausgeschieden, Vorsteuern S 8.333,33.

Tz. 26 Provisionen

a) Eine Versicherungsprovision im Betrag von S 5.000,00 von F.D. war zusätzlich zu erfassen:

Erfolgsänderung + S 5.000,00

b) Eine Provision aus Hausanteilscheinen von A.B. im Betrag von S 33.162,96 brutto war zusätzlich zu erfassen.

Erfolgsänderung +S 33.162,96

Umsatzsteuer S 5.527,16

c) Die Versicherungsprovisionen Juli 1989 im Betrag von S 20.000,00 waren zusätzlich zu erfassen.

Erfolgsänderung -S 20.000,00

d) Für weitere nichtversteuerte Provisionen erfolgt eine pauschale Zuschätzung für 1988 und 1989 im Betrag von jeweils S 15.000,00 netto plus 20 % Mehrwertsteuer und S 15.000,00 zu 0 % Mehrwertsteuer.

	1988	1989
Erfolgsänderung	+S 33.000,00	+S 33.000,00
Umsatzsteuer	+S 3.000,00	+S 3.000,00"

Das Finanzamt erließ im wieder aufgenommenen Verfahren den Feststellungen des Prüfers folgend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1988 - 1990, wobei in der Begründung auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen wurde.

Nach mehrmaligen Rechtsmittelfristverlängerungsansuchen und Wechsel der steuerlichen Vertretung wurde **Berufung** gegen die Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1988 – 1989 eingebbracht. Mittels **ergänzendem Schriftsatz vom**

28. Februar 1994 wurde mitgeteilt, dass sich die Grundaufzeichnungen, sowie alle Belege der Jahre 1988 bis 1989 bei den Organen der Betriebsprüfung des Finanzamtes für den 21. und 22. Bezirk befänden, da im Zuge einer bei der Bw. am 14. Juli 1993 durchgeföhrten Hausdurchsuchung Unterlagen (siehe Niederschrift vom 14. Juli 1993) beschlagnahmt worden seien, ohne die die Bw. zu den einzelnen Prüfungsfeststellungen nicht Stellung nehmen

könne. Zur besseren Übersicht gliederte die Bw. die strittigen Punkte und brachte u.a. vor, dass die Kurskosten für die Weiterbildung im Rahmen der beruflichen Tätigkeit der Bw. betriebsnotwendig gewesen seien und sich in weiterer Folge auch ein entsprechender Erfolg (Erhöhung der Umsätze, bessere Verkaufstechnik) eingestellt hätte. Hinsichtlich der Tz. 25 b) (Subprovisionen) wurde ausgeführt, dass die im Zuge der Betriebsprüfung gefundene Blankoprovisionsbestätigung deshalb vorweg unterschrieben worden sei, weil die Höhe der aufgrund eines schwelenden Vermittlungsgeschäftes auszuzahlende Provision noch nicht festgestanden sei. Dieses Geschäft sei jedoch nicht zustande gekommen, sodass die Provisionsbestätigung nicht ausgefüllt worden sei. Eine Rücksendung an die Unterfertigte sei irrtümlich unterblieben. Die Vermutung, dass aufgrund dieser Blankoprovisionsbestätigung einem Teil der geltend gemachten Subprovisionen des Jahres 1988 keine Leistungen gegenüber stünden, könne durch Überprüfung der einzelnen Subprovisionen entkräftet werden. Betreffend die weiteren Textziffern müsse auf die Rücksendung der Unterlagen gewartet werden.

In der zur Berufung gegen die Einkommen- und Gewerbesteuerbescheide für das Jahr 1988 verfassten **Stellungnahme vom 28. März 1994** trat die **BP** den Berufungsausführungen entgegen und brachte vor, dass die im Zuge des Prüfungsverfahrens insbesondere für das Kalenderjahr 1988 von der Bw. vorgelegten Aufzeichnungen den Erfordernissen des § 131 BAO nicht entsprochen hätten. Dieser Umstand sei in den Textziffern 11 und 13, die sowohl über die Beweiskraft der Aufzeichnungen, welche infolge der formellen und materiellen Mängel nicht ordnungsgemäß seien, als auch über sonstige Feststellungen zur Führung der Aufzeichnungen Auskunft geben, und in der Textziffer 25 des gegenständlichen Betriebsprüfungsberichtes dokumentiert worden. Eine Vermutung der Richtigkeit der Aufzeichnungen sei demnach nicht gegeben. Während des Betriebsprüfungsverfahrens habe die Bw. zwar verschiedene Skripten (Kursunterlagen) vorgelegt, jedoch sei seitens der BP eine Kontrollmitteilung an das Finanzamt Graz Stadt durchgeführt worden, deren Rückmeldung ergeben habe, dass bei verschiedenen Hausdurchsuchungen und Erhebungen Anhaltspunkte für die Ausstellung von Scheinrechnungen vorgefunden worden seien. Diesen Rechnungen seien tatsächlich nicht abzugsfähige Kirchenbeiträge zu Grunde gelegen und sei hinsichtlich dieser Rechnungen eine "steuerschonende" Transferierung von Geld ins Ausland durchgeführt worden. Folgende Umstände sprechen seitens der BP für die Annahme von Scheinrechnungen: weitaus überhöhte Kosten, Überweisung in eine "Nullsteueroase" und die bei den Hausdurchsuchungen vorgefundenen Unterlagen.

Den Kursaufwendungen sei schließlich auch aus mangelnder betrieblicher Veranlassung die Abzugsfähigkeit verwehrt worden. Elemente im Kursprogramm, wie etwa "die

Kommunikationsformel", "Erfolg im Leben", "grundlegende Info über Werbung und Verkauf von LRH", "Vorstellung von LRH", hätten nichts mit der betrieblichen Sphäre zu tun. Es handle sich dabei um ein Gruppenseminar, welches die Bw. alleine mit ihrem Ehegatten absolviert habe.

Hinsichtlich der Tz. 25 b) widerspreche es nach Ansicht der Betriebsprüfung den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass im Geschäftsverkehr zwischen Provisionsempfänger und Provisionszahler Blankounterschriften geleistet werden. Die Bw. habe im laufenden Prüfungsverfahren abgesetzte Subprovisionen trotz Ersuchens nicht belegen können und schließlich die festgestellten Differenzen im laufenden Betriebsprüfungsverfahren anerkannt.

In der **Gegenäußerung vom 29. Dezember 1994** brachte die **Bw.** vor, dass es sich bei dem von der Abgabenbehörde I. Instanz in Zweifel gezogenen Kurs um ein Verkausseminar handle, welches im Jahr 1988 abgehalten worden sei. Die Kursunterlagen seien im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens vorgelegt worden und die einzelnen Kursdaten seien der Finanzverwaltung bekannt. Die Argumentation der Finanzbehörde I. Instanz betreffend das Verkausseminar gehe deshalb ins Leere, da einerseits Verkauf nur mit Kommunikation (Kommunikationsformel) durchgeführt werden könne, andererseits eine Verkaufstätigkeit immer mit Erfolg gepaart sei (Erfolg im Leben). Da Werbung und Verkauf Hand in Hand gingen, gehörten auch grundlegende Informationen über Werbung in ein Verkausseminar. Die aus dem Verkausseminar gezogenen Lehren hätten sich in einer sehr großen Umsatzsteigerung im Jahr 1988 niedergeschlagen.

Eine Nichtanerkennung der Kurskosten für das Verkausseminar würde daher einen groben Verstoß gegen das Ursachenprinzip der Betriebsausgaben darstellen.

Da der Erfolg dieses Verkausseminars augenscheinlich sei, könne zweifelsfrei nicht von überhöhten Kosten gesprochen werden.

Völlig irrelevant sei, wohin das Honorar überwiesen worden sei, da die Bw. für die Versteuerung der Honorare der Seminarbetreiber nicht zuständig sei.

In einer **weiteren Gegenäußerung vom 29. August 1995** und unter Vorlage einer neuen Einnahmen/Ausgabenrechnung führte die **Bw.** ergänzend aus, dass die Belege für die Jahre 1988 und 1989 zu Beginn der Betriebsprüfung übergeben worden seien. Die Belegablage sei dahingehend erfolgt, dass die Spesen monatlich nach "Sachgebieten" geordnet (pro Monat eine Mappe) auf einen monatlichen Spesenverteiler zusammengestellt und summenmäßig erfasst worden seien. Die Verbuchung der Belege sei in der Kanzlei des früheren steuerlichen Vertreters (WA) durchgeführt worden. Auf dem Spesenverteiler sei

vorkontiert, Belege seien eventuell anders zugeordnet und anschließend EDV-mäßig erfasst worden. Die Kanzlei des früheren steuerlichen Vertreters sei auf eine neue EDV-Anlage umgestellt worden und habe ab diesem Zeitpunkt keine Möglichkeit bestanden, die EDV-Ausdrucke zu wiederholen bzw. anzufertigen, außer gigantische Kosten würden bezahlt werden. Die Belegordner der Jahre 1988 und 1989 seien von dem neuen steuerlichen Vertreter noch einmal unter Berücksichtigung der bisher geltend gemachten Abschreibung, der Buchungen bzw. Zahlungen an das Finanzamt durchgearbeitet worden.

Die in Tz. 25 b) festgestellte Differenz in Höhe von S 23.404,-- betreffe eine Vermittlungsprovision für das Geschäftslokal und sei nun unter Mietaufwand erfasst worden (vorher "Provisionsaufwand"). Der Sachverhalt betreffend die Blankoprovisionsbestätigung sei bereits dargelegt worden.

Die Überprüfbarkeit der Subprovisionen sei gegeben und habe eine derartige – auch stichprobenartige – Überprüfung seitens der Finanzverwaltung nicht stattgefunden. Eine Schätzungsberichtigung läge somit nicht mehr vor und sei die Zuschätzung im Jahre 1988 in Höhe von S 50.000,-- und die damit im Zusammenhang stehende Vorsteuerkürzung in Höhe von S 8.006,67 nicht gerechtfertigt.

Die gem. Tz. 25 c vorgenommene Kürzung der Betriebsausgaben in Höhe von S 50.000,-- und die damit im Zusammenhang stehende Vorsteuerkürzung in Höhe von S 8.333,33 seien ebenfalls nicht gerechtfertigt, da die Belege für das Jahr 1988 neuerlich erfasst worden seien und eine Nachvollziehbarkeit vom Spesenverteiler in die nunmehr neu aufgestellte Einnahmen/Ausgabenrechnung gegeben sei.

Die im Zuge der Betriebsprüfung festgestellten nicht erfassten Provisionen für die Jahre 1988 und 1989 seien von der Bw. irrtümlich nicht in den Spesenverteiler aufgenommen worden. Weitere Anhaltspunkte für nicht erfasste Provisionseingänge lägen nicht vor, sodass eine Zuschätzung der Provisionseingänge für die Jahre 1988 und 1989 in Höhe von je S 33.000,--, plus je S 3.000,-- zu Unrecht erfolgt sei.

Hiezu erwiderte die BP in einem Schriftsatz vom 7. März 1996, dass hinsichtlich der Tz. 25 b, die Differenz in Höhe von S 23.040,--, aufgeklärt und daher als Betriebsausgaben abzugsfähig sei.

Betreffend die Blankoprovisionsbestätigung wurde auf die Stellungnahme der BP vom 28. März 1994 verwiesen.

Durch die neu vorgelegte Einnahmen/Ausgabenrechnung sei die Hinzurechnung (siehe Tz 25 c) auszuscheiden, sodass in diesem Punkt der Berufung stattzugeben sei.

Die Feststellung betreffend die nicht versteuerten Provisionen (siehe Tz 26 d) sei nicht widerlegt worden, sodass die Hinzurechnung eines Sicherheitszuschlages gerechtfertigt sei.

Auch seien jene von der ursprünglich vorgelegten Einnahmen/Ausgabenrechnung abweichenden Positionen stichprobenartig überprüft worden und sei festgestellt worden, dass einige Rechnungen der Positionen "Büromaterial 1988" und "Werbeaufwand 1989" nicht auf die Bw. lauten, daher seien die Positionen "Büromaterial" in Höhe von S 6.613,-- (Vorsteuer S 1.102,--) und "Werbeaufwand" in Höhe von S 7.670,-- (Vorsteuer S 1.278,--) anzusetzen.

Eine detaillierte Aufstellung betreffend Einnahmen, Vorsteuer und Betriebsausgaben (innerer Betriebsvergleich) unter Berücksichtigung aller von der Bw. vorgebrachten und nach Ansicht der Betriebsprüfung statzugebender Punkte für beide streitgegenständliche Jahre wurde seitens der BP als Beilage zur letzten mit 7. März 1996 datierten Stellungnahme verfasst und der Bw. zur abermaligen Gegenäußerung übermittelt.

INNERER BETRIEBSVERGLEICH 1988

Einnahmen, brutto	SC	Betrag	USt	Betrag	USt	Betrag	USt
Provisionen		1.195.000	199.167	1.195.000	199.167	1.195.000	199.167
Versicherungsprov.		413.527	0	413.527	0	413.527	0
KFZ Privatanteile		25.819	0	25.819	0	25.819	0
Zurechnung lt. BP	2		0	18.000	3.000	18.000	3.000
Verzugszinsen			0		0	-5.632	0
Zurechnung lt. BP 0%			0	20.000	0	20.000	0
			0		0		0
			0		0		0
		1.634.346	199.167	1.672.346	202.167	1.666.714	202.167

Umsatzsteuer lt. Erkl	SC	Betrag	USt	Betrag	USt	Betrag	USt
a) mit 20 % zu versteuern	2	995.833	199.167	1.010.833	202.167	1.010.833	202.167
b) mit 10 % zu versteuern			0		0		0
c) mit 32 % zu versteuern			0		0		0
			0		0		0
			0		0		0
Zwischensumme		995.833	199.167	1.010.833	202.167	1.010.833	202.167
Vorsteuern			-77.409		-81.494		-103.630
EUSt							
sonst. Berichtigungen					4.717		8.391
Zahllast/Gutschrift			121.758		125.390		106.928

Vorsteuer: lt. Erkl.			
Ifd. Aufwendungen		81.494	103.630
Investitionen			
Zwischensumme:		81.494	103.630
EUST			
sonstige Berichtigungen		-4.717	-8.391
lt. BP		76.777	95.239
lt. USt-Erklärung			
Zahllast/Gutschrift		0	0

Betriebsausgaben	SC	lt. Erkl.		lt. BP		lt. Stellungnahme	
		Betrag br.	USt	Betrag br.	USt	Betrag br.	USt
Abschreibungen		10.053	0	10.053	0	10.053	0
GWG	2	2.183	364	2.183		2.183	364
Gewerbesteuer 1985		7.878	0	7.878	0	7.878	0
Beiträge, Geb., Umlagen		780	0	780	0		0
Heiratsscheck	2	1.500	250	1.500	250		0
Büromaterial	2	6.613	1.102	6.613	1.102	6.613	1.102
Arbeitsunterlagen	2	10.500	1.750	10.500	1.750		0
Reinigungsmaterial	2	721	120	721	120	564	94
Instandhaltungsmaterial	2	3.021	504	3.021	504	1.310	218
Strom und Gas	2	4.382	730	4.382	730	4.382	730
Instandhaltungen	2	22.463	3.744	22.463	3.744	23.574	3.929
Kurse, Tagungen		262.093	0	6.619	0	6.619	880
Porto		3.918	0	3.918	0	3.917	0
Telefon		36.046	0	36.046	0	36.046	28
Stempelmarken		2.405	0	2.405	0	2.285	0
Honorare	1	42.009	3.819	42.009	3.819	42.009	3.819
Stundungszinsen		1.259	0	1.259	0	1.072	0
Werbeaufwand	2	19.210	3.202	19.210	3.202	21.374	3.100
Fachliteratur	1	2.568	233	2.568	233	1.833	167
Inserate	2	25.543	4.257	25.543	4.257	27.403	4.567
Raummiete	1	43.746	3.977	43.746	3.977	43.746	7.930
Telefonmiete	2	16.728	2.788	16.728	2.788	16.728	2.788
Sachversicherungen		11.905	0	11.905	0	9.263	0
Pflichtversicherungen		8.476	0	8.476	0	8.475	0
Säumniszuschlag		4.373	0	4.373	0		0
Fahrtkosten		2.072	0	2.072	0		0
Kilometergeld		91.893	0	91.893	0	94.695	258
Subprovisionen	2	764.525		691.485	63.351	691.485	69.812
Vorsteuer 1988		2.148	0	2.148	0	2.148	0
Zahllast 1986		98.044	0	98.044	0	98.044	0
Ausgabenkürzung	2		0	-50.000	-8.333		0
Reinigung durch Dritte			0		0	720	0
Abfallentsorgung	2		0		0	22	4
PKW Aufwand			0		0		0
Vertragsprovision	2		0		0	23.040	3.840
			0		0		0
Überschuss		125.292	0	541.806	0	479.234	0
		1.634.346	26.840	1.672.346	81.494	1.666.714	103.630

INNERER BETRIEBSVERGLEICH 1989

EINNAHMEN, brutto	SC	Betrag	USt	Betrag	USt	Betrag	USt	Betrag	USt
Provisionen	2	365.000	60.833	365.000	60.833	365.000	60.833	365.000	60.833
Versicherungsprov.		197.000	0	197.000	0	197.000	0	197.000	0
KFZ Privatanteile		5.488	0	5.488	0	5.488	0	5.488	0
Zurechnung lt. BP	2		0		0		0		0
Verzugszinsen			0		0		0	246	0
sonstige Erlöse	2	15.598	2.600	15.598	2.600	15.598	2.600	15.598	2.600
Gewerbesteuer 1987		26.000	0	26.000	0	26.000	0	26.000	0
Zuschätzung lt. BP	2		0		0	51.163	8.527	51.163	8.527
Zuschätzung lt. BP			0		0	35.000	0	35.000	0
			0		0	0	0	0	0
Korrektur VST Ref			0	1.154	0	1.154	0	0	0
			0		0	0	0	0	0
			0		0	0	0	0	0
		609.086	63.433	610.239	63.433	696.402	71.960	695.495	71.960

UMSATZSTEUER lt. Erkl.	SC	Betrag	USt	Betrag	USt	Betrag	USt	Betrag	USt
a) mit 20 % zu versteuern	2	317.165	63.433	317.165	63.433	359.800	71.960	359.800	71.960
b) mit 10 % zu versteuern			0		0		0		0
c) mit 32 % zu versteuern			0		0		0		0
			0		0		0		0
			0		0		0		0
Zwischensumme		317.165	63.433	317.165	63.433	359.800	71.960	359.800	71.960
Vorsteuern			-61.553		8.782		-39.289		-52.486
EUSt			-11.011						8.268
sonst. Berichtigungen									
Zahllast/Gutschrift			-9.131		72.215		32.671		27.742

VORSTEUER lt. Erkl.									
It. Aufwendungen		56.734		7.898		50.374		52.486	
Investitionen									
Zwischensumme:		56.734		7.898		50.374		52.486	
EUSt									
sonstige Berichtigungen						-7.548		-8.268	
It. BP		56.734		7.898		42.826		44.218	
It. USt-Erklärung									
Zahllast/Gutschrift		56.734		7.898		42.826		44.218	

BETRIEBSAUSGABEN	It. Erkl.		It. Veranlagung		It. BP		Stellungnahme		
	SC	Betrag br.	USt	Betrag br.	USt	Betrag br.	USt	Betrag br.	USt
Abschreibungen		10.049	0	10.049	0	10.049	0	10.049	0
GWG	2	19.468	3.245	10.000	1.667	10.000	1.667	19.468	3.245
Gewerbesteuer 1985			0		0		0		0
Beiträge, Geb., Umlagen		1.600	0	1.600	0	1.600	0	3.956	0
Beiträge an Berufsvertr.	2		0		0		0	300	50
Büromaterial	2	12.178	2.030	12.178	2.030	12.178	2.030	5.034	825
Arbeitsunterlagen	2		0		0		0		0
Reinigungsmaterial	2	1.528	255	1.528	255	1.528	255	1.528	255

Instandhaltungsmaterial	2	8.471	1.412	8.471	1.412	8.471	1.412	3.041	507	
Strom und Gas	2	4.087	681	1.000	167	1.000	167	1.000	167	
Instandhaltungen	2		0		0	5.777	963	11.207	1.868	
Kurse, Tagungen		5.777	0	5.777	0	5.777	0	1.203	144	
Porto		1.690	0	1.690	0	1.690	0	1.816	0	
Telefon		31.447	0	25.000	0	28.302	0	28.302	0	
Stempelmarken			0		0		0		0	
Honorare	1	53.573	4.870		0	53.573	4.870	50.573	7.908	
Stundungszinsen			0		0		0		0	
Werbeaufwand	2	7.670	1.278	7.670	1.278	7.670	1.278	7.670	1.278	
Fachliteratur	1	4.142	377		0	3.422	311	4.143	377	
Inserate	2		0		0		0	23.938	3.990	
Raummiete	1	94.658	8.605	10.000	909	37.851	3.441	37.851	3.441	
Telefonmiete	2		0		0		0		0	
Sachversicherungen			0		0		0		0	
Pflichtversicherungen			0		0		0		0	
Säumniszuschlag		-246	0	-246	0	-246	0		0	
Fahrtkosten	1	1.016	92	1.016	92	1.016	92	938	85	
Kilometergeld			0		0		0		0	
Subprovisionen		255.000	33.800		0	255.000	33.800	255.000	28.167	
Vorsteuer 1988?			0		0		0		0	
Zahllast 1987		32.897	0	32.897	0	32.897	0	32.897	0	
Ausgabenkürzung	2		0		0		0		0	
Reinigung durch Dritte			0		0		0		0	
Instandhaltung BGA			0		0		0		0	
PKW Aufwand		27.440	0	27.440	0	27.440	0	27.522	92	
sonstiger Werbeaufwand			0		0		0		0	
Emballagen	2	534	89	534	89	534	89		0	
Fachbücher		23.938	0		0	23.938	0		0	
Vorsteuerkürzung lt. Ref.			0	4.587	0	4.587	0		0	
Geldverkehrsspesen			0		0	-8.856	0		0	
sonstiger Aufwand			0		0		0	534	89	
Überschuss		12.168	0	449.048	0	171.205	0	164.542	0	
		609.085	56.734	610.238	7.898	696.402	50.374	695.495	52.486	

Mit **Schriftsatz vom 30. April 1996** teilte die Bw. dem Finanzamt mit, dass nunmehr lediglich die Textziffern Tz. 23, Tz. 25 b) hinsichtlich der Blankoprovision und Tz. 26 d) des berufungsgegenständlichen BP-Berichtes strittig seien.

In der Folge wurde eine teilweise stattgebende **Berufungsvorentscheidung** erlassen, darin auf den BP-Bericht und die Stellungnahmen der BP verwiesen und hinsichtlich des Verkaufsseminars, welches die Firma JWEBM durchgeführt habe, vorgebracht, dass es sich in einigen Punkten – die Kommunikationsformel, Erfolg im Leben, Grundlegende Info über Werbung und Verkauf von LRH, Vorstellung von LRH - um Informationen von allgemeinem Interesse handle, welche losgelöst von der betrieblichen Tätigkeit im normalen Leben für den Einzelnen gut verwertbar seien. Die gesamten Kursaufwendungen seien gemischt veranlasste Aufwendungen, die aufgrund der nicht einwandfreien Trennung in Aufwendungen für private

Lebensführung und Aufwendungen beruflicher Natur zur Gänze gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähig seien.

Im rechtzeitig eingebrachten **Vorlageantrag** gegen die Umsatz- Einkommen- und Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1988 und 1989 führte die Bw. aus, dass lediglich die Umsatz- bzw. Gewinnzuschätzungen aufgrund der Blankoprovisionsbestätigung (siehe Tz. 25 b) und die Kosten des Verkausseminars JE strittig seien. Die Blankoprovisionsbestätigung sei aufgrund einer noch nicht feststehenden Höhe einer Provision (schwebendes Vermittlungsgeschäft) vorweg unterschrieben worden. Dieses Vermittlungsgeschäft sei jedoch nicht zustande gekommen, die Rücksendung dieser Unterlagen an die Unterpfligte sei irrtümlich unterlassen und zu dem nicht zustande gekommenen Geschäftsfall genommen worden.

Der von der Finanzverwaltung vermutete Nichtzusammenhang zwischen ausbezahlten Provisionen und abgeschlossenen Verträgen sei in dem Fall der vom Betriebsprüfer nicht anerkannten Provisionsdifferenz in Höhe von S 23.040,00 im Berufungsverfahren entkräftet worden. In der neu vorgelegten Einnahmen/Ausgaben-Rechnung und vor allem durch die Stellungnahme der Betriebsprüfung sei die Subprovisionsdifferenz aufgeklärt worden. Es handle sich um eine Vertragsprovision für das Geschäftslokal und sei in der seinerzeitigen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung irrtümlich unter den Subprovisionen ausgewiesen worden.

Die Schätzungsbeauftragte habe sich auf das Vorliegen der Blankoprovisionsbestätigung und auf die oben vorerst nicht aufgeklärte Provisionsdifferenz gestützt. Sowohl das Vorliegen der Blankoprovision als auch die Provisionsdifferenz seien aufgeklärt worden, sodass die vorgenommenen Sicherheitszuschläge aus der Berechnung der Einkünfte aus Gewerbetrieb 1988 und 1989 bzw. der Umsatzsteuer 1988 und 1989 auszuscheiden seien.

Hinsichtlich der Kurskosten brachte die Bw. abermals vor, dass es sich bei dem in Frage gestellten Kurs um ein Verkausseminar gehandelt habe, das im Jahr 1988 abgehalten worden sei. Die Kursunterlagen habe die Bw. im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegt. Die von der Finanzverwaltung kritisierten Punkte ("Erfolg im Leben", "Grundlegende Informationen über Werbung und Verkauf von LRH", "Vorstellung von LRH") seien nie Teil dieses Verkausseminars gewesen und außer in den einleitenden Seiten auch in den restlichen Seminarunterlagen nicht zu finden. Aus den restlichen Unterlagen seien fast ausschließlich die Themen "Einwandbehandlung, Kommunikation und Abschlusstechniken" ersichtlich. Für ein erfolgreich abgeschlossenes Verkaufsgespräch seien viele Umstände, wie etwa Begrüßung, Sitzordnung, Gesprächseröffnung, Argumentation, Einwandbehandlung, Abschlusstechniken, offene oder geschlossene Augen und vieles mehr notwendig. Dies sei

die Grundausbildung eines Außendienstmitarbeiters und trage der Arbeitgeber dafür die Kosten.

Aus der Umsatzsteigerung des Jahres 1988 sei erkennbar, dass dieses Seminar den versprochenen Erfolg gebracht habe. Es gebe auch andere Autoren (nicht nur JE), die der Meinung seien, dass Kommunikationstraining für den beruflichen Erfolg im Verkauf unerlässlich sei.

Die Kurskosten seien ausschließlich im betrieblichen Interesse der Bw. aufgewendet worden, eine private Mitveranlassung habe nicht bestanden.

Im durch die **Rechtsmittelbehörde II. Instanz** durchgeführten **Ermittlungsverfahren** wurde die Bw. aufgefordert bekannt zugeben, um welches zum damaligen Zeitpunkt schwebendes Vermittlungsgeschäft es sich gehandelt habe und wer der Provisionsempfänger gewesen wäre.

Weiters wurde die Bw. aufgefordert, weitere Beweismittel in Bezug auf das Stattfinden des Verkaufsseminars vorzulegen.

In der **Vorhaltsbeantwortung** gab die Bw. an, sich nicht mehr genau erinnern zu können, ob es sich bei dem schwebenden Vermittlungsgeschäft um das eines Versicherungskunden oder um einen zukünftigen Verkauf eines "Hausanteilscheines" gehandelt habe. Auf Grund des bereits vergangenen Zeitraumes und der nicht mehr vorhandenen Unterlagen sei es ihr nicht mehr möglich, den Namen des Vermittlers oder eines möglichen Kunden zu nennen. Auch könne sie keine weiteren Unterlagen in Bezug auf das Verkaufsseminar vorlegen.

Auf die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung wurde mit Schriftsatz vom 12. April 2000 verzichtet.

Mit Bescheid vom 11. Februar 2004 wurde die Bw. aufgefordert hinsichtlich der Berufung gegen den Verspätungszuschlag betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für das Jahr 1988 eine Begründung nachzureichen. In Beantwortung des Mängelbehebungsauftrags verwies die Bw. auf die Begründung der gegenständlichen Berufung vom 22. November 1993 und ersuchte um ein Zuwartern der Erledigung der Berufung gegen die Verspätungszuschläge bis zur Erledigung der Berufung betreffend die Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer

Über die Berufung wurde erwogen:

Unter Zugrundelegung des oben dargelegten Sachverhaltes ist nunmehr davon auszugehen, dass mit Schriftsatz vom 30. April 1996 die Bw. ihr Berufungsbegehren dahingehend

eingeschränkt hat, als lediglich die Tz. 23, Tz. 25 b) hinsichtlich der Blankoprovision und Tz. 26 d) strittig sind.

Tz. 23 Kurskosten

Hinsichtlich dieser Aufwendungen bringt die Bw. vor, dass diese (Kurskosten eines Verkaufsseminars) für die Weiterbildung der Bw. betriebsnotwendig gewesen seien. Hiezu erwiderte die BP, dass während des abgabenbehördlichen Verfahrens die Bw. zwar Kursunterlagen vorgelegt habe, jedoch im Zuge von Hausdurchsuchungen und Erhebungen Anhaltspunkte für die Ausstellung von Scheinrechnungen vorgefunden worden seien. Tatsächlich seien diesen Rechnungen laut Meinung der BP nicht abzugsfähige Kirchenbeiträge zu Grunde gelegen. Auffallend hiezu ist, dass die Bw. hinsichtlich der von der BP ursprünglich ins Treffen geführten Argumentation, es handle sich um Scheinrechnungen, denen kein Leistungsaustausch zu Grunde liege, kein begründetes Vorbringen getätigt hat. Vielmehr ist sie lediglich auf die inhaltliche Komponente des Verkaufsseminars eingegangen, indem sie u. a. vorbrachte, Verkauf könne nur mit Kommunikation durchgeführt werden oder Werbung und Verkauf würden Hand in Hand gehen. Für die Beurteilung, ob den Rechnungen tatsächlich ein Leistungsaustausch zu Grunde gelegen ist, hat der unabhängige Finanzsenat die bei Hausdurchsuchungen und Erhebungen vorgefundenen Anhaltspunkte näher beleuchtet. Darunter befindet sich zum Beispiel ein Schreiben der Fa. BMCJE in Fotokopie, in welchem sowohl ein Service im Bereich der Unternehmensberatung und auf dem Gebiet Graphik & Design, als auch eine Lösung, die die Abschreibungsmöglichkeit von kirchlichen Dienstleistungen, die nicht im ganzen Umfang möglich seien, angeboten wurde.

Weiters wird in einem Bericht über die im Auftrag des Direktoriums der Österreichischen Nationalbank wegen verschiedener Firmen des JE vorgenommenen devisenrechtlichen Erhebungen dargelegt, dass Firmen des JE in Österreich mit dem Satz, "Gelder steuerschonend nach C fließen zu lassen und sie in der Folge steuerfrei wieder rückzuführen", geworben hatten. In Punkt 6 einer "Leistungsübersicht" (siehe Anlage 2 des oben erwähnten Berichtes) bot JE die "Rückführung der Gewinne steuerfrei in das Privatvermögen" an, was nach Ansicht des Berichtverfassers bedeutet, dass durch Einschaltung der JE-Firmen in C aus konstruierten Geschäftsfällen im Ausland anfallende Gewinne den Initiatoren auf anonyme Konten im In- oder Ausland gutgebracht werden.

Dem Ersuchen der Rechtsmittelbehörde II. Instanz, weitere Beweismittel (Unterlagen) in Bezug auf das Stattfinden des Verkaufsseminars vorzulegen, konnte die Bw. insofern nicht nachkommen, da sie keine weiteren Unterlagen besitze.

Der unabhängige Finanzsenat gelangt somit unter Berücksichtigung der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens, sowie des auszugsweise dargelegten Berichts der Österreichischen Nationalbank über die Vorgangsweise des JE und seiner Firmen zum Schluss, dass den streit

gegenständlichen Rechnungen – wie ursprünglich auch im Betriebsprüfungsbericht dargelegt – kein Leistungsaustausch zu Grunde gelegen war.

Soweit die Bw. in ihren Schriftsätze und zuletzt im Vorlageantrag betreffend die Anerkennung der Kurskosten vorbringt, die von der Finanzverwaltung kritisierten Punkte, wie "Erfolg im Leben", "Grundlegende Informationen über Werbung und Verkauf von LRH", Vorstellung von LRH" seien außer in den einleitenden Seiten nie Teil dieses Verkaufsseminars gewesen und auch in den restlichen Seminarunterlagen nicht zu finden, wird entgegengehalten, dass dieses Vorbringen lediglich dann relevant ist, wenn tatsächlich davon auszugehen sei, die Bw. habe ein solches Verkaufsseminar besucht. Aus den vorgelegten Unterlagen (Skripten) sind zwar die Themen Einwandbehandlung, Kommunikation und Abschlusstechniken ersichtlich und könnten daher theoretisch eine Grundausbildung eines Außendienstmitarbeiters darstellen, jedoch beweist allein die Vorlage von Skripten nicht, dass die Bw. auch tatsächlich an einem Kurs teilgenommen hat. Auch die Ergebnisse der Ermittlungen durch die Rechtsmittelbehörde II. Instanz konnten den unabhängigen Finanzsenat nicht davon überzeugen, dass die Bw. ein Verkaufsseminar besuchte. Weder ein Kursprogramm, noch Unterlagen über den örtlichen und zeitlichen Ablauf des Seminars noch etwaige Mitschriften hat die Bw. vorgelegt, sodass die Zweifel am Besuch eines Verkaufsseminars nicht beseitigt werden konnten.

Wenn die Bw. vorbringt, die Kurskosten seien für die Weiterbildung im Rahmen der beruflichen Tätigkeit der Bw. betriebsnotwendig gewesen, wird entgegengehalten, dass nämlich vor Prüfung der in Streit befindlichen Aufwendungen, welche im Rahmen der Weiterbildungsmaßnahme verausgabt worden seien, zu klären ist, inwieweit diesen Aufwendungen auch tatsächlich eine entsprechende Gegenleistung gegenüber steht. Wie die Abgabenbehörde I. Instanz schon festgestellt hat (siehe verfahrensgegenständlichen Betriebsprüfungsbericht) und auch der unabhängige Finanzsenat zur Ansicht gelangt ist, liegt den als Betriebsausgaben geltend gemachten Rechnungen kein Leistungsaustausch zu Grunde, sodass diese für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung sind. Ein Eingehen auf das Vorliegen einer betrieblichen Veranlassung der Ausgaben erübrigts sich somit.

Die Bw. bringt in diesem Zusammenhang auch vor, dass sich die aus dem Verkaufseminar gezogenen Lehren in einer sehr großen Umsatzsteigerung des Jahres 1988 niedergeschlagen hätten und daraus erkennbar sei, dass dieser Kurs den versprochenen Erfolg gebracht habe. Diesem Vorbringen wird entgegengehalten, dass eine Umsatzsteigerung auch durch andere Faktoren, wie etwa Verbesserung der Marktposition, gesteigerten Arbeitseinsatz, erhöhte Arbeitsleistung, erhöhtes Engagement des Unternehmers erklärbar ist. Der von der Bw. behauptete Erfolg des Verkaufseminars allein reicht nicht aus, um damit die betriebliche Veranlassung der geltend gemachten Aufwendungen zu begründen.

Tz. 25 Subprovisionen

lit. b)

Hinsichtlich dieses Streitpunktes bringt die Bw. im ergänzenden Schriftsatz vom 28. Februar 1994 vor, dass die streitgegenständliche Provisionsbestätigung deshalb vorweg unterschrieben worden sei, weil die Höhe der aufgrund eines schwebenden Vermittlungsgeschäftes auszuzahlenden Provision noch nicht festgestanden sei. Dieses Geschäft sei in weiterer Folge jedoch nicht zustande gekommen und daher die Provisionsbestätigung nicht weiter ausgefüllt worden. Eine Rücksendung an die Unterfertigte sei irrtümlich unterblieben. Im Vorlageantrag führt die Bw. aus, dass die Provisionsbestätigung zu dem nicht zustande gekommenen Geschäftsfall genommen worden sei und im Ermittlungsverfahren vor der Rechtsmittelbehörde gibt die Bw. an, auf Grund des bereits vergangenen Zeitraumes und der nicht mehr vorhandenen Unterlagen sich weder an den Geschäftsfall noch an einen Namen erinnern zu können. Dieses Vorbringen ist aus mehreren Gründen unverständlich. Hat die Bw. vorerst noch behauptet, dass eine Rücksendung der Provisionsbestätigung an die Unterfertigte irrtümlich unterblieben sei, müsste doch anzunehmen sein, dass der Bw. der Name der Unterfertigten bekannt ist. Im Vorlageantrag gibt die Bw. an, dass die unterschriebene jedoch nicht ausgefüllte Provisionsbestätigung zu dem nicht zustande gekommenen Geschäftsfall genommen worden sei. Auf Grund dieses Vorbringens wäre doch anzunehmen, dass die Bw. den in Frage stehenden Geschäftsfall genau bezeichnen kann. Im fortgesetzten Verfahren jedoch konnte die Bw. darüber keine genauen Auskünfte mehr geben. Wenn nun die Abgabenbehörde I. Instanz zum Schluss gelangt, dass mit größter Wahrscheinlichkeit einem Teil der geltend gemachten Subprovisionen keine Leistung gegenüber steht, kann ihr demnach nicht mit Erfolg entgegengetreten werden.

Soweit die Bw. ausführt, sie könne sich nicht mehr erinnern, weil die Ereignisse schon so lange zurücklägen und keine Unterlagen mehr vorhanden seien, wird ihr entgegengehalten, dass sich die Aufbewahrungspflicht für Aufzeichnungen und dazu gehörigen Belege verlängert, solange die Unterlagen für das Verfahren, welches die Abgabenerhebung betrifft, von Bedeutung sind (§ 132 BAO). Somit wäre die Bw. verpflichtet gewesen, sämtliche Unterlagen zumindest bis zum Ende des Rechtsmittelverfahrens aufzubewahren.

Tz. 26 Provisionen**lit. d)**

Die Bw. bringt in ihrer Gegenäußerung vom 29. August 1995 vor, dass die nicht erfassten Provisionen von der Bw. irrtümlich nicht in den Spesenverteiler aufgenommen worden seien. Es lägen jedoch ihrer Ansicht nach keine weiteren Anhaltspunkte für nicht erfasste Provisionseingänge vor, die eine Zuschätzung der Provisionseingänge rechtfertigen würden. Hierzu wird ausgeführt, dass der Sicherheitszuschlag eine von verschiedenen

Schätzungsmethoden ist, die davon ausgeht, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (vgl. VwGH 17.12.1993, 91/17/0196; 26.11.1996, 92/14/0212). Wie die BP schon im Schriftsatz vom 7. März 1996 dargelegt hat, sind die Feststellungen betreffend nicht versteuerter Provisionen nicht widerlegt worden, sodass die Hinzurechnung eines Sicherheitszuschlages als gerechtfertigt erscheint.

Wenn die Bw. im Vorlageantrag ausführt, die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde habe sich lediglich auf das Vorliegen der Blankoprovisionsbestätigung und auf die vorerst nicht anerkannte, in weiterer Folge jedoch aufgeklärte Provisionsdifferenz in Höhe von S 23.040,-- gestützt, ist darauf hinzuweisen, dass dies nicht der Aktenlage entspricht. In der Stellungnahme vom 28. März 1994 entgegnete die BP, dass die Aufzeichnungen infolge formeller und materieller Mängel nicht ordnungsgemäß im Sinne des § 131 BAO seien und demnach eine Vermutung der Richtigkeit der Aufzeichnungen nicht vorläge. Zusammen mit der Gegenäußerung vom 29. August 1995 legte die Bw. eine neue Einnahmen/Ausgabenrechnung vor und führte hiezu aus, dass die Belege für die Jahre 1988 und 1989 zu Beginn der Betriebsprüfung übergeben wurden, die EDV-mäßig durchgeföhrte Erfassung der Belege, die von einem früheren steuerlichen Vertreter durchgeführt worden sei, konnte jedoch aus EDV-technischen Gründen nicht mehr vorgelegt werden. Der neuen Einnahmen/Ausgabenrechnung kommt jedoch nicht jene Beweiskraft zu, die einer ursprünglich erstellten beizumessen ist, sodass grundsätzlich von einer Berechtigung zur Schätzung auszugehen ist.

Verspätungszuschlag

Die Bw. hat weder in der Berufung noch in der Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages Gründe angeführt, die die verspätete Einreichung der Abgabenerklärungen entschuldigen. Da sie somit die ihr auferlegten Zuschläge nicht dem Grunde nach bekämpft hat, sind die jeweiligen Verspätungszuschläge den geänderten Bemessungsgrundlagen anzupassen.

Der Verspätungszuschlag betreffend die Umsatzsteuer wird für das Jahr 1988 mit 0,5 % von € 7.770,00, betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 1988 mit 1,9 % von € 16.640,33 und betreffend die Gewerbesteuer und Bundesgewerbesteuer samt Zuschlägen für das Jahr 1988 mit 1,9 % von € 5.458,31 festgesetzt.

Der Berufung war demnach unter Zugrundelegung sämtlicher Stellungnahmen sowohl der BP als auch der Bw. und auf Grund des Schriftsatzes vom 30. April 1996 teilweise statt zu geben.