

GZ. RV/4222-W/02

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch L & M Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., gegen die Bescheide des Finanzamtes Eisenstadt betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1997 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 – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt eingebracht werden. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt (Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer) eingebracht werden.

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. bezieht seit 1991 eine Erwerbsunfähigkeitspension.

a) Am 10. Jänner 2000 langte am Wohnsitzfinanzamt des Bw. eine Kontrollmitteilung des Finanzamtes A vom 3. Jänner 2000 ein, die im Zuge einer Betriebsprüfung bei der B-GmbH ausgefertigt worden war. Diese Kontrollmitteilung weist folgenden Wortlaut auf (S 1/1997 Einkommensteuerakt, im Folgenden kurz: E-Akt):

"Im Zuge der Betriebsprüfung bei der B-GmbH [...], ergaben bisherige Erhebungen, dass [der Bw.] für die vorgenannte Firma als selbständiger Handelsvertreter tätig war und Provisionen erhalten haben soll. Da er jedoch nicht als Provisionsempfänger aufscheinen wollte, wurde als Empfänger der Provisionen ein Herr G benannt. Dieser war aber lt. Auskunft des ehemaligen Geschäftsführers der B-GmbH, Dkfm. K, weder für die B-GmbH tätig noch Provisionsempfänger, sondern wurde nur anstelle [des Bw.] – auf dessen Wunsch – in den Provisionsabrechnungen angeführt. Versteuert wurden die Provisionen bei G nicht. [...] auch [der Bw. hat] die Provisionen nicht versteuert, da für diesen in den Jahren 1994 bis 1996 nur eine Arbeitnehmerveranlagung durchgeführt wurde. Es wird ersucht, beim [Bw.] unter Auswertung des übersandten Kontrollmaterials zu erheben, ob dieser als Provisionsvertreter tatsächlich tätig war und er die sog. "Provisionen G" erhalten hat. [...]"

Dieser Kontrollmitteilung des Finanzamtes A waren zahlreiche Beilagen angeschlossen (S 2 bis 57/1997 E-Akt), darunter eine "Fragenliste" des Finanzamtes A an Dkfm. K (S 8/1997 E-Akt) und die Beantwortung dieser Fragen durch den steuerlichen Vertreter des Dkfm. K, Dr. L ("Fragenbeantwortung im Zusammenhang mit Provisionen an G" vom 17. Dezember 1999, S 6 f./1997 E-Akt).

Die Fragenliste des Finanzamtes A weist folgenden Wortlaut auf:

"Fragen an Herrn Dkfm. K betreffend Provisionen G

- 1) *Für G wurden sog. Provisionsacontoabrechnungen erstellt, welche von Herrn Dkfm. K unterzeichnet wurden. Sind diese Belege Herrn G übermittelt worden? Wurden sie persönlich übergeben oder übersandt?*
- 2) *Ferner wurden von Herrn Dkfm. K Schecks für oben angeführte Provisionsabrechnungen ausgestellt. Wurden diese Schecks Herrn G übergeben? Gibt es dafür von Herrn G schriftliche Empfangsbestätigungen oder Ähnliches?*
- 3) *Warum wurden nur Acontoabrechnungen und keine Endabrechnungen erstellt?*
- 4) *Welche Firmen besuchte Herr G als Vertreter? (Angabe sämtlicher Firmen samt Adresse)*
- 5) *Gibt es Aufzeichnungen über vermittelte Aufträge, woraus sich die Höhe der Provisionen ableiten lässt? Wo befinden sich solche Aufzeichnungen? Es wird um Vorlage solcher Aufzeichnungen ersucht.*
- 6) *War Herr G in der B-GmbH selbst als Vertreter tätig oder wurde die Vermittlungstätigkeit von einer anderen Person durchgeführt?*

7) Kennen Sie eine Person namens M? Wenn ja, was hatte diese Person mit der B-GmbH zu tun?

8) Kennen Sie eine Firma E, Sopron (Ungarn)? Stand die B-GmbH mit dieser Firma in Geschäftsbeziehungen?"

Die Fragenbeantwortung durch den steuerlichen Vertreter des Dkfm. K, Dr. L, vom

17. Dezember 1999 weist folgenden Wortlaut auf:

"Betr.: B-GmbH bzw. deren damaligen Gesellschafter-Geschäftsführer Dkfm. K, [...]

Fragenbeantwortung im Zusammenhang mit Provisionen an G

Bezug: Fragenkatalog mit 8 Punkten

Nach Rücksprache mit meinem Klienten, Herrn Dkfm. K, gebe ich zum genannten Fragenkatalog zuerst eine allgemeine und dann fragenspezifische Stellungnahme ab.

A.) Allgemeines

Aufgabengebiet der B-GmbH ist der Möbelgroßhandel, wobei die Aufträge teils durch selbständige Außendienstmitarbeiter (gegen Provision), teils durch angestellte Mitarbeiter (gegen Gehalt) hereingebbracht werden.

Einer dieser Mitarbeiter, [der Bw.], wollte nicht als Provisionsempfänger aufscheinen. Es wurde vereinbart, dass an seiner Stelle ein Herr N in der Buchhaltung angeführt werden sollte, mit dem er tatsächlich auch gemeinsam die Möbelhäuser in Wien, Niederösterreich und Burgenland aufgesucht hat.

Nach dem Ausscheiden von Herrn N wurde Herr G als Provisionsempfänger benannt, der aber für die B-GmbH nicht tätig war (im Gegensatz zu Herrn N auch nicht gemeinsam mit [dem Bw.]).

B.) Fragenbeantwortung

1. Provisionsabrechnung

Provisionsabrechnungen sind an [den Bw.] übersandt worden.

2. Schecks

Schecks wurden an [den Bw.] übersandt. Schriftliche Empfangsbestätigungen für das Geld von Herrn G sind vorhanden, entsprechen aber nicht den Tatsachen.

3. Acontoabrechnungen statt Endabrechnungen

Da es sich bei den Provisionsvertretern um Personen handelte, die längere Zeit für die B-GmbH gearbeitet hatten, waren alle Beteiligten mit dieser Vorgangsweise einverstanden. Endabrechnungen wurden etwa nach einem Vierteljahr erstellt.

4. Firmenbesuche durch Herrn G

Herr G hat – soweit mir bekannt – keine Firmen als Vertreter der B-GmbH aufgesucht.

5. Provisionsaufzeichnungen

Derartige Aufzeichnungen können bei Herrn Dkfm. K eingesehen werden.

6. Vertretertätigkeit durch Herrn G

Die Vermittlungstätigkeit wurde nicht von Herrn G, sondern vom [Bw.] durchgeführt.

7. [M]

Eine Person dieses Namens ist nicht bekannt, sie hat mit der B-GmbH nichts zu tun.

[Anmerkung: Zur eidesstattlichen Erklärung des M siehe gleich unten.]

8. Firma E, Sopron

Mit einer Firma dieses Namens hatte die B-GmbH zumindest während der Tätigkeit des Herrn Dkfm. K als Geschäftsführer keine Geschäftsbeziehungen.

Ich hoffe, dass damit die Fragen ausreichend beantwortet sind [...]"

Auf S 10 bis 42/1997 E-Akt befinden sich Kopien von Provisionsabrechnungen der B-GmbH an G aus den Jahren 1995 bis 1997, jeweils lautend auf Beträge zwischen 11.000,00 S und 473.892,00 S (inklusive 20% USt), allesamt unterzeichnet von Dkfm. K selbst oder in dessen Auftrag.

Auf S 46 f./1997 E-Akt befindet sich die Ablichtung einer am Finanzamt I aufgenommenen Niederschrift mit G, von Beruf Pensionist und Hauswart, vom 25. Juni 1999 mit folgendem Inhalt:

"Dem Abgabepflichtigen ist die B-GmbH bekannt. Er hat für die Firma "einmal etwas unterschrieben". Mit der KM vom 8. Juni 1999 konfrontiert, verweigert Herr G jeden Kommentar. Herr G wurde darauf hingewiesen, dass die Steuern vorgeschrieben werden. Er möchte eine schriftliche Vorladung und wird dann mit einem Anwalt erscheinen."

Auf S 52 f./1997 E-Akt befindet sich die Kopie einer beglaubigten Übersetzung aus dem Ungarischen einer vor einer Notarin in Sopron abgegebenen eidesstattlichen Erklärung des M vom 16. September 1999 mit folgendem Wortlaut:

"Ich [M] bestätige, für die Firma E, Sopron [...], hier mit meiner Unterschrift, für die Jahre 1995, 1996, 1997 sämtliche Beträge, die auf der Firma E-Jahresrechnung schriftlich festgehalten sind, diese von Herrn G [...] gesamt, inkl. MWSt erhalten zu haben und diese komplett an Herrn E abgeliefert zu haben. Die Provisionen stammen von der B-GmbH [...]."

Herr G hat sämtliche Provisionen über unseren Auftrag ordnungsgemäß verrechnet und an die Firma E durch mich ausgefolgt. Das Team der Firma E hat in Ungarn, Wien, Niederösterreich, Burgenland und Steiermark für die B-GmbH gearbeitet.

Die Firma E hat Herrn G als Mittelsmann in Österreich beschäftigt und für die Vermittlung eine Jahrespauschale von 10.000,00 S pro Jahr bezahlt. Herr G hat für uns entsprechende Akonto-Zahlungen der B-GmbH bestätigt.

Wir haben an Herrn G jeweils eine Jahresrechnung gelegt, auf der die Akonto-Zahlungen angeführt werden.

Die Geschäfte wurden erstens durch den Verkauf der B-GmbH, sowie durch Probleme bei der Firma E beendet. Dies erkläre ich an Eides statt mit meiner Unterschrift [...]"

Auf S 59/1997 E-Akt befindet sich ein Schreiben der B-GmbH an das Finanzamt A vom 18. Jänner 2000 mit folgendem Wortlaut:

"Betr.: Scheckkopien B-GmbH 95-97/O-Bank

Sehr geehrter Herr [...]!

Bezugnehmend auf unser heutiges Telefonat finden Sie nun anbei die kopierten Schecks. Wie Sie sehen, sind sie beinahe ausnahmslos vom [Bw.] unterzeichnet.

Bei Fragen stehen wir Ihnen jederzeit gerne zur Verfügung!

[...]"

S 60/1997 E-Akt enthält ein Schreiben der O-Bank an die B-GmbH vom 14. Jänner 2000 mit folgendem Wortlaut:

"Schecks der B-GmbH 1995-1997

Sehr geehrter Herr [...],

wie mit Ihnen telefonisch vereinbart, erhalten Sie in der Anlage dieses Schreibens Kopien von Schecks, welche in den Jahren 1995 bis 1997 ausgestellt wurden. Wir hoffen, dass Ihnen unsere Auskünfte helfen. Gerne tragen wir auch weiterhin zur Aufklärung der gegebenen Ungereimtheiten bei.

Mit freundlichen Grüßen

[...]"

Auf S 61 bis 71/1997 E-Akt befinden sich die in den beiden angeführten Schreiben erwähnten Scheckkopien und diesbezügliche EDV-Ausdrucke der O-Bank.

b) Auf Grund eines Amtshilfeersuchens des Finanzamtes A führte der Erhebungsdienst des Wohnsitzfinanzamtes des Bw. im Februar 2000 bei diesem eine Nachschau durch. Der diesbezügliche Bericht an das Finanzamt A vom 6. März 2000 weist folgenden Wortlaut auf (S 78/1997 E-Akt):

[...]

[Der Bw.] wurde trotz mehrmaliger Vorsprachen persönlich nicht angetroffen. Auf Grund einer Nachrichtshinterlassung gab er telefonisch bekannt, dass er zu keiner Auskunft bereit ist. Auskünfte würden nur über seinen Steuerberater erteilt. Vom [steuerlichen]

Vertreter] wurde beiliegende Stellungnahme vorgelegt. Weiters wird auf das Telefongespräch vom 11. Februar 2000 verwiesen."

Die dem Bericht des Erhebungsdienstes beigelegte Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 28. Februar 2000 weist folgenden Wortlaut auf (S 79 bis 81/1997 E-Akt):

"[...]

Telefonische Anfrage vom 17.2.2000

Sehr geehrter Herr [...]!

Bezugnehmend auf Ihre Anfrage betreffend Provisionszahlungen der B-GmbH für die Jahre 1995 bis 1997 teilen wir Ihnen Folgendes mit:

[Der Bw.] schied im Jahr 1991 aus der B-GmbH aus, da er auf Grund seines schlechten Gesundheitszustandes berufsunfähig war und aus diesem Titel eine Pension erhielt. Herr Dkfm. K, der zu diesem Zeitpunkt unseres Wissens Geschäftsführer der B-GmbH war, hätte jedoch durch das Ausscheiden [des Bw.] die Betreuung für die Kunden des Gebietes Burgenland, Wien und Ungarn verloren, sodass Herr Dkfm. K [den Bw.] bat, einen neuen Kundenbetreuer oder eine neue Kundenbetreuerin für vorgenanntes Gebiet zu finden.

Herr Dkfm. K bestand jedoch darauf, dass die Abrechnungen der Provisionen über das Konto [des Bw.] durchgeführt werden, da er zu unseren Klienten das größte Vertrauen hatte.

Diese Abwicklung über das Konto [des Bw.] fand bereits seit dem Jahr 1991 statt. Festgehalten wurde, dass bereits mehrere Personen wie zB Frau P bis 31. März 1995 Provisionen für die vorgenannten Kunden in den vorgenannten Gebieten bezog[en].

Festgehalten wird, dass [der Bw.] die Einführung der jeweiligen Provisionsvertreter, zB Frau P, sowie die Geldflussläufe über ein Konto, auf dem er zeichnungsberechtigt war, nur deshalb gestattete bzw. durchführte, da Herr Dkfm. K ein persönlicher Freund [des Bw.] war und dem damaligen Geschäftsführer der B-GmbH diesen Gefallen unentgeltlich tat, da dieser laut seinen Aussagen Liegenschaften und Versicherungen zum Weiterbetrieb der B-GmbH verpfändet hatte.

Festgehalten wird außerdem, dass ab April 1995 die Firma E die Konten der B-GmbH betreute und zwar in den bereits genannten Gebieten. Auch für die Firma E wurde als Geldflusssstelle das Konto [des Bw.], wie bereits seit dem Jahr 1991, benutzt. Herr Dkfm. K als Geschäftsführer der B-GmbH wollte jedoch an die Firma E in Sopron keine Honorargutschriften erstellen, sodass Herr G, [...], hiebei von der B-GmbH vorgeschoben wurde, was durch Originalhonorarnoten der B-GmbH an Herrn G beweisbar ist.

[Der Bw.] hatte seit dem Jahr 1991 keinen Geldwert oder geldwertähnlichen Vorteil aus den Provisionsflüssen.

Laut unseren Informationen wird von der B-GmbH behauptet, dass über das bereits mehrmals genannte Konto ein Betrag von 2.944.873,00 S gelaufen ist. Leider war es uns bis jetzt nicht möglich, das Jahr 1995 bei der Q-Bank auszuheben.

Es sind jedoch die Jahre 1996 und 1997 vollkommen vorhanden, diese weisen jedoch eine merkbare Diskrepanz zu den von der B-GmbH behaupteten Beträgen auf.

1996: 1.110.981,60 S (laut B-GmbH) 701.376,00 S (tatsächlich eingegangene Beträge)

1997: 819.999,60 S (laut B-GmbH) 760.434,00 S (tatsächlich eingegangene Beträge)

Hiebei erscheint es, als ob ein Betrag von 59.565,00 S im Jahr 1997 und ein Betrag von 409.605,60 S im Jahr 1996 von der B-GmbH als Provisionszahlung an Herrn G behauptet wird, welcher nicht auf dem Konto eingegangen ist.

Festgestellt wurde, dass sämtliche Provisionszahlungen mit Verrechnungsschecks durchgeführt wurden.

Auch im Jahr 1995 scheint die B-GmbH Provisionszahlungen zu behaupten, die niemals über das Verrechnungskonto [des Bw.] eingegangen sind. Falls uns jedoch genaue Daten aufliegen, werden wir Ihnen diese umgehend für das Jahr 1995 bekanntgeben.

Die vorgenannten Provisionen wurden in den großen Beträgen durch Abhebungen [vom Bw.] an die Firma E weitergeleitet. Bei den Kleinbeträgen (bis 5.000,00 S) verfügte die Firma E über eine Bankomatkarre und konnte diese selbst beheben.

Kontaktmann für die Behebungen über 5.000,00 S war Herr G, welcher [den Bw.] jeweils informierte, welche Beträge der Firma E zustanden bzw. teilte [der Bw.] Herrn G mit, wann die Firma E Bankomatabhebungen tätigte.

Die weitergeflossenen Honorare an die Firma E in Sopron betragen

1996 770.000,00 S

1997 697.000,00 S

Wie bereits dargestellt, muss das Jahr 1995 noch von der Bank erhoben werden, da [der Bw.] die Kontoauszüge nicht aufbewahrte, und nach den entsprechenden Abrechnungen von ihm vernichtet wurden.

Die Kontoauszüge konnten bis jetzt nur über die Q-Bank für die Jahre 1996 und 1997 rekonstruiert werden.

Erklärenderweise wird angeführt, dass die Firma E in Sopron in Österreich kein Konto eröffnen konnte und daher das Konto [des Bw.] benutzte, um von diesem Konto Barbeträge zu erhalten.

Die entsprechenden Kontoauszüge liegen bei unserem Klienten bzw. bei dessen Rechtsanwalt für die Jahre 1996 und 1997 auf.

Dass [der Bw.] sein Konto nur als Treuhandkonto zur Verfügung stellte, ist auch daraus ersichtlich, dass sämtliche Provisionsabrechnungen über Herrn G erfolgten, und ein eventueller Vorteil Herrn G zuzurechnen ist.

Zu weiteren Auskünften stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung [...]”

c) Auf S 82 bis 91/1997 E-Akt befinden sich folgende weitere, verfahrensrelevante Unterlagen:

- Ein Schreiben des Finanzamtes A an das Wohnsitzfinanzamt des Bw. vom 21. Juli 2000 ("Betreff: Provisionen [Bw.], Übersendung von Unterlagen und weitere Sachverhaltsmitteilungen"), das auszugsweise folgenden Wortlaut enthält (S 82/1997 E-Akt):

"[...]

Das Finanzamt A ist der Ansicht, dass auf Grund der vorliegenden Unterlagen und der bisherigen Ermittlungen [der Bw.] der Empfänger der Provisionen ist (siehe Scheckkopien, aus denen der Zufluss der Provisionen auf dem Bankkonto [des Bw.] hervorgeht, Bestätigungen von Möbelhäusern und Sekretärinnen, welche belegen, dass [der Bw.] als Möbelvertreter tätig war). Der Provisionsaufwand wurde daher durch die Bp bei der B-GmbH anerkannt, der Vorsteuerabzug jedoch auf Grund der fehlenden formellen Voraussetzungen nicht gewährt.

Dem Finanzamt A liegt auch eine von der B-GmbH mit 31. Dezember 1999 erstellte Gutsschrift vor (siehe Beilage), der jedoch auf Grund der bekannten Sachlage [vom Bw.] widersprochen werden wird und daher die B-GmbH nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

[...]"

Dem angeführten Schreiben des Finanzamtes A vom 21. Juli 2000 waren beigelegt:

- Ein Schreiben des steuerlichen Vertreters des Dkfm. K, Dr. L, an das Finanzamt A vom 3. April 2000, das auszugsweise folgenden Wortlaut enthält (S 83/1997 E-Akt):

"Betr.: Dkfm. K, [...], Betriebsprüfung bei der B-GmbH, Provisionszahlungen an [den Bw.], Stellungnahme

[...]

Sehr geehrter Herr [...]!

Zum Schreiben vom 28. Februar 2000 [gemeint ist die ob. Stellungnahme des steuerlichen Vertreters des Bw.] teile ich im Namen und Auftrag von Herrn Dkfm. K mit:

Der [vom Bw.] dargestellte Sachverhalt ist wohl sehr umfangreich und weitschweifig, deckt sich aber in den wesentlichen Punkten mit den nachweisbaren Fakten:

Fest steht nämlich, dass seit 1991 Zahlungen auf ein Konto [Name des Bw.] geflossen sind, was nur mit Wissen und Einverständnis des [Bw.] möglich war. Das wird auch in der Darstellung vom 28. Februar 2000 eingeräumt, wobei die Motive vorläufig einmal ausgeklammert werden können.

Entscheidend kann doch wohl nur sein, ob [der Bw.] in den fraglichen Jahren ab 1991 trotz seines zu einer Berufsunfähigkeitspension führenden schlechten Gesundheitszustandes Kunden im Gebiet von Wien und Umgebung betreut hat.

Das müsste sich doch in den jeweiligen Möbelhäusern durch eine Befragung der zuständigen Personen ohne größere Mühe ermitteln lassen.

Gelingt nun der Nachweis, dass [der Bw.] die Möbelhäuser besucht und das Gebiet sozusagen betreut hat, dann ist das Geld logischerweise für seine Tätigkeit auf sein

Konto geflossen und nicht – wie behauptet – weil Herr Dkfm. K mit ihm persönlich befreundet war.“

- Ein Schreiben der Firma Möbelvertrieb Dkfm. K an das Finanzamt A vom 25. April 2000, betreffend "Betriebsprüfung B-GmbH", mit folgendem Wortlaut (S 84/1997 E-Akt):

“Wunschgemäß senden wir Ihnen Schreiben von Firmen, die [der Bw.] für mich besucht hat:

C-GmbH Graz, D-GmbH Krems, D-GmbH Wr. Neustadt, D-GmbH Graz.

Außerdem Bestätigungen von drei Sekretärinnen in der betr. Zeit, die [des Bw.] Mitarbeit und Scheckempfang bestätigen.

Für weitere Fragen stehen wir Ihnen zur Verfügung.

Dkfm. K”

- Ein Schreiben der C-GmbH Graz an Dkfm. K vom 20. April 2000 mit der Überschrift "Bestätigung" (S 85/1997 E-Akt):

“[Der Bw.] hat in den Jahren 1995 bis 1998 für die B-GmbH als alleiniger Vertreter unser Haus betreut.“

- Ein Schreiben der D-GmbH Graz an Dkfm. K vom 20. April 2000 mit folgendem Wortlaut (S 86/1997 E-Akt):

“Sehr geehrter Herr [Dkfm.] K!

Gerne kommen wir Ihrem Wunsch nach und bestätigen Ihnen, dass [der Bw.] in den Jahren 1995 bis 1998 Repräsentant der B-GmbH, Dkfm. K, war. In dieser Funktion besuchte er auch unser Haus.“

- Ein Schreiben der D-GmbH Wiener Neustadt an Dkfm. K vom 18. April 2000 mit der Überschrift "Bestätigung" (S 87/1997 E-Akt):

“Sehr geehrter Herr [Dkfm.] K!

Gerne kommen wir Ihrem Wunsch nach und bestätigen Ihnen, dass [der Bw.], wohnhaft in [...], in den Jahren 1995 bis 1998 alleiniger Repräsentant Ihrer B-GmbH war. Er hat unser Haus regelmäßig besucht, über neue Programme informiert, die Pflege der Kataloge durchgeführt und Aufträge geschrieben.“

- Ein Schreiben der D-GmbH Krems an Dkfm. K vom 18. April 2000 mit der Überschrift "Bestätigung" (S 88/1997 E-Akt):

“[Der Bw.] hat in den Jahren 1995 bis 1998 für die B-GmbH als alleiniger Vertreter unser Haus betreut.“

- Ein Schreiben der R an Dkfm. K vom 10. Februar 2000 mit folgendem Wortlaut (S 89/1997 E-Akt):

"Während meiner Zeit als Büroleiter, bis 1998, war [der Bw.] Mitarbeiter der B-GmbH und nahm auch bei den Vertreterbesprechungen in [damaliger Firmensitz der B-GmbH] teil.

Monatlich zum 1. des Monats wurden [dem Bw.] die Schecks und die Provisionsabrechnungen für geleistete Arbeit nach [Wohnort des Bw.] gesandt.

Die endgültige Höhe des Bezuges wurde durch Deckungsbeitragsberechnungen ermittelt."

- Ein Schreiben der S an Dkfm. K (ohne Datum) mit folgendem Wortlaut (S 90/1997 E-Akt):

"Während meiner Zeit als Büroleiterin bei der B-GmbH von Juli 1995 bis zu meinem Karenzanztritt im April 1996 war [der Bw.] Mitarbeiter der B-GmbH und nahm auch bei Vertreterbesprechungen in [damaliger Firmensitz der B-GmbH] teil.

Jeweils zum Ersten jedes Monats schickte ich [dem Bw.] im Auftrag von Herrn Dkfm. K die Provisionsabrechnungen samt Scheck zu. Die Bezüge wurden durch Deckungsbeitragsberechnungen ermittelt."

- Ein Schreiben der T an Dkfm. K vom 6. März 2000 (S 91/1997 E-Akt):

"Während meiner Zeit als Büroleiterin bei der B-GmbH von Juli '93 bis Juni '95 war auch [der Bw.] Mitarbeiter der B-GmbH und nahm auch an Vertreterbesprechungen in [damaliger Firmensitz der B-GmbH] teil.

Jeweils zum Ersten des Monats schickte ich im Auftrag von Herrn Dkfm. K die Provisionsabrechnungen samt Scheck an [den Bw.] nach [Wohnort des Bw.]. Die Bezüge wurden durch Deckungsbeitragsberechnungen ermittelt. Seine Aufträge schickte [der Bw.] per Fax oder Post nach [damaliger Firmensitz der B-GmbH]."

- Ein Schreiben der B-GmbH an den Bw. vom 31. Dezember 1999 (S 106 Arbeitsbogen der Bp) mit folgendem Wortlaut:

"Gutschrift

Für die von Ihnen erbrachten Provisionsleistungen schreiben wir Ihnen gut:

1995 P [...]	100.000,00 S	20.000,00 S (MwSt)
G [...]	744.910,00 S	148.982,00 S (MwSt)
1996 G	925.818,00 S	185.163,60 S (MwSt)
1997 G	<u>683.333,00 S</u>	<u>136.666,60 S (MwSt)</u>
	2.454.061,00 S	490.812,00 S
	<i>gesamt <u>2.944.873,00 S</u></i>	

*Diese Beträge erhielten Sie per Scheck nebst Abrechnungen. Wir schickten Sie Ihnen zu.
[Unterschrift Dkfm. K]"*

Auf S 101/1997 E-Akt befindet sich ein Schreiben des Bw. an die B-GmbH, zu Handen Dkfm. K, vom 25. Februar 2000, mit dem der Bw. auf die oa. Gutschrift der B-GmbH Bezug nahm:

"Meine steuerliche Vertretung [...] hat mir mitgeteilt, dass die B-GmbH eine Gutschrift in Höhe von 2.944.873,00 S an mich ausgestellt hat. Diese Gutschrift weist als Ausstellungsdatum den 31. Dezember 1999 auf. Wie Ihnen bekannt ist, bin ich im Jahr 1991 in Pension gegangen und habe seit damals keine Zahlungen von der B-GmbH erhalten. Da diese Gutschrift unrichtig ist, verlange ich eine sofortige Stornierung."

Auf S 102 bis 104/1997 E-Akt befinden sich Kopien von drei, jeweils an G adressierten, Schreiben der Firma E:

- Schreiben vom 31. Dezember 1995:

"Laut Schreiben der B-GmbH vom 21. Dezember und Rücksprache mit Dkfm. K stehen uns für das Jahr 1995 Provisionen von 741.774,00 S zu.

Bisher erhalten von Konto [des Bw.]:

183.000,00 S (bis 31. März)

192.000,00 S (bis 30. Juni)

116.000,00 S (bis 30. September)

245.000,00 S (bis 31. Dezember)

offen: 5.774,00 S"

- Schreiben vom 31. Dezember 1997:

"B-GmbH hat uns am 22. Dezember ein Schreiben geschrieben und wir haben für 1997 Provisionen erarbeitet von 820.434,00 S.

Davon bekommen von Konto [des Bw.]:

295.000,00 S (bis 31. März)

165.000,00 S (bis 30. Juni)

155.000,00 S (bis 30. September)

200.000,00 S (bis 31. Dezember)

offen: 5.434,00 S"

- Schreiben vom 30. Dezember 1996:

"Laut Brief B-GmbH erhalten mit Post am 20. Dezember haben wir erwirtschaftet für 1996 Provisionen von 1.087.451,00 S.

Bisher bekommen von Konto [des Bw.]:

180.000,00 S (bis 30. März)

260.000,00 S (bis 30. Juni)

185.000,00 S (bis 30. September)

460.000,00 S (bis 30. Dezember)

noch offen: 2.451,00 S"

d) Auf Grund der unter Punkt a) angeführten Kontrollmitteilung des Finanzamtes A vom 3. Jänner 2000 fand beim Bw. von Oktober 2001 bis Mai 2002 eine abgabenbehördliche Prüfung betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1995 bis 1997 statt. Dabei traf der Prüfer folgende Feststellungen (siehe Bp-Bericht vom 27. Mai 2002, S 111 ff/1997 E-Akt):

"Tz 1 Betriebsgegenstand oder Art der Tätigkeit:

Provisionär

Tz 2 Rechtsform:

Einzelunternehmen

[...]

Tz 11 Beweiskraft der Aufzeichnungen:

In Folge der formellen [und] materiellen Mängel sind die Aufzeichnungen nicht ordnungsmäßig im Sinne von § 131 BAO. Siehe Tz 18.

Tz 12 Rechtsfolgen:

Die Besteuerungsgrundlagen mussten für die Jahre 1995 bis 1997 gemäß § 184 BAO geschätzt werden. Siehe Tz 18.

[...]

Tz 13 Sonstige Feststellungen zur Führung der Aufzeichnungen:

Es wurden keinerlei Aufzeichnungen vorgelegt.

[...]

Umsatzsteuer

Tz 14 Erlöse lt. Bp:

Bisher wurden keine Erlöse erklärt.

	1995	1996	1997
<i>Erlöse lt. Veran-</i> <i>lagung</i>	<i>0,00 S</i>	<i>0,00 S</i>	<i>0,00 S</i>
<i>Provisionen lt. Bp</i> (Tz 18)	<i>844.910,00 S</i>	<i>925.818,00 S</i>	<i>683.333,00 S</i>
<i>Erlöse lt. Bp</i>	<i>844.910,00 S</i>	<i>925.818,00 S</i>	<i>683.333,00 S</i>

Zu versteuern mit 20%!

Vorsteuern wurden nicht gewährt!

[...]

Gewinnermittlung

Tz 18 Erhaltene Provisionen lt. Bp:

Im Zuge einer Betriebsprüfung bei der B-GmbH wurde festgestellt, dass in den Jahren 1995 bis 1997 Provisionszahlungen auf das Konto des [Bw.] geflossen sind. [Der Bw.] ist seit dem Jahre 1991 in Rente und bezieht seither eine Erwerbsunfähigkeitspension.

Außerdem wurden Bestätigungen von Möbelfirmen wie der C-GmbH und der D-GmbH vorgelegt, die besagen, dass der Abgabepflichtige im Prüfungszeitraum als alleiniger Vertreter der B-GmbH aufgetreten ist. Die Überprüfung der Kontoauszüge des [Bw.] bestätigte den Eingang von Provisionszahlungen. Dieser Geldfluss ist auch nach Aussage des Pflichtigen und dessen Steuerberaters unbestritten. [Der Bw.] behauptete nun, diese Gelder lediglich verwaltet zu haben, Nutznießer sei eine Firma E aus Sopron gewesen, was jedoch nicht nachvollziehbar ist, da diese Firma 1.) seit 1997 nicht mehr existiert, 2.) sämtliche Abhebungen vom Konto [des Bw.] entweder per Bankomatkarte bzw. Verrechnungsschecks, die nur die Unterschrift des Kontoinhabers tragen, erfolgten, und [der Bw.] keinerlei Nachweise erbringen konnte, dass diese Beträge tatsächlich der Firma E zugeflossen sind.

Der Abgabepflichtige legte in der Folge weitere Bestätigungen von Kunden vor, die besagten, dass die Firma E als Vertreter der B-GmbH aufgetreten sei, und nicht er. Eine daraufhin vom Erhebungsdienst durchgeföhrte Befragung bei zwei wahllos herausgegriffenen Unternehmen ergab, dass diese Bestätigungen auf Grund des Ersuchens des [Bw.], der auch den Text vorgab, erstellt wurden, und eine Firma E gänzlich unbekannt sei.

Obige Ermittlungen und auch die Tatsache, dass keiner der Chefs der Firma E, wie vom Abgabepflichtigen vorgeschlagen, bereit war, Aussagen über diese Vertretergeschäfte zu tätigen, führte zur Entscheidung der Betriebsprüfung, die Provisionserlöse dem [Bw.] zuzurechnen.

Basis für die zuzurechnenden Beträge bildete eine Bestätigung der B-GmbH über die ausgezahlten Provisionen. Diese Ziffern sind zwar etwas höher wie der Zufluss auf das

Konto [des Bw.], aber es besteht zweifellos die Möglichkeit, dass die Differenzbeträge auf ein bisher unbekanntes Konto oder in bar ausbezahlt wurden.

	[1995]	[1996]	[1997]
<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Bp</i>	<i>844.910,00 S</i>	<i>925.818,00 S</i>	<i>683.333,00 S"</i>

Die am 22. Mai 2002 ausgefertigte Niederschrift über die Schlussbesprechung (S 128 f./1997 E-Akt) enthält ua. den Vermerk:

"Am heutigen Tage wurde der Beweisantrag gestellt, die Buchhalterin der Firma E, nämlich F, wohnhaft in Sopron, als Auskunftsperson einzuhören."

e) Mit Schreiben vom 23. Mai 2002 (S 98 ff/1997 E-Akt) nahm der steuerliche Vertreter auf die Besprechung vom 22. Mai 2002 Bezug und führte aus, im Zuge dieser seien nachfolgende Beweisanträge gestellt worden, die seitens der Betriebsprüfungsorgane keine Würdigung erlangt hätten. Die Abgabenbehörde habe zum Ausdruck gebracht, dass diese als "unwichtig" nicht ermittlungsrelevant seien. Beantragt werde daher:

- Die Einvernahme der damaligen Buchhalterin der Firma E, F, wohnhaft in Sopron, als Auskunftsperson. F sei während des Prüfungszeitraumes Buchhalterin der Firma E gewesen und sei über die Finanztransaktionen dieser Firma informiert; sie könne sohin entscheidend zur Aufklärung des Sachverhaltes beitragen. F sei bereit, nach entsprechender Terminvereinbarung, in Österreich eine Aussage zu tätigen. Da diese Aussage für den Bw. von wesentlicher Bedeutung sei, erscheine es umso unverständlicher, dass die Abgabenbehörde die Einvernahme verweigere. Die Abgabenbehörde verweigere die Zulassung von relevanten Beweisen; hier müsse wohl von einer eklatanten Verletzung des Grundsatzes des Parteiengehörs, samt aller verfahrensrechtlichen Konsequenzen, gesprochen werden.

- Vom Bw. sei der Abgabenbehörde eine Liste jener Kunden übergeben worden, die von der Firma E betreut worden seien. Anlässlich der Besprechung am 22. Mai 2002 seien von der Betriebsprüfung zwei Niederschriften vorgelegt worden, in denen einerseits die U-GmbH sowie die Firma V ausführten, dass die Firma E keinerlei Tätigkeiten ausgeübt habe. Diesbezüglich sei anzumerken, dass dem steuerlichen Vertreter gegenteilige schriftliche Bestätigungen und Aussagen dieser Firmen vorlagen, und es würden schon im Voraus Bedenken hinsichtlich des Wahrheitsgehaltes der übergebenen Niederschriften geäußert (zu diesen schriftlichen Bestätigungen des steuerlichen Vertreters und den beiden von der Betriebsprüfung vorgelegten Niederschriften siehe unten). Auch sei darauf zu verweisen, dass bei der Firma V anscheinend

Frau V befragt worden sei, wobei jedoch festgestellt werden dürfe, dass Herr V für die gesamte Abwicklung mit der Firma E zuständig gewesen sei. Sohin sei hier die falsche Auskunftsperson befragt worden.

Zur endgültigen Klärung des Sachverhaltes sei wohl die Einvernahme der restlichen Kunden vonnöten. Diese Einvernahme werde sohin begehrts, wobei sich der Bw. bereit erklärt habe, mit dem Abgabenerhebungsorgan sämtliche Kunden zu besuchen.

- In der Beilage werde eine Kopie des Schreibens des Bw. vom 25. Februar 2000 an die B-GmbH (zu diesem Schreiben siehe oben Punkt c) in der Darstellung des Verfahrensganges übermittelt, in welchem der Bw. die von der B-GmbH mit 31. Dezember 1999 ausgestellte Gutschrift widerrufe. Da der Bw. diese Beträge keinesfalls kassiert habe, werde bereits vorweg auf die umsatzsteuerlichen Konsequenzen verwiesen.
- Von der Abgabenbehörde seien die Provisionserlöse, die anlässlich der Besprechung dem Bw. zugeordnet worden seien, auf Basis der Gutschrift der B-GmbH vom 31. Dezember 1999 festgesetzt worden. Sohin seien im Jahr 1995 Nettoprovisionserlöse von 844.910,00 S, im Jahr 1996 925.818,00 S sowie im Jahr 1997 683.333,00 S festgesetzt worden. Diesbezüglich sei anzumerken, dass diese Beträge weder auf dem entsprechenden Bankkonto eingegangen seien noch den von der B-GmbH an Herrn G ausgestellten Provisionsgutschriften entsprechen. Hinsichtlich der vom steuerlichen Vertreter angesprochenen Differenzen seien keine Ermittlungen durchgeführt worden, abgesehen von der Tatsache, dass bei einer entsprechenden Zurechnung der Provisionen beim Bw., was bestritten werde, wohl das Zuflussprinzip zu gelten habe. Auch hier sei die Abgabenbehörde ihrer Ermittlungspflicht nicht entsprechend nachgekommen.
- Zum Nachweis dessen, dass der Bw. die strittigen Beträge niemals kassiert habe, würden in Kopie Bestätigungen der Firma E über den Erhalt der besagten Provisionszahlungen übermittelt (zu diesen Bestätigungen siehe oben Punkt c) in der Darstellung des Verfahrensganges).

Zu den oa. schriftlichen Bestätigungen des steuerlichen Vertreters und den beiden von der Betriebsprüfung vorgelegten Niederschriften ist Folgendes festzuhalten:

Auf S 96 bis 103 Arbeitsbogen der Bp befinden sich Schreiben von Firmen, die nach Aussage des steuerlichen Vertreters von der Firma E betreut worden seien. Dabei handelt es sich um:

- Ein Schreiben der Firma V an den Bw. vom 10. April 2002 (S 96 Arbeitsbogen) mit folgendem Wortlaut:

"Betrifft: Bestätigung

"Wir bestätigen, dass wir im Zeitraum 1995 bis 1997, in unserem Möbelgeschäft in [...], Waren von der B-GmbH [Dkfm.] K bezogen haben und dabei laufend von der Firma E und [dem Bw.] bestens informiert und beraten wurden."

- Ein Schreiben der U-GmbH vom 25. März 2002 (S 97 Arbeitsbogen):

"Wir bestätigen hiermit, dass von 1995 bis 1997 einige Vertretungen von der B-GmbH (Herr [Dkfm.] K) [...] von uns gehandelt wurden. Die Betreuung wurde durch die Firma E und durch [den Bw.] durchgeführt. Für etwaige Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung."

- Ein Schreiben der W-GmbH vom 23. April 2002 (S 99 Arbeitsbogen):

"Wir bestätigen, dass wir von 1995 bis 1997 von der Firma E und [dem Bw.] in unseren Möbelhäusern Wien und Baden betreut wurden. Dies im Auftrag von [der] B-GmbH ([Dkfm.] K)."

- Ein Schreiben des steuerlichen Vertreters des Bw. an die Betriebsprüfung vom 29. April 2002 (S 100 Arbeitsbogen), worin ua. ausgeführt wird, dass die Firma X in Wien ebenfalls von der Firma E betreut worden sei; eine Bestätigung liege nicht bei, es stehe dem Finanzamt jedoch frei, eine Befragung durchzuführen.

- Ein Schreiben der Y-GmbH an den Bw. vom 12. April 2002 (S 101 Arbeitsbogen):

"Wir bestätigen, dass wir in der Zeit von 1995 bis 1997 auch mit Waren der B-GmbH [Dkfm.] K gehandelt haben. Die Betreuung erfolgte durch [die] Firma E sowie [den Bw.] in unseren beiden Möbelhäusern."

- Ein Schreiben der Z-GmbH an den Bw. vom 14. März 2002 (S 102 Arbeitsbogen):

"Als Geschäftsführer der Z-GmbH bestätige ich, dass die B-GmbH ([Dkfm.] K) durch die Firma E uns regelmäßig besucht und betreut hat."

- Ein Schreiben des BB vom 14. März 2002 (S 103 Arbeitsbogen):

"Als ehemaliger Geschäftsführer der Firma AA bestätige ich, BB, [...], dass die B-GmbH ([Dkfm.] K) durch die Firma E uns regelmäßig besucht und betreut hat. Sollten Sie noch etwaige Fragen haben, können sie mich gerne kontaktieren."

Die beiden von der Betriebsprüfung vorgelegten Niederschriften (siehe oben) befinden sich auf S 104 f. Arbeitsbogen. Die erste Niederschrift vom 7. Mai 2002 mit Ing. U, Geschäftsführer

der U-GmbH (siehe das oa. Schreiben der U-GmbH vom 25. März 2002), weist folgenden Wortlaut auf:

"Unsere Firma hat von 1995 bis 1997 Waren der B-GmbH verkauft. In Erscheinung ist [der Bw.] getreten. Seine Tätigkeit bestand aus der Vertretertätigkeit. Eine Firma E ist bei uns nicht in Erscheinung getreten. [Der Bw.] war einige Zeit krank. In dieser Zeit hatte er ein oder zwei Mal einen Mann mit, der ihm bei Hilfsdiensten (Programme reintragen usw.) behilflich war. Anlässlich des Ersuchens um die vorliegende Bestätigung teilte mir [der Bw.] mit, dass diese Person Herr E war. Bis zu diesem Zeitpunkt wusste ich nicht, dass dieser Mann E hieß. Auch wusste ich nicht, dass eine Firma E existierte. Ob die Firma E in anderen Betrieben eine Tätigkeit ausgeübt hat, weiß ich nicht. In unserem Betrieb hat weder die Firma E noch Herr E (außer die vorerwähnte Tätigkeit) eine Tätigkeit ausgeübt."

Die zweite Niederschrift vom 6. Mai 2002 mit Frau V (siehe das oa. Schreiben der Firma V an den Bw. vom 10. April 2002) weist folgenden Wortlaut auf:

"Die Firma V hat von 1995 bis 1997 Waren der B-GmbH [Dkfm.] K bezogen. Meines Wissens war [der Bw.] Vertreter der B-GmbH [Dkfm.] K und hat in dieser Funktion sämtliche Tätigkeiten wie Beratung, Besuche, Bestellungen, Reklamationen ausgeübt bzw. entgegengenommen. Die Firma E war mir bis zum Ersuchen [des Bw.], eine Bestätigung auszustellen, überhaupt kein Begriff. Diese Firma hat bei uns auch keine Tätigkeit ausgeübt. Falls diese Firma hinsichtlich der B-GmbH [Dkfm.] K eine Funktion hatte, kann diese nur [vom Bw.] ohne unser Wissen wahrgenommen worden sein.

[Der Bw.] hat uns ersucht, eine Bestätigung mit vorliegendem Wortlaut auszustellen."

f) Mit Bescheid vom 7. Juni 2002 (S 106 f./1997 E-Akt) wies die Betriebsprüfung die oa. Beweisanträge des steuerlichen Vertreters aus folgenden Gründen ab:

Der Bw. habe im Lauf der Betriebsprüfung (acht Monate) bei jeder Besprechung mit dem Betriebsprüfer kurz vor dem Abschluss immer wieder neue Beweisanträge gestellt, die von der Behörde selbstverständlich überprüft worden seien; jedoch habe der Nachweis über den tatsächlichen Verbleib des Geldes nie erbracht werden können, da es der Bw. nach seiner eigenen Aussage versäumt habe, sich Bestätigungen über die Weitergabe der Provisionen vom angeblichen Nutznieder ausstellen zu lassen. So sei dies auch bei der vorletzten Besprechung am 14. März 2002 geschehen; folgende Beweisanträge seien neu gestellt worden:

Es würden Bestätigungen von Kunden vorgelegt werden, die aussagten, dass die Firma E aus Ungarn die Provisionen erhalten habe, und ein informierter Vertreter dieser ungarischen Firma würde bei der nächsten Besprechung aussagen. Dafür sei eine Frist von vier Wochen gewährt worden. Nach Ablauf dieser Frist sei keine Rede mehr von einer Aussage eines Vertreters der Firma E gewesen, und eine Überprüfung der Kundenbestätigungen von zwei wahllos heraus

gegriffenen Firmen habe ergeben, dass eine Firma E gänzlich unbekannt sei und vorgelegte Bestätigungen auf Bitten des Bw. mit vorliegendem Text erstellt worden seien. Erst am Ende der letzten Besprechung am 22. Mai 2002 seien wieder neue Beweisanträge eingebbracht worden.

Warum sei diese so wichtige Zeugin aus Ungarn nicht am Besprechungstag anwesend gewesen? Der Termin habe schon lange vorher festgestanden.

Der Vorwurf, dem Parteiengehör sei durch die Ablehnung der letzten Beweisanträge nicht entsprochen worden, sei völlig aus der Luft gegriffen, da die Behörde dieses im Laufe der acht Monate dauernden Prüfung ständig praktiziert habe. Gemäß § 183 Abs. 2 BAO sei jedoch ein Beweisantrag abzulehnen, wenn es den Anschein habe, dass die Partei das Verfahren verschleppen wolle; erheblich sei ein Beweisantrag nur dann, wenn Beweisthema eine Tatsache sei, deren Klärung zumindest mittelbar dazu beitragen könne, Klarheit zu gewinnen.

Nach Ansicht der Behörde könne weder die Buchhalterin einer nach den Feststellungen der Betriebsprüfung nicht mehr existenten Firma auf Grund von Unterlagen nachweisen, dass die Provisionen ihrer ehemaligen Firma zugeflossen seien, noch seien die Kundenbestätigungen nach Überprüfung durch den Erhebungsdienst als glaubwürdig anzusehen gewesen.

Auf S 109 f./1997 E-Akt befindet sich ein Aktenvermerk des Betriebsprüfers vom 27. Mai 2002 betreffend "Chronologie der Betriebsprüfung [Name des Bw.] für die Jahre 1995 bis 1997":

"Prüfungsauftrag vom 28. September 2001. Telefonische Anmeldung beim Steuerberater am 28. September 2001. Prüfungsbeginn am 11. Oktober 2001.

Zum Zeitpunkt des Prüfungsbeginnes lagen im Steuerakt folgende Unterlagen auf:

Bestätigungen der C-GmbH und der D-GmbH, dass [der Bw.] dort als alleiniger Vertreter der B-GmbH aufgetreten ist;

ein Schreiben des Steuerberaters, wo dieser dazu Stellung nimmt und die Tatsache, dass Provisionszahlungen auf das Konto [des Bw.] geflossen sind, nicht leugnet, aber gleichzeitig seinem Mandanten nur verwalterische Tätigkeit seines Kontos zubilligt, denn Nutznießer sei eine Firma E aus Ungarn gewesen;

eine Mitteilung der B-GmbH über die Höhe der ausbezahlten Beträge im Prüfungszeitraum;

Verrechnungsschecks über Abhebungen vom Konto [des Bw.], allerdings alle mit der alleinigen Unterschrift des Abgabepflichtigen.

Mit obigen Unterlagen wurde nun die erste Besprechung mit dem Steuerberater, [...], durchgeführt. Im Zuge dieses Treffens bezweifelte dieser die Glaubwürdigkeit sowohl der Bestätigung der B-GmbH als auch die Aussagen der einzelnen Firmenmitarbeiter. [Der Bw.] sei seit 1991 in Rente und beziehe eine Erwerbsunfähigkeitspension, sei also

gar nicht in der körperlichen Verfassung, diese Tätigkeiten auszuüben. Da jedoch auch er zu diesem Zeitpunkt nicht in der Lage war, einen Nachweis über die Auszahlungen an die Firma E zu erbringen, beantragte er, die Prüfung für einige Zeit zu unterbrechen, um Unterlagen beschaffen zu können.

Nach einigen Wochen des Wartens wurden dem Prüfer mittels Post die Kontoauszüge [des Bw.] für die Jahre 1995 bis 1997 übermittelt, jedoch neuerlich kein Nachweis über den tatsächlichen Empfänger der Provisionen. Besagte Firma E war bereits im Jahre 1997 stillgelegt worden.

Die Überprüfung der Kontoauszüge warf nach Ansicht des Prüfers folgende Fragen auf:

1. Die eingezahlten Beträge stimmten nicht mit denen der Mitteilung der B-GmbH überein. Gab es ein weiteres Konto? Wurde in bar ausbezahlt?
2. Ein Großteil der Abhebungen betrug nur Kleinbeträge von 2.500,00 S bis 5.000,00 S. Wenn ich Provisionen von monatlich 60.000,00 S bis 100.000,00 S erhalte, dann brauche ich dieses Geld, um meine Aufwendungen zu decken und hebe sicherlich nicht zwanzig Mal monatlich Kleinsummen ab. War also tatsächlich die Firma E der Empfänger, oder erfolgten die Abhebungen doch mittels Bankomatkarte für den laufenden Aufwand durch [den Bw.]?

Da durch dieses Schreiben vom Steuerberater keine Antworten gegeben wurden, sondern im Gegenteil weitere Fragen entstanden, wurde ein weiterer Besprechungs-termin angesetzt, um den Fall zum Abschluss zu bringen.

Im Zuge dieser Besprechung wurden vom Steuerberater neuerlich Beweisanträge gestellt, nämlich Bestätigungen weiterer Kunden der B-GmbH anzufordern, die aussagen würden, dass die Firma E die Provisionen erhalten habe und zusätzlich noch einen Verantwortlichen besagter Firma in Ungarn ausfindig zu machen, der diese Kundenaussagen persönlich bestätigen würde. Sollte die Finanzbehörde, ohne diese Beweise zu würdigen, den Fall abschließen, stelle das einen Verfahrensmangel dar. Daraufhin wurde die Besprechung abgebrochen und eine weitere Frist von zwei Monaten gewährt.

Nach diesen zwei Monaten erhielt der Prüfer acht weitere Bestätigungen von Firmen, die aussagten, dass die Firma E die Vertretertätigkeiten ausgeübt habe. Vom informierten Vertreter der Firma E war in diesem Schreiben keine Rede mehr. Nun wurden vom Prüfer von diesen Firmen zwei wahllos herausgegriffen und der Erhebungsdienst damit beauftragt, den Inhalt dieser Bestätigungen auf ihren Wahrheitsgehalt zu überprüfen.

Das Ergebnis:

Keine Firma kannte die Firma E. Nur [der Bw.] war als Vertreter anwesend. Er habe die Firmenleitung ersucht, die Bestätigung mit diesem Wortlaut auszustellen. Diese Tatsache und auch das Nichterscheinen eines informierten Vertreters der Firma E führten zu einer neuerlichen Schlussbesprechung am 22. Mai 2002. Bei dieser Besprechung war erstmals [der Bw.] persönlich anwesend.

Als der Prüfer obige Firmenaussagen vorlas, war die erste Bemerkung des Abgabepflichtigen, dass es ja bekannt sei, dass die Finanzverwaltung solche Aussagen erhalte, weil sie Druck auf die Firmen ausübe. Nach einer zweistündigen Diskussion über Für und Wider mit [dem Bw.] und seinem Steuerberater und der abschließenden Bemerkung des Prüfers, dass es in den vorangegangenen acht Monaten nicht gelungen sei, einen Nachweis über den Empfang der Provisionen an die Firma E zu erbringen und deshalb die Prüfung jetzt abzuschließen, stellte der Steuerberater erneut einen weiteren Beweis-

antrag: Man habe die ehemalige Buchhalterin der Firma E in Ungarn ausfindig machen können und diese werde den Erhalt der Provisionen bestätigen.

Auf die Frage, warum diese so wichtige Zeugin nicht bei der Besprechung, die ja schon seit Wochen am 22. Mai angesetzt war, anwesend sei, antwortete der Steuerberater, dass er nicht weiß, wann diese Frau bereit wäre, auszusagen. Da diese Art des Steuerberaters bereits bekannt war, nämlich immer am Ende einer Besprechung weitere Beweisanträge zu stellen, und sich durch diese Vorgangsweise immer mehr die Ver schleppung des Verfahrens herauskristallisierte, wurde trotz dieses neuerlichen Beweisantrages das Verfahren abgeschlossen.

Als Basis für die zuzurechnenden Provisionserlöse diente die Mitteilung der B-GmbH über die ausgezahlten Beträge, die zwar nicht mit dem Geldzufluss auf das Konto [des Bw.] übereinstimmen, aber sehr wohl die Möglichkeit eines bisher unbekannten Kontos oder Bargeldauszahlung besteht.

[Unterschrift Betriebsprüfer]"

g) Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ am 28. Juni 2002 folgende Bescheide:

- Umsatzsteuerbescheide für 1995 bis 1997 (jeweils Erstbescheide).
- Hinsichtlich Einkommensteuer für 1995 und 1996 (betreffend diese Jahre waren bisher lediglich Arbeitnehmerveranlagungen erfolgt) nahm das Finanzamt die Abgabenverfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ am selben Tag neue Sachbescheide.
- Hinsichtlich Einkommensteuer für 1997 erging ein Erstbescheid.

h) Gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für 1995 bis 1997 erhob der steuerliche Vertreter des Bw. am 11. Juli 2002 Berufung (S 131 ff/1997 E-Akt). Beantragt wurde, "die Veranlagungen im Sinne der nachfolgenden Begründung ersatzlos aufzuheben"; dazu wurde Folgendes ausgeführt:

- Mängelhaftigkeit der Bescheide:

Dazu führte der steuerliche Vertreter aus, die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für 1995 bis 1997 seien dem Bw. am 3. Juli 2002 zugestellt worden. Diesbezüglich verweise der steuerliche Vertreter darauf, dass ein entsprechender Bp-Bericht nicht ausgefolgt und übermittelt worden sei. Gemäß der Bestimmung des Punktes 5.8.1 der Dienstanweisung für die Betriebsprüfung sei über das Ergebnis der Prüfung der Aufzeichnungen (§ 151 BAO) immer ein Bericht zu erstellen. Für alle Sachbescheide, die auf Grund einer Prüfung ergingen, stelle der Bericht die Begründung dar; da eine solche nicht vorliege, seien die Bescheide mängelhaft. Gleichzeitig werde hiermit der Antrag auf Mitteilung der fehlenden Begründung gestellt

und es werde auf die Tatsache verwiesen, dass der Lauf der Berufungsfrist dadurch gehemmt werde (§ 245 Abs. 2 BAO; VwGH 16.5.1956, 1007/55).

- Verletzung des Parteiengehörs:

Unter Bezugnahme auf den Bescheid vom 7. Juni 2002, eingegangen beim Bw. am 11. Juni 2002, in dem die am 23. Mai 2002 eingebrachten Beweisanträge des steuerlichen Vertreters abgewiesen worden seien, stelle er Folgendes fest:

-- Ablauf der Betriebsprüfung

Der gegenständliche Prüfungsauftrag weise das Datum 28. September 2001 auf und sei in den Räumlichkeiten der steuerlichen Vertretung am 15. Oktober 2001 ausgefolgt und unterfertigt worden. Der tatsächliche Prüfungsbeginn habe somit am 15. Oktober 2001 stattgefunden. Im Rahmen dieser ersten Prüfungsbesprechung sei mit dem Betriebsprüfer die "Parallelcausa" G, in der es grundsätzlich um den gleichen Sachverhalt gehe, besprochen worden. Daraufhin sei vom Betriebsprüfer vor den beiden Geschäftsführern der steuerlichen Vertretung erklärt worden, dass seinerseits eine Fortsetzung der Betriebsprüfung erst nach rechtlicher Klärung der Causa G erfolgen könne.

Am 31. Jänner 2002 sei es im Beisein des Betriebsprüfers und der ADir. H in den Räumlichkeiten der steuerlichen Vertretung zu einer zweiten Besprechung gekommen, in welcher von den Betriebsprüfungsorganen einvernehmlich festgestellt worden sei, dass es bis zu diesem Datum noch zu keiner Klärung der Causa G gekommen sei.

Seitens des steuerlichen Vertreters seien bereits am 11. Februar 2002 das Treuhandkonto des Bw. sowie Unterlagen betreffend die Rechtssache G zur Verfügung gestellt worden. Gleichzeitig sei vom steuerlichen Vertreter bereits festgestellt worden, dass die Einnahmen auf diesem besagten Konto nicht identisch mit jenen seien, die seitens der Betriebsprüfung vorgelegt worden seien und auch nicht jenen entsprächen, die in der Gutschrift vom 31. Dezember 1999, ausgestellt von der B-GmbH, ausgewiesen worden seien. Ausdrücklich sei vom steuerlichen Vertreter mit Schreiben vom 11. Februar 2002 um Klärung dieses Sachverhaltes ersucht worden. Bis zum heutigen Tage sei hier keine Aufklärung getätigten worden. Verwiesen werde auf die gemäß § 115 Abs. 1 BAO bestehende amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde; die Erforschung der materiellen Wahrheit obliege in erster Linie wohl der Abgabenbehörde, und sie sei im konkreten Fall auch zumutbar. Dieser Ermittlungspflicht sei die Behörde nicht nachgekommen.

Die Nichtklärung der Causa G lasse sich anhand des Bescheides des Finanzamtes I beweisen, mit welchem festgestellt worden sei, dass die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand abgewiesen worden sei (entgegen anders lautender Entscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland).

Der Vollständigkeit halber sei festzustellen, dass es bis zum heutigen Tage keine Entscheidung in der Causa G gebe. Seitens der Abgabenbehörde sei, verfassungswidrig, eine doppelte Steuervorschreibung erfolgt, im Bereich der Umsatzsteuer sei es sogar zu einer dreifachen Belastung gekommen. Diese Vorgangsweise sei wohl nur als bedenklich zu bezeichnen.

Am 14. März 2002 habe es im Beisein der Betriebsprüfungsorgane (des Betriebsprüfers und, glaublich, Mag. J) eine dritte Besprechung gegeben, im Rahmen derer von den Betriebsprüfungsorganen erstmals folgende Informationen angefordert worden seien:

- Bekanntgabe der Kunden, die von der Firma E betreut worden seien.
- Eine Bestätigung von Kunden, dass diese von der Firma E betreut worden seien.
- Einen Nachweis über die Existenz der Firma E.
- Die Namhaftmachung eines Zeugen, der die stattgefundenen Geldflüsse bestätigen könne.

Auf Grund des oa., chronologischen Ablaufes der Betriebsprüfung sei leicht ersichtlich, dass die eigentliche Betriebsprüfungstätigkeit nicht, wie behauptet, am 28. September 2001, sondern vielmehr erst am 14. März 2002 begonnen habe.

Seitens der Abgabenbehörde sei zur Vorlage oben genannter Informationen eine Frist bis 30. April 2002 eingeräumt worden. Verwunderlicherweise sei mit Schreiben vom 3. April 2002, eingegangen am 5. April 2002, mitgeteilt worden, dass sämtliche gewünschte Informationen bis spätestens 12. April 2002 der Abgabenbehörde bekannt zu geben und zu übermitteln seien. Hier sei unmissverständlich festzustellen, dass eine derart kurze Frist, die zur Beschaffung von teilweisen Auslandsinformationen gesetzt werde, an die Grenzen der Zumutbarkeit stoße bzw. diese überschreite. Trotz der vorliegenden Unzumutbarkeit sei mit Schreiben vom 10. April 2002 eine Fristverlängerung zur Vorlage oben genannter Informationen bis 30. April 2002 beantragt worden.

In weiterer Folge seien vom steuerlichen Vertreter, im Namen und im Auftrag des Bw., fünf schriftliche Kundenbestätigungen am 29. April 2002 der Abgabenbehörde übermittelt worden;

am 2. Mai 2002 seien wiederum zwei Kundenbestätigungen der Abgabenbehörde zur Verfügung gestellt worden.

Am 22. Mai 2002 sei es in den Räumlichkeiten der steuerlichen Vertretung, auf Verlangen der Abgabenbehörde, zu einer weiteren Besprechung gekommen, im Rahmen derer vom Betriebsprüfer und von ADir. H mitgeteilt worden sei, dass es sich hierbei um die Schlussbesprechung handle. Trotz der vom steuerlichen Vertreter sowohl mündlich als auch schriftlich gestellten Beweisanträge (siehe Niederschrift vom 22. Mai 2002) sei die Schlussbesprechung ohne die Zurkenntnisnahme der Beweisanträge abgehalten worden.

Zusammenfassend werde festgehalten, dass die eigentliche Betriebsprüfung erst mit 14. März 2002 begonnen habe und seitens der Abgabenbehörde einseitig mit 22. Mai 2002 abgeschlossen worden sei. Laut Bescheid vom 7. Juni 2002 sei als Vorwurf ausgelegt worden, dass die so wichtige Zeugin aus Ungarn nicht am Besprechungstag anwesend gewesen sei. Dieser Vorwurf gehe alleine schon deshalb ins Leere, da die Abgabenbehörde keine entsprechende Anwesenheit an diesem Tage gefordert habe. Vielmehr sei mehrmals den Betriebsprüfungsorganen bekannt gegeben worden, dass eine Einvernahme in Österreich, nach entsprechender Terminvereinbarung, jederzeit möglich sei.

Hinsichtlich des Vorwurfs der Verschleppung des Verfahrens werde dieser vom steuerlichen Vertreter unmissverständlich und energisch zurückgewiesen, da die effektive Prüfungsdauer nur rund zwei Monate betragen habe. Für die Zeit der Nichttätigkeit der Prüfungsorgane vom 28. September 2001 (Ausstellung des Prüfungsauftrages) bis zum 14. März 2002 (erstmalige Anforderung von Informationen und Unterlagen) könne keinesfalls ein Verschulden beim Steuerpflichtigen behauptet werden, und die daraus von der Abgabenbehörde abgeleitete Verschleppungsabsicht bedeute wohl eine rein "fiskalistische" Führung des Verfahrens. Der Bw. sei vielmehr in jeder Phase des Betriebsprüfungsverfahrens bereit gewesen, die gewünschten Unterlagen zu besorgen und sei somit seiner Mitwirkungspflicht in vollem Umfang gerecht geworden. Die Abgabenbehörde habe ihrerseits, unter Negierung sämtlicher Beweisanträge, mit der geäußerten Begründung abgeschlossen, "man möchte die Causa [Name des Bw.] vom Tisch haben". Soviel zu den von der Abgabenbehörde behaupteten, ständig praktizierten Ermittlungsbemühungen.

- Beweisanträge:

Unter Bezugnahme auf die angesprochenen Beweisanträge werde auf das Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 23. Mai 2002 verwiesen; begeht werde die Zulassung dieser Beweisanträge und deren Würdigung im Rechtsmittelverfahren.

- i) Ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung wurde das Rechtsmittel am 26. August 2002 der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Rechtsgrundlagen:

- Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994, unterliegen die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer.
- Nach § 23 Z 1 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.
- Gemäß § 21 Abs. 1 BAO, BGBl. Nr. 194/1961, ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.
- Nach § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

2. Festgestellter Sachverhalt und rechtliche Würdigung:

Aufgabengebiet der B-GmbH im Streitzeitraum war der Möbelgroßhandel, wobei die Aufträge teils durch selbständige Außendienstmitarbeiter (gegen Provision), teils durch angestellte Mitarbeiter lukriert wurden; als Gesellschafter-Geschäftsführer der B-GmbH fungierte Dkfm. K. Der bei der B-GmbH tätig gewesene Bw. schied im Jahr 1991 offiziell – wegen Berufsunfähigkeit - aus dieser aus; seither bezieht er eine Erwerbsunfähigkeitspension.

Dieser Sachverhalt ist zwischen den Parteien des verwaltungsbehördlichen Verfahrens ebenso unstrittig wie die Tatsache, dass das Konto des Bw. nach 1991 weiterhin für die Abrechnung von Provisionen der B-GmbH verwendet wurde; dass auf dem Konto des Bw. in den Jahren 1996 und 1997 jedenfalls Beträge von 701.376,00 S und 760.434,00 S, resultierend aus Provisionszahlungen der B-GmbH, eingegangen sind, wird vom steuerlichen Vertreter des Bw. nicht bestritten (Schreiben vom 28. Februar 2000, siehe oben Punkt b) in der Darstellung des Verfahrensganges in dieser Berufungsentscheidung).

Streit zwischen den Verfahrensparteien besteht hingegen darüber, wem die auf das Konto des Bw. eingegangenen Beträge umsatz- und ertragsteuerlich zuzurechnen sind, und bei wem die steuerliche Zurechnung weiterer Beträge (die Betriebsprüfung geht für den Streitzeitraum insgesamt von 2.454.061,00 S plus 20% Umsatzsteuer aus, siehe oben Punkt d) in der Darstellung des Verfahrensganges vorzunehmen ist:

- Der steuerliche Vertreter argumentiert, der Bw. sei im Jahr 1991 endgültig aus der B-GmbH ausgeschieden, da er auf Grund seines schlechten Gesundheitszustandes berufsunfähig gewesen und ihm daher eine Erwerbsunfähigkeitspension zugesprochen worden sei; demzufolge seien ihm seit dem Jahr 1991 keine Provisionen der B-GmbH zugeflossen (Schreiben vom 28. Februar 2000, siehe oben Punkt b) in der Darstellung des Verfahrensganges). Die Abrechnung der Provisionen der B-GmbH sei jedoch seit 1991 weiterhin über das Konto des Bw. erfolgt, weil der Gesellschafter-Geschäftsführer der B-GmbH, Dkfm. K., ein persönlicher Freund des Bw. gewesen sei und er zum Bw. das größte Vertrauen gehabt habe. Der Bw. habe Dkfm. K diesen Gefallen (darunter auch die Einführung neuer Kundenbetreuer (Provisionsvertreter)) unentgeltlich getan, da Letzterer laut seinen Aussagen Liegenschaften und Versicherungen zum Weiterbetrieb der B-GmbH verpfändet gehabt habe.

Ab April 1995 habe die ungarische Firma E "die Konten der B-GmbH betreut", und zwar im Burgenland, in Wien und Ungarn; auch für die Firma E habe als "Geldflussstelle" das Konto des Bw. gedient. Da jedoch Dkfm. K an diese Firma keine Honorargutschriften erstellen habe wollen, sei G von der B-GmbH "vorgeschoben" worden, was durch Originalhonorarnoten der B-GmbH an G beweisbar sei. Die sich auf dem Konto des Bw. befindenden, für die Firma E bestimmten Provisionszahlungen der B-GmbH seien "in den großen Beträgen" durch Abhebungen seitens des Bw. an die Firma E weitergeleitet worden; bei Kleinbeträgen (bis 5.000,00 S) habe die Firma E diese mittels Bankomatkarre selbst beheben können. Kontaktmann für die Behebungen über 5.000,00 S sei G gewesen, der den Bw. jeweils informiert habe, welche Beträge der Firma E zugestanden seien; der Bw. wiederum habe G mitgeteilt,

wann die Firma E Bankomatabhebungen getätigt habe. Die Firma E habe in Österreich kein Konto eröffnen können und daher das Konto des Bw. benutzt, um von diesem Konto Barberträge zu erhalten. Der Bw. habe sein Konto nur als Treuhandkonto zur Verfügung gestellt; dies sei auch daraus ersichtlich, dass sämtliche Provisionsabrechnungen über G erfolgt seien; ein eventueller Vorteil sei G zuzurechnen.

Zum Nachweis seines Vorbringens hat der steuerliche Vertreter drei, jeweils an G adressierte, Schreiben, die von der Firma E stammen sollen, vorgelegt (siehe oben Punkt c) in der Darstellung des Verfahrensganges). Laut diesen Schreiben stünden der Firma E Provisionen der B-GmbH von 741.774,00 S (für 1995), 1.087.451,00 S (für 1996) und 820.434,00 S (für 1997) zu; diesbezüglich beruft sich die Firma E auf Schreiben der B-GmbH und auf die Rücksprache mit Dkfm. K. Weiters hat der steuerliche Vertreter die beglaubigte Übersetzung einer in ungarischer Sprache abgefassten eidestattlichen Erklärung des M vom 16. September 1999 vorgelegt (siehe oben Punkt a) in der Darstellung des Verfahrensganges). Darin bestätigt M, sämtliche Beträge, die auf der "Jahresrechnung" der Firma E festgehalten seien und die Jahre 1995 bis 1997 beträfen, von G – inklusive Umsatzsteuer – erhalten und diese komplett an Herrn E "abgeliefert" zu haben; bei diesen Beträgen habe es sich um Provisionen der B-GmbH gehandelt. G habe sämtliche Provisionen über Auftrag der Firma E ordnungsgemäß verrechnet und an die Firma E durch ihn, M, ausgefolgt. Die Firma E habe in Ungarn, Wien, Niederösterreich, Burgenland und Steiermark für die B-GmbH gearbeitet. G sei lediglich als Mittelsmann in Österreich von der Firma E beschäftigt worden; für die Vermittlung habe er eine Jahrespauschale von 10.000,00 S bezahlt bekommen; G habe für die Firma E entsprechende Akontozahlungen der B-GmbH bestätigt.

Schließlich hat der steuerliche Vertreter diverse Schreiben von Firmen vorgelegt, die nach seiner Aussage von der Firma E betreut worden sein sollen (siehe oben Punkt e) in der Darstellung des Verfahrensganges). Darin bestätigen die jeweiligen Firmen, betreffend Waren der B-GmbH und in deren Auftrag von der Firma E (und zumeist auch vom Bw.) betreut worden zu sein.

- Die Betriebsprüfung hingegen vertritt – unter Zugrundelegung von Feststellungen und Unterlagen des Finanzamtes A, die dieses im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung bei der B-GmbH getroffen bzw. übermittelt hat und auf Grund der von Dkfm. K getätigten Aussagen und vorgelegten Dokumente - die Auffassung, der Bw. sei, trotz Bezuges einer Erwerbsunfähigkeitspension wegen Berufsunfähigkeit, in den Jahren 1995 bis 1997 weiterhin für die B-GmbH auf Provisionsbasis tätig gewesen. Der Bw. habe jedoch nicht als Provisions-

empfänger aufscheinen wollen, weshalb mit Dkfm. K vereinbart worden sei, dass anstelle des Bw. zunächst ein Herr N in der Buchhaltung angeführt werden solle; nach dessen Ausscheiden sei G als Provisionsempfänger genannt worden, der aber für die B-GmbH nicht tätig gewesen sei (Fragenbeantwortung durch den steuerlichen Vertreter des Dkfm. K vom 17. Dezember 1999, siehe oben Punkt a) in der Darstellung des Verfahrensganges). Die Vermittlung von Aufträgen für die B-GmbH sei somit nicht von G, sondern vom Bw. durchgeführt worden; Provisionsabrechnungen und Schecks seien an den Bw. übersandt worden. Schriftliche Empfangsbestätigungen für das Geld, ausgestellt von G, seien zwar vorhanden, entsprächen aber nicht den Tatsachen.

Die Argumentation des steuerlichen Vertreters, das Konto des Bw. habe lediglich als Treuhandkonto gedient und Nutznießer der Provisionszahlungen sei in Wirklichkeit die Firma E gewesen, sei nicht nachvollziehbar; laut Aussage Dkfm. Ks habe die B-GmbH während seiner Tätigkeit als Geschäftsführer keine Geschäftsbeziehungen mit der Firma E gehabt und eine Person namens M sei Dkfm. K nicht bekannt (sie habe mit der B-GmbH nichts zu tun). Sämtliche Abhebungen vom Konto des Bw. seien entweder per Bankomatkarte oder mit Verrechnungsschecks getätigt worden, die nur die Unterschrift des Kontoinhabers aufwiesen; der Bw. habe keinerlei Nachweise erbringen können, dass diese Beträge tatsächlich der Firma E zugeflossen seien (Bp-Bericht vom 27. Mai 2002, siehe oben Punkt d) in der Darstellung des Verfahrensganges).

Zur Bekräftigung dieser Argumentation wurden vom Betriebsprüfer zum einen diverse Schreiben von Möbelfirmen und Büroleiterinnen der B-GmbH ins Treffen geführt, wonach der Bw. in den Jahren 1995 bis 1998 als (alleiniger) Vertreter der B-GmbH aufgetreten bzw. Mitarbeiter der B-GmbH gewesen sei (zu diesen Schreiben siehe oben Punkt c) in der Darstellung des Verfahrensganges); zum anderen hätte die Befragung bei zwei Unternehmen, die ursprünglich bestätigt hätten, von der Firma E betreut worden zu sein, ergeben, dass es sich bei diesen Schreiben um Gefälligkeitsbestätigungen für den Bw. gehandelt habe und eine Firma E realiter gänzlich unbekannt sei.

Auf Grund oa. Argumentation kam der Betriebsprüfer zu dem Schluss, die streitgegenständlichen Provisionszahlungen dem Bw. auf Basis der Bestätigung der B-GmbH vom 31. Dezember 1999 (zu dieser siehe oben Punkt c) in der Darstellung des Verfahrensganges) zuzurechnen; die in der Bestätigung angeführten Beträge seien zwar etwas höher als die auf das Konto des Bw. eingegangenen Zahlungen, aber es bestehe zweifellos die Möglichkeit,

dass die Differenzbeträge auf ein bisher unbekanntes Konto oder in bar ausbezahlt worden seien.

Aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates ist dazu Folgendes festzuhalten:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (*Ritz*, BAO³, § 167 Tz 8, mit Verweis auf VwGH 25.4.1996, 95/16/0244; VwGH 19.2.2002, 98/14/0213; VwGH 9.9.2004, 99/15/0250). Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies, dass in freier Beweiswürdigung zu prüfen ist, ob dem vom steuerlichen Vertreter vorgetragenen Sachverhalt oder jenem Sachverhalt, der von der Betriebsprüfung unter Zugrundelegung va. der Aussagen des Gesellschafter-Geschäftsführers der B-GmbH, Dkfm. K, angenommen wurde, die (weitaus) größere Wahrscheinlichkeit zu kommt.

Dazu ist festzuhalten, dass sich die Verantwortung des Bw. als nicht glaubwürdig erweist:

Zunächst erscheint die Argumentation, die Abrechnung der Provisionen der B-GmbH sei seit 1991 – trotz des angeblichen Ausscheidens des Bw. auf Grund seiner Berufsunfähigkeit in diesem Jahr - weiterhin über sein Konto (als bloßes "Treuhandkonto") erfolgt, weil Dkfm. K. ein persönlicher Freund des Bw. gewesen sei, er zum Bw. das größte Vertrauen gehabt habe und Dkfm. K laut seinen Aussagen Liegenschaften und Versicherungen zum Weiterbetrieb der B-GmbH verpfändet gehabt habe, als nicht schlüssig, weil daraus nicht ersichtlich ist, welchen Vorteil Dkfm. K aus dieser Vorgangsweise, die Provisionszahlungen nur über das Konto eines mittlerweile pensionierten Mitarbeiters – und nicht über die Konten der jeweiligen Provisionsempfänger (aktiven Mitarbeiter) - abzuwickeln, gehabt haben soll. *Dazu kommt, dass Dkfm. K selbst dieser Argumentation des Bw. explizit widersprochen hat* (Schreiben des steuerlichen Vertreters des Dkfm. K, Dr. L, vom 3. April 2000: "*Gelingt nun der Nachweis, dass [der Bw.] die Möbelhäuser besucht und das Gebiet sozusagen betreut hat, dann ist das Geld logischerweise für seine Tätigkeit auf sein Konto geflossen und nicht – wie behauptet – weil Herr Dkfm. K mit ihm persönlich befreundet war*" (siehe oben Punkt c) in der Darstellung des Verfahrensganges)).

Das Vorbringen, die auf das Konto des Bw. geflossenen Provisionszahlungen seien realiter der ungarischen Firma E zugestanden, weil diese im Auftrag der B-GmbH Letztere in diversen

Möbelhäusern vertreten und die Kundenbetreuung durchgeführt habe, und G sei von der B-GmbH "vorgeschoben" worden, weil Dkfm. K an die Firma E keine Honorargutschriften erstellen habe wollen, erscheint aus mehreren Gründen unglaublich:

- Einerseits stellt sich die Frage, warum die österreichische B-GmbH, deren Tätigkeit im Möbelgroßhandel bestand, sich beim Akquirieren von Aufträgen bei – ebenfalls österreichischen - Möbelhäusern und Tischlereien (sowohl die von Dkfm. K als auch die vom Bw. vorgelegten Bestätigungen führen ausschließlich österreichische Firmen an) gerade einer ungarischen Firma bedient haben soll.
- Andererseits erscheint es unverständlich, warum Dkfm. K an die Firma E keine Honorargutschriften erstellen habe wollen, weshalb G – von Beruf Pensionist und Hauswart (Niederschrift mit G vom 25. Juni 1999, siehe oben Punkt a) in der Darstellung des Verfahrensganges) – von der B-GmbH "vorgeschoben" worden sein soll.
- Was die Argumentation, die sich auf dem Konto des Bw. befindenden, für die Firma E bestimmten Provisionszahlungen der B-GmbH seien "in den großen Beträgen" durch Abhebungen seitens des Bw. an die Firma E weitergeleitet worden, betrifft, so erscheint es merkwürdig, dass *der Bw. keinerlei Bestätigungen der Firma E über den Erhalt dieser beträchtlichen Summen* (gemäß den vom steuerlichen Vertreter des Bw. vorgelegten drei Schreiben, die angeblich von der Firma E stammen sollen, seien dieser Provisionen der B-GmbH von 741.774,00 S (für 1995), 1.087.451,00 S (für 1996) und 820.434,00 S (für 1997) zugestanden) *vorlegen konnte* (gemäß den Ausführungen der Betriebsprüfung im Bescheid vom 7. Juni 2002 (siehe oben Punkt f)) habe es der Bw. nach seiner eigenen Aussage "verabsäumt", sich Bestätigungen über die Weitergabe der Provisionen vom angeblichen Nutznießer ausstellen zu lassen).
- *Vor allem aber wird die Glaubwürdigkeit des Vorbringens, die auf das Konto des Bw. geflossenen Provisionszahlungen seien in Wirklichkeit der ungarischen Firma E zugestanden, durch die Aussagen Dkfm. Ks massiv erschüttert, der in seiner Fragenbeantwortung vom 17. Dezember 1999 (siehe oben Punkt a) in der Darstellung des Verfahrensganges) explizit ausgeführt hat, dass die B-GmbH während seiner Tätigkeit als Geschäftsführer mit einer Firma E keine Geschäftsbeziehungen gehabt habe, dass ihm eine Person mit Namen M nicht bekannt sei, diese mit der B-GmbH nichts zu tun habe und dass G – im Gegensatz zum Bw. - keine Vermittlungstätigkeit für die B-GmbH ausgeübt habe. Diesen Aussagen Dkfm. Ks kommt auch deshalb besonderes Gewicht zu, weil er als Gesellschafter-Geschäftsführer der B-GmbH*

wohl am besten wissen muss, mit wem seine Firma im betreffenden Zeitraum Geschäftsbeziehungen gepflogen und wer für seine Firma Vermittlungstätigkeiten ausgeübt hat.

- Schließlich erweisen sich auch die vom steuerlichen Vertreter des Bw. vorgelegten, diversen Schreiben von Firmen, in denen diese bestätigen, betreffend Waren der B-GmbH und in deren Auftrag von der Firma E betreut worden zu sein (siehe oben Punkt e) in der Darstellung des Verfahrensganges), als unglaubwürdig, haben doch von der Abgabenbehörde stichprobenartig durchgeführte Erhebungen bei zwei dieser Firmen zu dem niederschriftlich festgehaltenen Ergebnis geführt, dass im streitgegenständlichen Zeitraum nur der Bw. als Vertreter der B-GmbH aufgetreten ist (mit Ausnahme eines ein- oder zweimaligen "Hilfsdienstes" wegen Erkrankung des Bw.), die Firma E bei den befragten Firmen unbekannt war und dort auch keine Tätigkeit ausgeübt hat, und es sich bei den vom steuerlichen Vertreter des Bw. vorgelegten Schreiben der beiden Firmen um Gefälligkeitsbestätigungen handelt, die auf Ersuchen des Bw. ausgestellt wurden (zum Wortlaut dieser beiden Niederschriften vom 7. Mai bzw. 6. Mai 2002 siehe oben Punkt e) in der Darstellung des Verfahrensganges).

Wenn der steuerliche Vertreter in seinem Schreiben vom 23. Mai 2002 die Glaubwürdigkeit der Niederschrift vom 6. Mai 2002, aufgenommen mit Frau V als Vertreterin der Firma V, dadurch zu entkräften versucht, indem er argumentiert, dass nicht Frau V, sondern Herr V für die gesamte Abwicklung mit der Firma E zuständig gewesen sei, weshalb die falsche Auskunftsperson befragt worden sei, so ist ihm einerseits zu entgegnen, dass diese Aussage eine bloße Behauptung darstellt, die er nicht näher dargetan hat, und andererseits, dass die ursprünglich von der Firma V ausgestellte Gefälligkeitsbestätigung vom 10. April 2002 und die mit Frau V aufgenommen Niederschrift vom 6. Mai 2002 dieselbe Unterschrift aufweisen (S 96 und S 105 Arbeitsbogen), es also nicht sein kann, dass die Gefälligkeitsbestätigung vom angeblich für die gesamte Abwicklung mit der Firma E zuständig gewesenen Herrn V und die Niederschrift von der angeblich nicht informierten Frau V unterfertigt wurden.

Schließlich erweisen sich die vom steuerlichen Vertreter vorgelegten "Bestätigungen" auch deshalb als unglaubwürdig, weil der Unabhängige Finanzsenat den von Dkfm. K der Abgabenbehörde vorgelegten Schreiben der Möbelhäuser C-GmbH Graz, D-GmbH Graz, D-GmbH Wiener Neustadt und D-GmbH Krems, wonach der Bw. in den Jahren 1995 bis 1998 als (alleiniger) Vertreter der B-GmbH aufgetreten und von einer Tätigkeit der Firma E für die B-GmbH keine Rede ist (zu diesen Schreiben siehe oben Punkt c) in der Darstellung des Verfahrensganges) höhere Glaubwürdigkeit beimisst; dies einerseits auf Grund der bisherigen, oa. Erwägungen, andererseits deshalb, weil hinsichtlich der Möbelhäuser C-GmbH Graz,

D-GmbH Graz, D-GmbH Wiener Neustadt und D-GmbH Krems kein Motiv ersichtlich ist, unwahre Angaben zu machen (während ein solches beim Bw. – unter dem Aspekt, die steuerliche Zurechnung der strittigen Provisionszahlungen bei ihm und die Aberkennung der wegen Berufsunfähigkeit ihm zugesprochenen Erwerbsunfähigkeitspension zu vermeiden - durchaus evident ist).

Anzumerken ist freilich auch, dass sich der steuerliche Vertreter des Bw. mit den von ihm selbst vorgelegten "Bestätigungen" in Widerspruch zu seinem eigenen Vorbringen setzt:

Während er einerseits argumentiert, der Bw. sei im Jahr 1991 endgültig aus der B-GmbH ausgeschieden, da er auf Grund seines schlechten Gesundheitszustandes berufsunfähig gewesen sei, und demzufolge seien ihm seit dem Jahr 1991 keine Provisionen der B-GmbH zugeflossen, wird andererseits in zahlreichen der vom steuerlichen Vertreter vorgelegten "Bestätigungen" ausgeführt, dass die Betreuung der jeweiligen Firmen im Zeitraum 1995 bis 1997 durch die Firma E *und den Bw.* erfolgt sein soll (Schreiben der Firma V vom 10. April 2002, der U-GmbH vom 25. März 2002, der W-GmbH vom 23. April 2002 und der Y-GmbH vom 12. April 2002 (siehe oben Punkt e)). *Insofern (Tätigwerden des Bw. für die B-GmbH in den Jahren 1995 bis 1997) decken sich also die vom steuerlichen Vertreter vorgelegten "Bestätigungen" mit den von Dkfm. K vorgelegten Schreiben diverser Möbelhäuser und den beiden von der Abgabenbehörde aufgenommenen Niederschriften vom 7. Mai bzw. 6. Mai 2002.*

Zusammenfassend ist daher seitens des Unabhängigen Finanzsenates festzuhalten:

- Die Verantwortung des Bw. erweist sich aus den oa. Gründen als *nicht* glaubwürdig. Dies gilt auch für dessen Behauptung, die auf sein Konto geflossenen Provisionszahlungen seien in Wirklichkeit der ungarischen Firma E zugestanden, und G sei von der B-GmbH "vorgeschoben" worden, weil Dkfm. K an die Firma E keine Honorargutschriften erstellen habe wollen. *Als weitaus wahrscheinlicher erscheint der von der Betriebsprüfung angenommene Sachverhalt, wonach der Bw. – trotz Bezuges einer Erwerbsunfähigkeitspension seit dem Jahr 1991 – in den Jahren 1995 bis 1997 weiterhin für die B-GmbH auf Provisionsbasis tätig gewesen ist, während die Firma E und G keine Tätigkeit für die B-GmbH entfaltet haben (das Anführen Gs in den Provisionsabrechnungen geschah in Wahrheit auf Wunsch des Bw., der nicht als Provisionsempfänger aufscheinen wollte); die strittigen Provisionen (zu deren Höhe gleich unten) sind für die Tätigkeit des Bw. an diesen ausbezahlt worden und daher umsatz- und ertragsteuerlich dem Bw. zuzurechnen.* Während bei Dkfm. K, dessen Aussagen und vorgelegte Unterlagen für die Beweiswürdigung des Unabhängigen Finanzsenates von wesentlicher

Bedeutung sind, und den Möbelhäusern C-GmbH Graz, D-GmbH Graz, D-GmbH Wiener Neustadt und D-GmbH Krems kein Motiv ersichtlich ist, unwahre Angaben zu machen, ist ein solches beim Bw. - unter dem Aspekt, die steuerliche Zurechnung der strittigen Provisionszahlungen bei ihm und die Aberkennung der wegen Berufsunfähigkeit ihm zugesprochenen Erwerbsunfähigkeitspension zu vermeiden - durchaus evident.

- Auf Grund der Unglaubwürdigkeit der Argumentation des steuerlichen Vertreters, die auf das Konto des Bw. geflossenen Provisionszahlungen seien in Wirklichkeit der ungarischen Firma E zugestanden, erweisen sich auch die drei Schreiben, die angeblich von der Firma E stammen und deren Provisionsanspruch gegenüber der B-GmbH belegen sollen, sowie die eidesstattliche Erklärung des M vom 16. September 1999 als unglaubwürdig und daher nicht entscheidungsrelevant. Die vom steuerlichen Vertreter in seiner Berufung und in seinem Schreiben vom 23. Mai 2002 gestellten Beweisanträge betreffend die Firma E (va. die beantragte Einvernahme der angeblichen Buchhalterin F) werden daher als unerheblich abgelehnt; die vom steuerlichen Vertreter monierte Verletzung des Parteiengehörs liegt nicht vor.

- Zur Höhe der dem Bw. zuzurechnenden Provisionszahlungen ist festzuhalten, dass der Betriebsprüfer diese auf Basis der von Dkfm. K unterzeichneten Bestätigung ("Gutschrift") der B-GmbH vom 31. Dezember 1999 (siehe oben Punkt c)) festgesetzt hat. Der Betriebsprüfer räumt zwar ein, dass die in der Bestätigung der B-GmbH angeführten Beträge höher seien als die auf das Konto des Bw. eingegangenen Zahlungen (und, wie der steuerliche Vertreter in seiner Berufung ausführt, höher als die von der Betriebsprüfung vorgelegten Einnahmen), aber es bestehe zweifellos die Möglichkeit, dass die Differenzbeträge (allein für 1996 und 1997 409.605,60 S bzw. 59.565,60 S, siehe Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 28. Februar 2000, oben Punkt b)) auf ein bisher unbekanntes Konto geflossen oder in bar ausbezahlt worden seien.

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates erweist sich die Vorgangsweise des Betriebsprüfers, die Höhe der Provisionszahlungen auf Basis der von Dkfm. K unterzeichneten Bestätigung der B-GmbH vom 31. Dezember 1999 festzusetzen, nicht als unschlüssig, muss doch Dkfm. K als damaliger Gesellschafter-Geschäftsführer der B-GmbH am besten wissen, an wen und in welcher Höhe seine Firma Provisionen ausbezahlt hat, zumal, wie bereits ausgeführt, bei Dkfm. K kein Motiv ersichtlich ist, unwahre Angaben zu machen. Auch die Erwägungen des Betriebsprüfers, die Differenzbeträge könnten auf ein bisher unbekanntes Konto geflossen oder in bar ausbezahlt worden sein, widersprechen nicht der Lebenserfahrung.

Wenn der steuerliche Vertreter in seinem Schriftsatz vom 23. Mai 2002 argumentiert, der Bw. habe mit Schreiben vom 25. Februar 2000 die Bestätigung ("Gutschrift") der B-GmbH vom 31. Dezember 1999 widerrufen (zu diesem Schreiben des Bw. siehe oben Punkt c) in der Darstellung des Verfahrensganges), und es werde bereits vorweg auf die umsatzsteuerlichen Konsequenzen verwiesen, da der Bw. diese Beträge keinesfalls kassiert habe, so ist ihm zu entgegnen, dass die steuerliche Zurechnung der strittigen Provisionen beim Bw. durch die Abgabenbehörde nicht auf Grund der angeführten "Gutschrift" erfolgte, sondern auf Grund der *in den Jahren 1995 bis 1997* getätigten Umsätze bzw. zugeflossenen Einnahmen. Da somit die Vorschreibung der strittigen Abgaben nicht auf Grund der "Gutschrift" erfolgte (diese war lediglich für die Ermittlung der Höhe der Abgaben von Bedeutung), erweisen sich sowohl das Ausstellungsdatum (1999) als auch der Widerruf der "Gutschrift" durch den Bw. als bedeutungslos für das gegenständliche Berufungsverfahren.

- Was die Argumentation des steuerlichen Vertreters, sämtliche Provisionsabrechnungen seien über G erfolgt, ein eventueller Vorteil sei G zuzurechnen (obwohl er an anderer Stelle behauptet, G sei von der B-GmbH lediglich "vorgeschoben" worden, siehe oben) und die "Causa G" sei noch nicht entschieden (Schreiben vom 28. Februar 2000 und Berufung vom 11. Juli 2002, siehe oben Punkte b) und h) in der Darstellung des Verfahrensganges), betrifft, ist auf das oa. Ergebnis der rechtlichen Würdigung durch den Unabhängigen Finanzsenat zu verweisen, wonach G für die B-GmbH keine Tätigkeit entfaltet und keine Provisionszahlungen von dieser erhalten hat. *Da die Zurechnung der strittigen Provisionen ausschließlich beim Bw. zu erfolgen hat, ist der Abschluss etwaiger Abgabenverfahren betreffend G für das gegenständliche Berufungsverfahren ohne Bedeutung; die Entscheidung in der "Causa G" stellt keine Vorfrage für das gegenständliche Verfahren dar.* Dazu kommt, dass eine vom Unabhängigen Finanzsenat durchgeführte Abfrage in der AIS-Datenbank der Finanzverwaltung (S 60 ff Akt des Unabhängigen Finanzsenates) ergeben hat, dass es ohnehin zu keiner steuerlichen Zurechnung der strittigen Provisionen bei G gekommen ist (die Umsatzsteuerbescheide für 1995 bis 1997 vom 23. März 2000, mit denen G Umsatzsteuer auf Grund der Rechnungslegung vorgeschrieben worden war, wurden mit gemäß § 299 BAO ergangenen Bescheiden vom 9. Dezember 2003 aufgehoben; eine ertragsteuerliche Zurechnung der strittigen Provisionen bei G ist, soweit aus der AIS-Datenbank ersichtlich, nie erfolgt).

- Was schließlich das Vorbringen des steuerlichen Vertreters in seiner Berufung, ein entsprechender Bp-Bericht sei ihm nicht ausgefolgt und übermittelt worden, weshalb die auf Grund der Betriebsprüfung ergangenen Bescheide mangelhaft begründet seien, betrifft, so ist ihm einerseits entgegenzuhalten, dass sich laut Stellungnahme des Betriebsprüfers zur Be-

rufung (S 10 f. Akt des Unabhängigen Finanzsenates) der Bp-Bericht zum Zeitpunkt der Zustellung der angefochtenen Bescheide am 3. Juli 2002 noch auf dem Postweg befunden hat; andererseits ist festzuhalten, dass der steuerliche Vertreter, wie aus seinen Schriftsätze hervorgeht, ohnehin über detaillierte Kenntnis des gegenständlichen Verfahrens verfügt und ein eventueller Begründungsmangel der angefochtenen Bescheide durch die umfangreichen Ausführungen in dieser Berufungsentscheidung saniert wird.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 13. Mai 2009