

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Peter Bittermann, Fasangasse 48/20, 1030 Wien, und KPMG Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Porzellangasse 51, 1090 Wien, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 8. Juni 2022 über die Beschwerde vom 30. November 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 - nunmehr ***FA***, Steuernummer 09 ***BF1StNr1***,

- vom 9. September 2010 über die **Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2005, 2006 und 2007** den Beschluss gefasst:
 - I. Die Beschwerde wird gemäß § 256 Abs 3 BAO **als gegenstandslos erklärt**.
 - II. Eine **ordentliche Revision** an den Verwaltungsgerichtshof ist **nicht zulässig**.
- vom 9. September 2010 über die Festsetzung der **Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2005, 2006 und 2007** sowie vom 27. August 2010 über die im Haftungsweg festgesetzte **Kapitalertragsteuer 2005, 2006 und 2007** zu Recht erkannt:
 - III. Der Beschwerde wird **teilweise Folge gegeben**.
Die **Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide 2005, 2006 und 2007** werden **abgeändert**. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die **Kapitalertragsteuerbescheide 2005 und 2006** werden **abgeändert**.
Die Bemessungsgrundlage 2005 beträgt 157.164,00 € und die Kapitalertragsteuer 39.291,00 €. Die Bemessungsgrundlage 2006 beträgt 103.504,00 € und die Kapitalertragsteuer 25.876,00 €.
Der **Kapitalertragsteuerbescheid 2007** bleibt **unverändert**.
 - IV. Eine **ordentliche Revision** an den Verwaltungsgerichtshof ist **nicht zulässig**.

Entscheidungsgründe

Das bisherige Verfahren stellt sich wie folgt dar:

Für den Zeitraum 2005 bis 2007 hat in den Jahren 2009 und 2010 eine abgabenbehördliche **Außenprüfung** stattgefunden, die mit Schlussbesprechung am 21.07.2010 sowie mit Berichtslegung am 27.08.2010 abgeschlossen wurde. Der Prüfer stellte unter anderem fest, dass Liegenschaftsverkäufe in der Wiener Innenstadt nicht das liechtenstein'sche Unternehmen *****M-LIE***** (M-LIE) vermittelt habe, sondern die Beschwerdeführerin (Bf). Die Vermittlungsprovisionen seien daher bei der Bf als Erträge zu erfassen. Die vertragliche Gestaltung soll dazu gedient haben, die Vermittlungsprovisionen steuerfrei nach Liechtenstein zu transferieren. Zudem wurden Subprovisionszahlungen an M-LIE aus Folgegeschäften nicht als Betriebsausgaben anerkannt, da von der M-LIE keine Leistung erbracht worden sei. Die steuerlich nicht erfassten Erträge wurden als verdeckte Ausschüttungen an den Alleingesellschafter *****Vorn1*** ***T***** (Hr. T) festgestellt.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen und verfügte am 09.09.2010 für 2005 bis 2007 die **Wiederaufnahme der Verfahren** und neue **Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide**. Zusätzlich wurde die Bf im Haftungsweg für die Einbehaltung und Abfuhr der **Kapitalertragsteuer** für 2005 bis 2007 mit Bescheiden vom 27.08.2010 in Anspruch genommen. Die Bescheide wurden am 14.09.2010 zugestellt.

Die neuen Sachbescheide enthielten außer der Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Steuer keine gesonderte Begründung.

Mittels Bescheiden wurde die Frist zur Einbringung einer Berufung zunächst bis zum 14.11.2010 (Antrag vom 14.10.2010) und letztmalig bis zum 30.11.2010 (Antrag vom 15.11.2010) verlängert. Die steuerliche Vertretung erhob im Namen der Bf mit Schreiben vom 30.11.2010 **Berufung**. Sie beantragte, sämtliche Wiederaufnahmebescheide und die Haftungs- und Abgabenbescheide ersatzlos aufzuheben bzw. die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide aufzuheben sowie eine mündliche Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

Begründend führte sie darin aus, dass die Wiederaufnahmebescheide keine Begründung enthalten. M-LIE sei als Vermittler bzw. die *****G GmbH***** Immobilien GmbH (G GmbH) als Hauptvermittler aufgetreten und haben dafür Provisionen vereinnahmt. Die Tätigkeit der Bf umfasste „*die Darstellung eines Ansprechpartners vor Ort, die Verfassung diverser Schreiben, den Kontakt mit den Eigentümern, die Sache im Auge behalten, diverse Kontakte zu Gutachtern, Besichtigungen vor Ort*“. Für diese unterstützende Mitwirkung wurden seitens der M-LIE Pauschalhonorare gezahlt. Die von der G GmbH an M-LIE bezahlten Vermittlungsprovisionen können nicht an die Bf zugerechnet werden. Hinsichtlich der

Feststellung einer verdeckten Zuwendung an Hr. T bzw. der nicht als Betriebsausgaben anerkannten Subprovisionen finden sich in der Niederschrift keine Anhaltspunkte bzw. keine weiteren Ausführungen.

Auf der Grundlage einer Stellungnahme der Betriebsprüfung erging, datiert mit 17.01.2011, ein **Ergänzungsersuchen** an die Bf, die mit Schreiben vom 14.03.2011 beantwortet wurde.

Der steuerliche Vertreter bemängelt darin, dass die Wiederaufnahmebescheide nicht ausreichend begründet wurden. Der Nachweis der Versteuerung der Provisionen in Liechtenstein sei rechtlich und tatsächlich unmöglich. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei eindeutig davon auszugehen, dass M-LIE die Vermittlungsleistungen erbracht habe und nicht die Bf. Die Schreiben, die seitens der Behörde als Beleg für die Vermittlungsleistung der Bf herangezogen wurden, seien von rechtlichen Laien verfasst worden. Es seien auch keine weiteren Zahlungseingänge bei der Bf oder deren Gesellschafter ins Treffen geführt worden. Weiters bezieht sich der steuerliche Vertreter auf ein Gespräch mit Herrn Mag. ***Hr. A*** (Hr. A). Dieser habe erklärt, dass er, wenn mehrere Makler tätig sind, Bestätigungen einfordert, dass durch Zahlung der bestätigten Provision an einen Makler, sämtliche Ansprüche erledigt sind. Die Ausführungen der Behörde zur Höhe der gezahlten Provisionen seien für den vorliegenden Sachverhalt ohne Belang, da - unabhängig von der Angemessenheit - diese M-LIE zuzurechnen seien.

Hinsichtlich der Subprovisionen wurde darauf verwiesen, dass, selbst wenn die Feststellungen zutreffen sollten, dass M-LIE Honorare ohne Vermittlungstätigkeit erhalten haben sollte, das keinesfalls die Zurechnung an die Bf rechtfertige.

Außerdem sei der Bf nicht ausreichend Zeit zum Durchlesen der Niederschrift gewährt worden und dadurch das Recht auf Parteihör gemäß § 115 Abs 2 BAO verletzt worden.

Am 05.05.2011 wurde eine gesonderte **Begründung der Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens** betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer abgefertigt. Darin ergänzt die Behörde, dass sich aus dem Bericht vom 27.08.2010 und der Niederschrift vom 21.07.2010 unzweifelhaft Gründe für eine Wiederaufnahme des Verfahrens ergeben, weil entscheidungsrelevante Tatsachen erst im Zuge der Außenprüfung hervorgekommen seien.

Mit **Vorlagebericht** vom 14.06.2011 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat Außenstelle Wien zur Entscheidung vorgelegt.

Mit **Beschluss** des BFG vom 03.02.2022 wurde die Bf zur Stellungnahme aufgefordert.

Die Beantwortung erfolgte am 03.03.2022, womit erklärt wurde, dass die Tz 2 bis 5 des Berichts der Außenprüfung nicht bekämpft werden. Der steuerliche Vertreter wies auf die Einstellung des Finanzstrafverfahrens hin und legte eine Benachrichtigung der Staatsanwaltschaft vom 13.11.2019 vor. Im Wesentlichen wurde auf eine verantwortliche

Äußerung von Hr. T vom 30.10.2019 gegenüber der Staatsanwaltschaft Wien und der Niederschrift über die Zeugeneinvernahme von Hr. A vor der Staatsanwaltschaft Wien vom 13.11.2019 verwiesen. Hinsichtlich der Subprovisionen können keine die Leistung der M-LIE nachweisende Unterlagen vorgelegt werden, da diese Vorgänge bereits mehr als 15 Jahre zurückliegen.

Am 09.03.2022 wurde vom steuerlichen Vertreter ein Schreiben von ***E *** **M*** übermittelt, in dem dieser bestätigt, dass M-LIE ausschließlich 36.000,00 € (**Str1*** 6), 48.000,00 € (**Str2*** 3) und 48.000,00 € (**Str2*** 8) jeweils inkl. 20% Umsatzsteuer an die Bf gezahlt bzw. ausschließlich 115.195,00 € (**Str1*** 8) und 77.628,00 € (**Str3*** 1) von der Bf erhalten habe.

Am 27.04.2022 fand am BFG ein **Erörterungstermin** statt. Die Bf gab hinsichtlich der Feststellungen der Außenprüfung zu Tz 2 bis 5 bekannt, dass die Feststellungen hinsichtlich sämtlicher Abgabenarten (Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer) nicht bekämpft werden und die Beschwerde hinsichtlich sämtlicher Wiederaufnahmebescheide zurückgezogen wird. Die belangte Behörde verwies insbesondere auf die erhöhte Mitwirkungspflicht und die Beweisvorsorgepflichten. Die steuerliche Vertretung der Bf stellte fest, dass Dokumentationen (zB Kalendereinträge) der in Streit stehenden Tätigkeiten während der Außenprüfung nicht abverlangt wurden und aufgrund der langen Verfahrensdauer auch nicht mehr nachgebracht werden können. Insbesondere verwies sie auf die Bestätigung von Hr. M. Es wurden keine Beweisanträge gestellt.

Die **mündliche Verhandlung** fand am 08.06.2022 statt. ***P*** **B*** schilderte die Geschäftsanbahnung, wonach er die Bf und Hr. ***M*** über einen bekannten Freund in Liechtenstein zusammengebracht habe.

Ob von der Außenprüfung die als Kontrollmaterial von der Großbetriebsprüfung erhaltenen und dem Bericht beigelegten Unterlagen bzw. Aufzeichnungen über die behaupteten erbrachten Leistungen der Bf abverlangt wurden, konnte von der belangten Behörde nicht mehr beantwortet werden. Das Finanzamt stellte in Frage, weshalb der Auftraggeber einen Makler in Liechtenstein brauche, wenn er einen solchen auch in Wien haben könne. Die Größenkategorie der strittigen Liegenschaften war eine andere als die Immobilienangebote (zumeist Wohnungen) auf der Internetseite von M-LIE. Die Subprovisionen aus Folgegeschäften waren Teil des Komplexes, deshalb anerkannte die Außenprüfung auch diese nicht.

Die steuerliche Vertretung der Bf gab an, dass es nicht schlüssig sei, weshalb es die Bf betreffen soll, dass nicht identifizierbare Personen Geschäfte miteinander haben. Ein Zahlungsfluss der behaupteten verdeckten Zuwendung sei nicht festgestellt worden.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Strittig ist,

- inwieweit die Bf eine Vermittlungsleistung im Zusammenhang mit den gegenständlichen Grundstücks- und Geschäftsanteilveräußerungen erbracht hat und demnach in welcher Höhe Vermittlungsprovisionen als Betriebseinnahmen bei der Ermittlung der Einkünfte für 2005 bis 2007 zu erfassen sind und diesbezüglich eine gesellschaftsrechtlich motivierte Zuwendung an den Alleingesellschafter Hr. T in 2005 und 2006 gegeben ist und ob daher Kapitalertragsteuer im Haftungsweg bei der Bf festzusetzen ist bzw.
- ob und in welcher Höhe Sub-Vermittlungsprovisionen als Betriebsausgabe in 2005 und 2006 abzugsfähig sind.

1. Sachverhalt

Vorn1 ***T*** (Hr. T) war im Streitzeitraum Alleingesellschafter der Bf und zugleich Geschäftsführer mit Alleinvertretungsbefugnis. Ab 31.10.2007 übte seine Gattin ***Vorn2*** ***K***_***T*** (Fr. T) ebenfalls die Funktion der Geschäftsführerin aus, wobei sie nur gemeinsam mit ihrem Ehemann vertretungsbefugt war.

1.1. Wiederaufnahme der Verfahren

Die Wiederaufnahme der Verfahren zur Umsatzsteuer bzw. Körperschaftsteuer erfolgte mit Bescheiden vom 09.09.2010 mit dem Spruch, dass das Verfahren gemäß § 303 Abs 4 BAO wiederaufgenommen wird und mit folgender Begründung:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.“

Der darin angesprochene Bericht vom 27.08.2010 führt im Kapitel „Prüfungsabschluss“ an, dass Feststellungen für die Zeiträume 2005 bis 2007 getroffen wurden, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO erforderlich machen, und zwar mit dem Hinweis auf Tz 1, 2 (Umsatzsteuer), Tz 1, 2, 3, 4, 5 (Körperschaftsteuer) sowie Tz 1, 3, 4, 5 (Kapitalertragsteuer) und folgender Begründung:

„Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im

Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.“

In einer **ergänzenden Begründung** vom 05.05.2011 zu sämtlichen Wiederaufnahmebescheiden zitiert die vorliegende Behörde § 303 Abs 4 BAO idF BGBl I Nr 97/2002 und bezieht sich auf den Bericht vom 27.08.2010 und die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 21.07.2010. Die Sachverhaltsermittlungen und die rechtliche Würdigung seien darin ausführlich dargestellt und mit den Vertretern der geprüften Gesellschaft im Detail besprochen worden. Daraus ergeben sich unzweifelhaft Gründe für eine Wiederaufnahme der Verfahren, weil entscheidungsrelevante Tatsachen erst im Zuge der Außenprüfung hervorgekommen seien. Eine amtswegige Wiederaufnahme wäre nur dann ausgeschlossen, wenn der Behörde der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen wäre, dass sie bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu den nunmehr im wiederaufgenommen Verfahren getroffenen Entscheidungen gelangen hätte könne, was aber gegenständlich nicht der Fall war.

Die Feststellungen der Tz 2, 3, 4 und 5 des Berichts über die Außenprüfung sind unstrittig und seitens der Bf nicht bekämpft worden.

Im Rahmen der Erörterung vom 27.04.2022 hat die steuerliche Vertretung für die Bf die Beschwerde hinsichtlich der Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2005, 2006 und 2007 mündlich zurückgezogen.

1.2. Vermittlungsprovisionen

Mit Kaufvertrag vom 02.03.2005 wurde die Liegenschaft *****Str1*** 6** von der *****C***** (C GmbH) an die *****A-LIE***** (A-LIE) in Liechtenstein veräußert.

Mit Kaufvertrag vom 19.12.2005 bzw. 17.01.2006 wurde die Immobilie *****Str2*** 3/Hotel ***E***** von der *****K&W***** AG an die A-LIE verkauft.

Im Jahr 2006 wurden die Anteile der *****HS***** GmbH und der *****SB***** GmbH an der *****Ta***** GmbH (T GmbH) mit Sitz in Wien an die *****II***** AG (Sitz in Liechtenstein) und an die *****ACV***** (Sitz in der Republik Seychellen) veräußert. Hinsichtlich des im Eigentum der T GmbH stehenden Grundstückes *****Str2*** 8** wurde von dieser ein mit der C GmbH bestehender Hauptmietvertrag mit Vereinbarung vom 20.07.2006 aufgelöst.

Die Bf war hinsichtlich der gegenständlichen Grundstücksverkäufe sowie der Veräußerung der Geschäftsanteile an der T GmbH bzw. der Auflösung des Hauptmietvertrages der T GmbH mit der C GmbH als Ansprechpartner für die *****M-LIE***** (M-LIE) in Wien tätig. Sie stellte den Kontakt zu Mag. *****Hr. A***** (Hr. A) her, stellte ihre Räumlichkeiten für Besprechungen zur Verfügung und verfasste diverse Schreiben. Es kann nicht festgestellt werden, dass die Bf eine

für die gegenständlichen Vertragsabschlüsse darüber hinaus gehende wesentliche Hauptvermittlungsleistung, insbesondere auf der Käuferseite, erbracht hat.

Für ihre Tätigkeit erhielt die Bf von M-LIE ein Honorar von 30.000,00 € (*****Str1*** 6**), 40.000,00 € (*****Str2*** 3**) und 40.000,00 € (*****Str2*** 8/T GmbH**), jeweils exklusive 20% Umsatzsteuer. Die Nettoeinnahmen wurden als Betriebseinnahmen erfasst. Es ist davon auszugehen, dass es sich um ein der Leistung entsprechendes marktübliches Entgelt handelt.

1.3. Sub-Vermittlungsprovisionen

*****Str1*** 8**

Die *****SB***** GmbH war Eigentümerin dieser Liegenschaft. Die Bf hatte von nicht feststellbaren Personen von der Absicht der Vermietung dieses Lokales in der Wiener Innenstadt erfahren und eine Mieterin vermittelt.

Die *****PI***** (*****Hi***** GmbH) war Beraterin von *****Y***** & Co und hat der Bf diese Kundin namhaft gemacht, da diese auf der Suche nach einem entsprechenden Geschäftslokal war. Mit der *****PI***** wurde ein Subhonorar von 25.000,00 € netto für den Fall des Geschäftsabschlusses vereinbart.

Mit Rechnung vom 21.11.2005 schrieb die Bf der *****Y***** & Co, München, eine Vermittlungsprovision von 172.792,50 € + 20% USt vor. Der Betrag ergibt sich aus einer Verdreifachung der Nettomonatsmiete von 57.000,00 € zuzüglich Betriebskosten von 597,50 €.

Mit Provisionsrechnung vom 05.12.2005 verrechnete die *****PI***** eine Pauschale für die Vermittlungstätigkeit von Juni bis Oktober 2005 in Höhe von 25.000,00 €.

M-LIE legte am 13.12.2005 gegenüber der Bf Rechnung über eine Provision von 115.195,00 € netto, das sind 2/3 von 172.793,50 €, für den Leistungszeitraum Jänner bis Dezember 2005.

Es ist festzustellen, dass sämtliche in Rechnung gestellte Beträge gezahlt wurden.

*****Str3*** 1-3**

Die *****A***** Liegenschaftsentwicklung GmbH (A GmbH) ist Eigentümerin von Wohnungen in diesem Objekt, die 2006 zum Kauf angeboten wurden. Die Bf hat über nicht feststellbare Personen davon erfahren und Käufer vermittelt.

*****Vorn2*** ***K ***** war Immobilienreuhänderin und als freie Mitarbeiterin für die Bf tätig. Sie bewohnte selbst eine Wohnung an dieser Adresse. Sie hat für die Bf Wohnungen im Dachgeschoß dieser Adresse mit Kunden besichtigt und abgeschlossen. Für die Mitarbeit legte sie am 28.09.2006 eine Honorarnote über 10.000,00 € zuzüglich 20% USt an die Bf.

Der Eigentümerin A GmbH wurden von der Bf am 7. September 2006 Honorare hinsichtlich der Vermittlung mehrerer Wohnungen in der ***Str3*** 1 (13.600,00 € für die Wohnung Top 20b an ***X1***, 82.657,12 € für die Wohnungen Top 18 und 80 an die ***X2***, 59.000,00 € für die Wohnung Top 81 an ***X3***, jeweils zuzüglich 20% USt) vorgeschrieben. Die Provisionen entsprechen jeweils 2% des Kaufpreises.

M-LIE legte am 08.11.2006 eine Honorarnote für die Vermittlungstätigkeit der Objekte ***Str3*** 1 der A GmbH in Höhe einer Pauschale von 50% der Summe der von der Bf vorgeschriebenen Honorare, das sind 77.628,00 €, für den Leistungszeitraum 1. Jänner bis 31. Oktober 2006.

Sämtliche in Rechnung gestellte Beträge wurden gezahlt.

Dass die M-LIE hinsichtlich der beiden Geschäftsfälle ***Str1*** 8 und ***Str3*** 1-3 eine Leistung gegenüber der Bf, worauf die Bf selbst für ihre Vermittlungstätigkeit Provisionseinnahmen erzielen konnte und diese im vereinbarten Ausmaß mit der M-LIE teilte, konnte ebenso wenig festgestellt werden wie eine Veranlassung der Provisionszahlungen an die M-LIE durch den Betrieb der Bf.

2. Beweiswürdigung

2.1. Wiederaufnahme der Verfahren

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem Akt und dem Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung, insbesondere der niederschriftlich festgehaltenen, in der Erörterung vom 27.04.2022 von der steuerlichen Vertretung für die Bf erklärten Zurückziehung der Beschwerde in diesem Punkt.

2.2. Vermittlungsprovisionen

Die Feststellungen beruhen im Wesentlichen auf dem Akteninhalt, dem Vorbringen der Bf sowie den Äußerungen von Hr. A und Hr. T im gerichtlichen Finanzstrafverfahren.

M-LIE war im gegenständlichen Zeitraum unstrittig ein **operativ tätiges Unternehmen** mit Sitz in ***Ort***. Sie trat am Markt im Bereich der Beratung und Schätzung, des Handels und der Verwaltung von Immobilien im In- und Ausland auf.

[...]

Zwischen der Bf und M-LIE bestand **keine gesellschaftsrechtliche Verbindung**.

Zentrale Quelle der Feststellungen der Außenprüfung sind die Dokumente, die der Behörde von der Großbetriebsprüfung zur Verfügung gestellt wurden. Dabei handelt es sich im

Wesentlichen um Geschäftskorrespondenz und Verträge. Laut Vorbringen der Außenprüfung stammen diese nicht aus der Belegsammlung der Bf. Wenn die Außenprüfung bemängelt, dass die dem Bericht beigelegten Beilagen nicht der Belegsammlung der Bf angehören, so ist festzuhalten, dass ein Großteil dieser Schriftstücke weder an die Bf adressiert noch von dieser verfasst worden sind. Sie resultieren aus Korrespondenzen fremder Unternehmen, die die strittige Leistung der Bf nur tangieren.

Es ist aus dem Arbeitsbogen der Außenprüfung zudem nicht ersichtlich, dass jene Schriftstücke, die die Bf betreffen, von der Bf abverlangt wurden. Der Prüfer konnte diesbezüglich in der mündlichen Verhandlung keine Aufklärung liefern. Dass Schreiben zwischen von der Bf verschiedenen Unternehmen der Belegdokumentation der Bf enthalten sind, ist unwahrscheinlich und würde hinsichtlich des bisherigen Vorbringens der Bf einer Ansprechpartnerfunktion eher einen Verdacht der Unrichtigkeit auf die Erklärungen der Bf werfen.

Hinsichtlich der folgenden Darstellung der drei streitgegenständlichen Geschäftsfälle waren in Bezug auf die beteiligten inländischen Hauptakteure folgende Eigentumsverhältnisse gegeben:

[...]

Auf Grundlage der oben erwähnten Dokumente aus anderen Verfahren der Großbetriebsprüfung, stellen sich die Vorgänge hinsichtlich der Liegenschafts- bzw. Geschäftsanteilveräußerungen im Überblick wie folgt dar:

Str1 6

[...]

Str2 3/Hotel ***E***

[...]

Str2 ***Ta*** GmbH

[...]

Die **Außenprüfung** rechnete die an M-LIE bezahlten Provisionen aus den Geschäften ***Str1*** 6 und ***Str2*** 3/Hotel ***E*** (810.000,00 € bzw. 870.000,00 €) der Bf zu. Im Gegenzug erkannte sie die von der M-LIE an die Bf gezahlten Honorare zur Gänze nicht an. Hinsichtlich ***Str2*** 8/T GmbH wurden die an die M-LIE gezahlten Provisionen nicht der Bf zugerechnet, sodass aus diesem Geschäft weder Ausgaben noch Einnahmen festgestellt wurden.

Insgesamt gründet der vom erkennenden Gericht festgestellte Sachverhalt auf der Schlüssigkeit des Vorbringens der Bf. Es ist wesentlich wahrscheinlicher als jenes von der Außenprüfung, weil insbesondere keine Anhaltspunkte für eine wesentliche Vermittlungsleistung der Bf vorliegen, und ist daher **glaubhaft**.

Die von der Bf vorgebrachte Schilderung der Geschäftsanbahnung und der Tätigkeit der Bf ergibt ein in sich geschlossenes Bild mit den laut Akteninhalt evidenten Vorgängen der Geschäftsabwicklung zwischen den Geschäftspartnern der gegenständlichen Transaktionen.

Der Akteninhalt stellt stringent einen den menschlichen Denkgesetzen entsprechenden Ablauf einer Geschäftsabwicklung dar. Die Korrespondenz hat einen inneren Bezug und dokumentiert nicht unübliche Abläufe.

Auf die Höhe der Provision und auf im Hintergrund der Käufer stehende Machthaber war nicht einzugehen, da sich im Akt keine Anhaltspunkte finden, dass die Bf einen Einfluss auf Konditionen und Personen hatte. Es kann nicht zu Lasten der Bf gehen, wenn - möglicherweise - ungewöhnliche Gestaltungen gegeben sind, aber keine Indizien bestehen, die eine engere Verstrickung der Bf in die Veräußerungsgeschäfte plausibel machen. Eine nähere Involvierung in die Geschäftsabwicklungen ist nach dem Gesamtbild unwahrscheinlich.

Schlüsselement der Argumentation der Außenprüfung ist das **Schreiben vom 21.12.2005** von der C GmbH an die Bf, zu Handen Fr. T. Darin wird betreffend Hotel *****E*****, 1010 Wien, und bezugnehmend auf bisher geführte Gespräche eine Provisionsvereinbarung bestätigt:

*„1. Die C GmbH hat eine Vereinbarung mit der *****K&W***** AG geschlossen, aufgrund der der C GmbH die Differenz zwischen dem Kaufpreis des von der C GmbH namhaft gemachten Käufers und dem Kaufpreis, zu welchem die C GmbH, zuzüglich einer Grunderwerbssteuerersparnis von € 500.000,-, die gegenständliche Liegenschaft erwerben kann, zufließt.*

*2. Wir sind übereingekommen, dass Ihnen, nachdem Sie der C GmbH den Kunden, welchen C GmbH gegenüber der *****K&W ***** namhaft gemacht hat, zugeführt haben, die C GmbH Ihnen, nachdem C GmbH der Betrag aus der im Punkt 1. genannten Vereinbarung zugeflossen ist, 3% des Nettokaufpreises, welchen der von Ihnen namhaft gemachte Kunde der *****K&W ***** bezahlen wird, als Vermittlungsprovision bezahlen wird.“*

Die Bf antwortete am 10.02.2006 zu Handen von Hr. A, dass, bezugnehmend auf deren Gespräch, bestätigt wird, dass mit Zahlung des vereinbarten Provisionsbetrages in der Höhe von 3% des Nettokaufpreises an deren „Partnerfirma - *****M*** Immobilien ***Ort***** - sämtliche Ansprüche“ ihrerseits gegenüber der C GmbH erledigt sind.

Die Außenprüfung ging daher davon aus, dass ein Provisionsanspruch der Bf bestand, dieser nicht eingeklagt, sondern vielmehr darauf verzichtet wurde, tatsächlich aber die Leistung von der Bf erbracht worden war. Aufgrund der Identität von Käufer und Verkäufer hinsichtlich der Objekte *****Str1*** 6** und *****Str2*** 3** wurde diese Ansicht auch auf das Objekt *****Str1*** 6** ausgedehnt und auch diesbezüglich ein Provisionsanspruch der Bf festgestellt. Untermauert

wurde diese Feststellung, dass die Bf zahlreiche Kunden aus Russland habe, hinter der A-LIE laut Zeitungsartikel ein russischer Milliardär steht und Hr. und Fr. T später gemeinsame Projekte mit ***G *** S*** (Hr. S) hatte. Zusätzlich wurden die unbestrittenen Feststellungen der bezahlten Reisen für Hr. S und Hr. A und das Geschenk einer Armbanduhr um 3.500,00 € an Hr. S ins Treffen geführt.

Die Bf trat dem entgegen (Ergänzung vom 14.03.2011) und brachte vor, dass das Schreiben von Hr. A initiiert worden war, von rechtlichen Laien verfasst worden sei und lediglich den Zweck verfolgte, die Höhe der Provisionen zu bestätigen, was branchenüblich sei, weiters um sicher zu stellen, dass aufgrund von zwei auftretenden Maklern eine Provision nicht zweimal zu begleichen ist.

Hr. A erklärte in seiner Zeugenaussage unter Wahrheitspflicht vor der Staatsanwaltschaft Wien (13.11.2019), dass das Schreiben vom 21.12.2005 natürlich auch für den Makler aus Liechtenstein galt, dieses aber an die Bf gerichtet war, da diese sein Ansprechpartner in Wien war. Er gestand eine gewisse Nachlässigkeit ein, nicht auf M-LIE Bezug genommen zu haben.

In einem Kundengesprächsprotokoll der steuerlichen Vertretung (KPMG) gibt Hr. A weiters an, dass er im Rahmen eines Auskunftersuchens angegeben habe, dass er trotz der Mitteilung, dass die Bf nur in der Vorfeldorganisation tätig war, dennoch von ihr ein Schreiben angefordert habe, um eben mit schuldbefreiender Wirkung nur an eine Maklerfirma zu zahlen. Aktenkundig ist dazu, dass am 02.03.2010 am Finanzamt Wien 1/23 eine Einvernahme von Hr. A stattgefunden hat, eine Abfassung aber aufgrund bereits bekannter Aussagen nicht geschehen ist. Laut handschriftlichen Notizen im Beiblatt, habe es persönlichen Kontakt (von Hr. A) mit Hr. ***M*** im Büro der Bf gegeben.

Hr. T stellte in seiner verantwortlichen Äußerung vom 30.10.2019 fest, dass es entscheidend sei, dass die C GmbH bereit war, ausschließlich eine Provision von 3% zu bezahlen.

Das Vorbringen der Bf hinsichtlich des Schreibens vom 21.12.2005 ist glaubhaft. Es ist nicht von der Hand zu weisen, dass die C GmbH Interesse daran hatte, eine Provision gegenüber dem Ansprechpartner in Wien zu bestätigen und nur einmalig zu zahlen. Dass das Schreiben vom 21.12.2005 notwendig eine Antwort, an wen die Provision zu zahlen ist, erfordert, ist zwar aus dem Text nicht explizit zu schließen, wohl ist aber eine Antwort der Bf in dieser Art verständlich, wenn es eine andere interne Vereinbarung mit M-LIE gab und sie ein Schreiben erhält, in dem ihr eine Provision zugesichert wird. Die C GmbH musste zudem nicht unbedingt von den Vereinbarungen im Innenverhältnis von M-LIE und der Bf wissen. Ein Schreiben wie jenes vom 21.12.2005 gegenüber der Bf zu verfassen, würde zudem an auffälliger Achtlosigkeit grenzen, wollte man, wie von der Behörde scheinbar vermutet, Dritte hinsichtlich der Vermittlungsleistung der Bf in die Irre führen. Der Bf ist zudem zu Gute zu halten, dass sie selbst nie ein konkretes Honorar gefordert hat und ihr daher eine an sie gerichtete Provisionsbestätigung dieser Art nicht zum Nachteil reichen kann.

Hr. A war zudem klar, dass die Bf und M-LIE schon aufgrund der evidenten Anbahnung hinsichtlich ***Str1*** 6 im Dezember 2004, dass beide gemeinsam auf der Käuferseite agierten. Ein gegenständliches Schreiben an jenes Unternehmen in Wien zu richten, erscheint nicht ungewöhnlich.

Zudem ist es nicht lebensfremd, dass die G GmbH (***Str1*** 6) bzw. C GmbH (***Str2*** 3/Hotel ***E***) als jene Gesellschaften, die die Verkäuferin C GmbH bzw. ***K&W*** AG „gebracht“ hatten und die M-LIE, die offensichtlich von der Käuferin A-LIE mit der Vermittlung beauftragt wurde, jene Gesellschaften waren, die den wesentlichen Anteil der Vermittlungsleistung erbracht haben und damit aus wirtschaftlicher Betrachtung auch einen entsprechend größeren Anteil am Honorar zu erhalten haben.

Es ist nicht abwegig, dass hinsichtlich ***Str2*** 8/T GmbH aufgrund des bereits bestehenden Kontakts von Hr. A bzw. Hr. S Geschäftsanteile an Kunden der M-LIE verkauft werden und die M-LIE daraus Provisionen erzielt, wenn die Kunden der M-LIE über den liechtenstein'schen Treuhänder einen Bezug nach Liechtenstein aufweisen.

Unbegründet blieb, weshalb die Außenprüfung davon ausging, dass die Bf überhaupt Teil eines „Komplexes“ war, das steuergünstig die Provisionszahlung nach Liechtenstein ermöglichen sollte. Vielmehr hätte man mit von der Behörde angenommener Absicht die Bf vernünftigerweise komplett aus den Geschäftsbeziehungen rausgehalten, um nicht die Vermutung zu erzeugen, dass die Bf eine wesentliche Vermittlungsleistung erbracht hat. Argumentierbar wäre eine entgegenstehende Ansicht nur unter der Voraussetzung, dass die Bf selbst den Plan zur Steuervermeidung über den Umweg Liechtenstein entworfen hatte. Dafür gibt es aber im Akt keinen Anhaltspunkt.

Vielmehr scheint aufgrund der augenscheinlichen Korrespondenz die Bf wesentlich weiter von der Geschäftsabwicklung auf Käufer- und Verkäuferseite entfernt. Ein direkter Kontakt zum Käufer bzw. Verkäufer ist aufgrund der Aktenlage nicht zu erkennen und wurde auch nicht behauptet. Entweder waren die Objekte im Eigentum von Unternehmen, die Hr. S zuzurechnen sind, oder wurden von Unternehmen, die Hr. A oder Hr. S zuzurechnen sind, vermittelt oder war die Beteiligung an der T GmbH im Eigentum von Unternehmen, die Hr. S zuzurechnen sind. Aus dem Gesamtzusammenhang ist zu schließen, dass Hr. T den Kontakt zur ***S***-Gruppe hergestellt hatte, ein Ansprechpartner für M-LIE in Wien mit wenigen Funktionen blieb und die Verhandlungen und Geschäftsabschlüsse zwischen der ***S***-Gruppe und der M-LIE bzw. den Käufern in Liechtenstein erfolgten.

Auch die Chronologie der Provisionsabrechnung zeigt einen in sich schlüssigen Ablauf. Die Bf verweist im Schreiben 07.12.2004 (betreffend ***Str1*** 6) auf die Beauftragung durch einen Liechtenstein'schen Maklerkollegen, für einen ausländischen Investor eine Liegenschaft in erstklassiger Lage im 1. Bezirk zu suchen. Zwei Tage später repliziert Hr. A und bietet eine Liegenschaft an. Die G GmbH legte am 5. April 2005 Rechnung an die C GmbH über die

Provision von 1,81 Mio. € netto. Am 20. April 2005 legte M-LIE eine Honorarnote über 810.000,00 € an die G GmbH. Die Zahlung M-LIE erfolgte am 18. Mai 2005 und somit erst nachdem nach vorheriger telefonischer Anfrage die Bf am 3. Mai 2005 bestätigt hatte, dass mit Zahlung an M-LIE sämtliche Ansprüche ihrerseits erledigt sind.

In diesen zeitlich ersten Fall fügt sich die von ***P*** ***B*** und Hr. T geschilderte Geschäftsanbahnung ein. ***P*** ***B*** schilderte in der mündlichen Verhandlung die Anfrage eines Bekannten aus Liechtenstein mit der Bitte einem Immobilienmakler in Liechtenstein einen Ansprechpartner in Österreich zu nennen. Er nannte diesem drei Personen, wonach M-LIE sich nach Sondierung für die Bf entschieden habe. Diese Aussage deckt sich mit der verantwortlichen Äußerung von Hr. T im Rahmen des Finanzstrafverfahrens. ***P*** ***B*** ergänzte seine Angabe mit der Information, dass er Hr. ***M*** erst später bei einem Treffen bei der Bf kennen gelernt habe. Die Beifügung solcher unwesentlichen Details ist ein Indiz für seine Glaubwürdigkeit.

Die Außenprüfung anerkannte hinsichtlich ***Str2*** 8/T GmbH weder das von der Bf behauptete Honorar von 40.000,00 € noch rechnete sie die von M-LIE erhaltene Provision der Bf zu. Folglich ging sie davon aus, dass diesbezüglich überhaupt keine Leistung von der Bf erbracht worden sei.

Dem Vorbringen der Bf, dass sie auch in diesem Geschäftsfall als Ansprechpartner in Wien fungierte, kann aufgrund der Schreiben vom 13.07.2006, der Rechnungslegung an die M-LIE vom 20.09.2007 und der effektiv geleisteten Zahlung vom 22.10.2007 auf das Konto der Bf gefolgt werden. Aufgrund der zeitlichen Nähe zu den beiden Liegenschaftsveräußerungen und der ähnlichen Vorgangsweise in allen gegenständlichen Transaktionen erscheint eine ähnliche Funktion und Leistung sehr wahrscheinlich.

Dass Zahlungen an die M-LIE in besagter Höhe in allen drei Geschäftsfällen geleistet wurden, ist unstrittig. Ebenso unbestritten ist, dass die M-LIE für die Tätigkeit der Bf Honorare an diese gezahlt hat.

Zahlungsflüsse außerhalb der von der Bf dargestellten Honorare von M-LIE an die Bf konnten von der Außenprüfung nicht festgestellt werden. Es finden sich auch dazu im Akt keine Hinweise.

Weshalb die Herkunft der Kunden der Bf und die Geschenke an Hr. A und Hr. S Indizien für eine erweiterte Vermittlungsleistung der Bf seien, blieb unklar und konnte auch in der mündlichen Verhandlung von der Behörde nicht aufgeklärt werden. Der Prüfer gab an, alle möglichen belastenden Umstände anführen zu wollen, inhaltlich konnte er dazu keine Äußerung abgeben. Dass zwischen der Bf und der ***S***-Gruppe bereits vor den gegenständlichen Geschäftsfällen Geschäftsbeziehungen bestanden, hat Hr. A in der Zeugeneinvernahme vom 13.11.2019 bestätigt. Dass es zwischen Hr. A/Hr. S und Hr. und Fr. T freundschaftliche

Beziehungen gegeben hat, ist aus den gemeinsamen Reisen und dem Geschenk an Hr. S zu schließen. Ein Zusammenhang mit den strittigen Leistungen der Bf ist daraus und aus dem zeitlichen Abstand nicht ersichtlich.

Im Übrigen ist aus dem Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung ersichtlich, dass die C GmbH den Kaufpreis als Erlös sowie die Provision als Aufwand in den steuerlichen Einkünften berücksichtigt hat und die Außenprüfung keine Mangelhaftigkeit der Buchführung festgestellt hat.

Im Verfahren vor dem erkennenden Gericht wurden zudem keine Beweisanträge gestellt. Das BFG konnte daher und aufgrund der zeitlich weit zurückliegenden Sachverhalte auf Grundlage der vorliegenden Beweismittel und deren Würdigung den Sachverhalt feststellen.

2.3. Sub-Vermittlungsprovisionen

Die Feststellungen stützen sich auf den Akteninhalt, insbesondere die Rechnungen und Zahlungsnachweise. Die Stellungnahmen der Bf vom 25.11.2009, 12.10.2010 und 08.06.2022 waren in die Würdigung einzubeziehen.

Die **Außenprüfung** ging davon aus, dass hinsichtlich der Subhonorare keine Vermittlungsleistung von M-LIE erbracht wurde. Die Zahlungen wurden laut Berichtstext nicht als Betriebsausgaben anerkannt, da sie als Folgegeschäfte der unter Punkt 1.2. dargestellten Geschäftsfälle deren Schicksal tragen. Für die Verknüpfung dieser Geschäfte blieb sie jedoch eine Begründung schuldig. Bis auf die Beteiligung der ***SB*** GmbH hinsichtlich ***Str2*** 8/T GmbH und der Eigentümerfunktion betreffend ***Str1*** 8 bzw. eine gewisse zeitliche Nähe der Geschäftsfälle ist eine Gleichbehandlung der Sachverhalte nicht zwingend, insbesondere, da es sich im konkreten Fall um geltend gemachte Betriebsausgaben handelt.

Die Eigentümerin des Objekts ***Str1*** 8 war die ***SB*** GmbH, die aufgrund der unter Punkt 2.2. dargestellten Eigentumsverhältnisse als Teil der ***S***-Gruppe anzusehen ist. Die Eigentümerin der gegenständlichen Wohnungen in der ***Str3*** 1-3 war die A GmbH, die im Streitzeitraum zur Gänze dem DI Johann ***Au*** gehörte.

Die Bf brachte vor, dass die M-LIE den Auftrag zur Vermarktung des Geschäftslokales ***Str1*** 8 seitens der Eigentümerin gehabt und der Bf im Subauftrag angeboten. Für den Erfolgsfall soll die Provision geteilt werden, sodass M-LIE 2 Bruttomieten und die Bf eine Bruttomiete erhalten sollen. Die ***PI*** sei Beraterin der ***Y*** und habe der Bf diese Kundin namhaft gemacht, wofür die ***PI*** ein Subhonorar von 25.000,00 € netto erhalten habe.

Hinsichtlich der ***Str3*** 1-3 habe M-LIE von dieser Kaufgelegenheit über Dritte erfahren und der Bf mit der Vereinbarung einer Provisionsteilung zu gleichen Teilen angeboten. Auftrags

des Eigentümers durfte von den Kaufinteressenten keine Käuferprovision verlangt werden. Für die Besichtigung und den Abschluss von Kaufverträgen bediente sich die Bf Frau ***Vorn2*** ***K***, einer freien Mitarbeiterin der Bf, wofür sie pauschal 10.000,00 € netto vergütet erhielt.

Die Rechnungslegungen erfolgten hinsichtlich der Höhe und den Zeitpunkten wie in der folgenden Grafik zusammengefasst:

[...]

Auf der Honorarnote vom 13.12.2005 der M-LIE stellt diese ein pauschales Vermittlungshonorar von 115.195,00 € „für die Vermittlung des Verkaufslokales ***Str1*** 8, 1010 Wien / Mieter ***Y*** & Co., München“ in Rechnung. Ein Hinweis auf eine Provisionsteilung von 2:1 findet sich darin nicht. Als Leistungszeitraum wird „Januar 2005 bis Dezember 2005“ angeführt.

Auf der Honorarnote vom 08.11.2006 der M-LIE findet sich als Leistungsbeschreibung „Vermittlungstätigkeit: Vermittlung der Objekte ***Str3*** 1, 1010 Wien, der ***A*** Liegenschaftsentwicklung GesmbH, ***Str5*** 6, 1010 Wien“. Das Vermittlungshonorar von 77.628,00 € wurde mit dem Hinweis „50% pauschal“ ergänzt, als Leistungszeitraum ist „1. Januar bis 31. Oktober 2006“ angegeben.

Für die Richtigkeit des Vorbringens der Bf spricht grundsätzlich, dass Honorarnoten vorliegen, in diesen auf die gegenständlichen Objekte verwiesen wird, die von der M-LIE verrechneten Honorare sich betragsmäßig mit der Berechnung der Provisionsteilung decken und die Zeitpunkte der Rechnungslegungen eine gewöhnliche, in sich greifende Abfolge darstellen. Die Provisionshöhe ist mit 2% (***Str3*** 1-3) bzw. 3 Bruttomieten (***Str1*** 8) nicht unüblich. Dass sämtliche vorgeschriebenen Beträge auch tatsächlich bezahlt wurden, ist unbestritten.

M-LIE bestätigte zudem mit dem auch von der Bf als echt eingestuften Schreiben an das BFG, dass sie lediglich Subprovisionen von 115.195,00 € für das „Objekt ***Y***, ***Str1*** 8“ und 77.628,00 € für das „Objekt ***Str3*** 1“ erhalten und darüber hinaus keine sonstigen Zahlungen (ausgenommen jene Beträge aus Punkt 1.2.) an die Bf geleistet wurden.

Der Bf ist jedoch zu entgegnen, dass es sich bei diesem Schreiben in diesem Punkt wohl um eine Gefälligkeitsaussage handeln dürfte, da eine unrichtige Auskunft sanktionslos wäre. Da ein solches Schreiben vom BFG nicht abverlangt wurde, dürfte die Bf dieses von der M-LIE gesondert angefordert haben. Die Beweiskraft ist insoweit eingeschränkt.

Hinsichtlich der Honorarnoten der M-LIE kann die Art der Vermittlungstätigkeit aus dem allgemein gehaltenen Text dieser Belege nicht geschlossen werden. Die von der Bf angeführte Leistung der M-LIE habe bloß in der Information über eine Geschäftsgelegenheit bestanden, die zweifellos zu einem Zeitpunkt erfolgt ist. Eine über die gesamten angegebenen Zeiträume

sich erstreckende Leistung wurde nicht behauptet. Auffallend ist zusätzlich, dass die Zeiträume jeweils im Jänner beginnen (bzw. sogar 1. Jänner) und eine Beliebigkeit der Wahl des Zeitraumes vermuten lassen.

Hinsichtlich der Geschäftsfälle von Punkt 1.2. ist eine Initiative der M-LIE aufgrund des Vorhandenseins eines Auftraggebers aus Liechtenstein nachvollziehbar. Ungewöhnlich erscheint hier, dass die Eigentümerin des Objekts ***Str1*** 8 mit Sitz in Wien einen liechtenstein'schen Makler mit der Vermarktung beauftragt und die tatsächliche Vermittlungsleistung ausschließlich von der Bf (siehe auch die Stellungnahme vom 25.11.2009) erbracht wurde.

Ebenso unschlüssig ist, weshalb ein Unternehmen, dass der ***S***-Gruppe zuzuordnen ist, und diese bereits vor den gegenständlichen Transaktionen Geschäftsbeziehungen zur Bf unterhielt (siehe Zeugeneinvernahme von Hr. A), nicht die Bf direkt beauftragte, sondern den Umweg über einen Makler in Liechtenstein wählte.

Das stichhaltigste Argument ist jedoch die Tatsache, dass trotz der von der Abgabenbehörde bestehenden Zweifel an der Leistung der M-LIE die Bf weder im Verfahren der Außenprüfung noch im gerichtlichen Verfahren schriftliche Verträge oder sonstige Unterlagen, insbesondere ein Schriftverkehr, nicht einmal Indizien, die auf die Richtigkeit der Behauptung der Bf hinweisen, vorgelegt hat. Zudem erscheint es unüblich, dass Subprovisionen in dieser Höhe ohne entsprechende schriftliche Vereinbarungen zugesagt wurden.

Hinsichtlich der gegenständlichen Subprovisionen finden sich auch entgegen der Ansicht der steuerlichen Vertretung in der Stellungnahme vom 08.06.2022 keine Äußerungen von Hr. A im Rahmen der staatsanwaltschaftlichen Zeugeneinvernahme, wobei dessen Involvierung in dieser Sache scheinbar nicht gegeben war, noch in der verantwortlichen Äußerung von Hr. T. Eine Einvernahme von Hr. T unterblieb aufgrund der Äußerung von ***P*** ***B***, dass Hr. T aufgrund der weit zurückliegenden Zeiträume keine Erinnerungen mehr dazu habe.

Das BFG forderte die Bf auf, geeignete Belege (Schriftverkehr, Vereinbarungen, jeweils mit M-LIE, Kunden, Dienstleister, etc.) zum Nachweis der Vermittlungsleistung der M-LIE (Beschluss des BFG vom 03.02.2022) vorzuweisen. Die Bf legte mit Hinweis auf die mehr als 15 Jahre zurückliegenden Vorgänge keine Belege vor und verwies auf die bisherigen Behauptungen.

Im Verfahren vor dem BFG wurden von beiden Parteien keine Beweisanträge gestellt.

Bei der vorgebrachten Tätigkeit der M-LIE handelt es sich offensichtlich in der Diktion des Verwaltungsgerichtshofs um eine schwer fassbare Leistung. Der genaue Inhalt, die Dauer bzw. der marktübliche Wert sind nicht leicht feststellbar, da vor allem in der Immobilienbranche das bloße Wissen um eine Geschäftschance oftmals die Möglichkeit zu erheblichen Gewinnen bietet.

Die Bf, die den zu beweisenden Tatsachen zweifellos näherstand, konnte keine Unterlagen vorlegen, die den Zeitpunkt des Angebotes der M-LIE an die Bf (im Gegensatz zum in der Honorarnote angeführten weiten Leistungszeitraum), die Umstände der Zusammenarbeit der behaupteten Geschäftsbeziehung zwischen M-LIE und der Bf, den genauen Umfang und den Gegenstand der Leistungen der M-LIE plausibel und zweifelsfrei darstellen.

Aussagen zur Vereinbarung zwischen M-LIE und der Bf können offensichtlich nur von diesen beiden Geschäftspartnern getätigt werden. Da sich der Sitz der M-LIE in Liechtenstein und damit unstrittig in einer Steueroase befand, sind die Ermittlungsmöglichkeiten der Behörde wie auch des Gerichts eingeschränkt.

In Anbetracht des Vorbringens der Bf kann von einer exakt dokumentierten Leistungsbeschreibung nicht ausgegangen werden. Daraus sind Rückschlüsse auf das Vorliegen oder Nichtvorliegen einer Leistung der M-LIE zu ziehen.

Zusammenfassend ist daher als wesentlich wahrscheinlicher und damit glaubhaft anzusehen, dass die M-LIE keine Leistung an die Bf erbracht hat, womit auch die betriebliche Veranlassung der getätigten Provisionszahlungen nicht gegeben ist.

3. Rechtliche Beurteilung

Die Berufung wurde vom Unabhängigen Finanzsenat nicht erledigt. Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31.12.2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 01.01.2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Die Rechtssache wurde am 02.05.2019 durch Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 08.11.2018 der nunmehr zuständigen Geschäftsabteilung zugeteilt.

Aufgrund der Anträge vom 30.11.2010 war grundsätzlich gemäß § 274 Abs Z 1 lit a BAO eine mündliche Verhandlung durchzuführen und obliegt die Entscheidung gemäß § 272 Abs 2 Z 1 lit a BAO dem Senat. Der Antrag auf Entscheidung durch den Senat wurde mit Anbringen vom 03.03.2022 zurückgezogen.

Der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat ist zurücknehmbar (*Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³, § 272 Anm 4 (Stand 15.04.2018, rdb.at)). Nach Punkt 3.3.4. der Geschäftsverteilung des Bundesfinanzgerichts in der gültigen Fassung hat der Berichterstatter als Einzelrichter zu entscheiden.

Da die Beschwerde zulässig ist, insoweit rechtzeitig eingebracht wurde, als der Verlängerung der Berufungsfrist bis 30.11.2010 trotz verspäteten Antrages vom 15.11.2010 mit Bescheid

stattgegeben wurde und keine Erledigung in Beschlussform gemäß § 278 BAO zu ergehen hat, entscheidet das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 BAO in der Sache selbst.

3.1. Wiederaufnahme der Verfahren (Spruchpunkt I.)

Gemäß § 256 Abs 1 BAO können Beschwerden bis zur Bekanntgabe (§ 97) der Entscheidung über die Beschwerde zurückgenommen werden. Die Zurücknahme ist schriftlich oder mündlich zu erklären. Gemäß § 256 Abs 3 BAO ist eine Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären, wenn sie zurückgenommen wird.

Mit der ex-nunc wirkenden Zurückziehung der Beschwerde hat das Verwaltungsgericht seine Zuständigkeit zur Entscheidung über diesen Beschwerdepunkt verloren (VwGH 21.06.2021, Ro 2021/11/0006).

Da die Bf die Beschwerde hinsichtlich der hier angefochtenen Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2005 bis 2007 mündlich im Rahmen der Erörterung zurückgezogen hat und eine Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht bis zu diesem Zeitpunkt nicht ergangen ist, ist die Beschwerde gemäß § 256 Abs 3 BAO gesondert mit Beschluss als gegenstandslos zu erklären.

3.2. Unzulässigkeit einer Revision (Spruchpunkt II.)

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 und 9 B-VG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere, weil der Beschluss von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Tatsache der Zurückziehung der Beschwerde ergibt sich aus dem Sachverhalt. Da sich die Rechtsfolge der Gegenstandsloserklärung im Falle der Zurückziehung der Beschwerde unmittelbar aus dem Wortlaut des § 256 Abs 3 BAO erschließt, liegt keine Rechtsfrage vor, der gemäß Art 133 Abs 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Die ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

3.3. Vermittlungsprovisionen (Spruchpunkt III.)

Die amtswegige Ermittlungspflicht gemäß § 115 BAO erschöpft sich keinesfalls darin, festzustellen, dass der Abgabepflichtige den von ihm behaupteten Sachverhalt nicht nachzuweisen vermochte. Vielmehr ist der Abgabenbehörde die gesamte

Sachverhaltsdarstellung einschließlich Beweiswürdigung auferlegt (VwGH 05.08.1992, 88/13/0002 mit Verweis auf Stoll, Bundesabgabenordnung, S 268).

Im abgabenrechtlichen Ermittlungsverfahren besteht kein Unmittelbarkeitsgrundsatz, sodass ua auch Aussagen vor Gerichten, Verwaltungsbehörden, aber auch vor Privatpersonen als Beweismittel herangezogen werden können (VwGH 10.12.1985, 84/14/0007). Daher konnten auch die verantwortliche Äußerung von Hr. T und die Niederschrift über die Zeugeneinvernahme von Hr. A wie auch das besagte Kundengesprächsprotokoll in die Würdigung einbezogen werden.

Von beiden Parteien wurden hinsichtlich der tatsächlichen Vermittlungsleistung keine Beweisanträge gestellt. Weitere Ermittlungen konnten aufgrund der langen Verfahrensdauer und der weit zurückliegenden Sachverhalte unterbleiben bzw., da aus dem Parteienverhalten davon auszugehen war, dass alle entscheidungserheblichen (und verfügbaren) Informationen aktenkundig sind (VwGH 16.05.2002, 98/13/0105) und das erkennende Gericht nicht verpflichtet ist, Erkundungsbeweise aufzunehmen (VwGH 23.03.2010, 2009/13/0078).

Die Glaubhaftmachung hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand (VwGH 16.12.1987, 87/01/0230).

Ein Sachverhalt ist glaubhaft gemacht, wenn die Umstände des Einzelfalles dafürsprechen, der vermutete Sachverhalt habe von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich (VwGH 14.09.1988, 86/13/0150). Der von der Außenprüfung angenommene Sachverhalt war nach freier Würdigung der vorliegenden Beweise als wenig wahrscheinlich einzuschätzen.

Der Bf war hinsichtlich der Beweisführung anzurechnen, dass diese hinsichtlich einer Leistung, die zwar von der Behörde aufgrund von Indizien festgestellt wurde, von der Bf jedoch als nicht gegeben abgelehnt wurde, sozusagen eine Nicht-Leistung nachweisen musste, Schwierigkeiten bereitet.

Dass im Verfahren der Außenprüfung die Bf zur Vorlage der von der Bf verfassten oder an sie gerichtete Schreiben aufgefordert wurde, ist dem Akteninhalt nicht zu entnehmen bzw. wird von der belangten Behörde auch nicht behauptet. Im Verfahren vor dem BFG wurden nach Beschluss vom 03.02.2022 die dementsprechenden Unterlagen mit der Anmerkung nicht vorgelegt, dass die diesbezüglichen Vorgänge bereits mehr als 10 Jahre zurückliegen. Der Bf ist dabei trotz zweifelsfrei bestehender Beweisvorhaltepflcht zu Gute zu halten, dass die relevanten Belege bekanntlich bereits Akteninhalt waren, sie erstmalig vorzulegen waren und die Vorgänge weit zurückreichende Zeiträume betreffen.

Da ein der von der Bf behaupteten Leistung entsprechendes, zwischen fremden Dritten vereinbartes, Entgelt vorliegt und keine zusätzlichen Zahlungsflüsse an die Bf, den

Gesellschafter oder einer ihm nahestehenden Person festgestellt werden konnten, sind die von der M-LIE tatsächlich erhaltenen Provisionen in voller Höhe auch dieser zuzurechnen.

Da der Bf demnach keine Erträge vorenthalten wurden, sind die Provisionserträge aus der Geschäftsbeziehung mit M-LIE in der von der Bf erklärten Höhe anzusetzen.

3.4. Sub-Vermittlungsprovisionen (Spruchpunkt III.)

Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs 4 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Eine betriebliche Veranlassung ist nach EStR 2000 Rz 1079 gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben objektiv mit einer betrieblichen Tätigkeit in Zusammenhang stehen, subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind oder den Abgabepflichtigen unfreiwillig treffen und nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot fallen.

Provisionen werden idR für den Abschluss eines Vertrages an Personen geleistet, welche durch ihre Vermittlungstätigkeit oder sonstige Einflussnahme auf den potentiellen Vertragspartner den Vertragsabschluss erst ermöglicht haben. Kann eine Mitwirkung von (Sub)Provisionsempfängern weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht werden, ist die Provisionszahlung keine Betriebsausgabe (*Knecht/Winkler/Unger in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 4 Rz 82 „Provision“ (Stand 01.07.2020, rdb.at) mwN).

Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt (§ 115 Abs 1 BAO).

Die erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten umfasst insbesondere die Beweisvorsorgepflicht und Beweismittelbeschaffungspflicht. Unter der erhöhten Offenlegungspflicht ist prinzipiell das vollständige und wahrheitsgemäße Aufklären des Sachverhalts von sich aus zu verstehen, sodass sich die Abgabenbehörde ein klares Bild von den für sie maßgebenden Umständen verschaffen kann (*Knecht/Winkler/Unger in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 4 Rz 64 (Stand 01.07.2020, rdb.at) mwN).

Nach § 132 Abs 1 BAO sind Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sieben Jahre aufzubewahren. Darüber hinaus sind sie noch so lange aufzubewahren, als sie für die Abgabenerhebung betreffende anhängige Verfahren von Bedeutung sind, in denen diejenige Parteistellung haben, für die auf Grund von Abgabenvorschriften die Bücher und Aufzeichnungen zu führen waren oder für die ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt wurden.

Gemäß § 138 Abs 1 BAO haben auf Verlangen der Abgabenbehörde die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Der Steuerpflichtige muss die als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen grundsätzlich auf Verlangen der Abgabenbehörde nach Art und Umfang nachweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft machen (*Hirschler/Luka in Hofstätter/Reichel*, EStG 65. Lfg. § 4 Abs 4 Rz 14 mwN).

Nach der Rechtsprechung des VwGH bedarf es für die Darlegung der betrieblichen Veranlassung einer besonders exakten Leistungsbeschreibung, wenn Zahlungen für die Erbringung schwer fassbarer Leistungen, wie Kontaktvermittlung, Know-how-Überlassung, „Bemühungen“ uä erfolgt sein sollen (*Marschner in Jakom EStG*¹⁴, § 4 Rz 279 mit Hinweis auf VwGH 15.09.2016, 2013/15/0274, mwN).

Das BFG anerkennt, dass mündliche Vereinbarungen zwischen M-LIE und Bf grundsätzlich nicht schädlich sind und die Zahlungsflüsse auch nachgewiesen wurden.

Aus einer besonderen Beweisnähe oder aus der Verwirklichung besonders aufklärungsbedürftiger Sachverhalte kann sich jedoch bereits aus allgemeinen Beweislastüberlegungen eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Abgabepflichtigen ergeben, bei deren Verletzung sich auch Rückschlüsse für die Beweiswürdigung ziehen lassen. So wird etwa bei beschränkten Ermittlungsmöglichkeiten der Abgabenbehörden eine besondere Beweismittelvorsorge- und Beweismittelbeschaffungspflicht vertreten, zB auch für Auslandssachverhalte (*Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³, § 167 Anm 12 (Stand 15.04.2018, rdb.at) mit Verweis auf VwGH 27.02.2014, 2009/15/0212 bzw. VwGH 28.10.2010, 2006/15/0326).

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt zudem in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass bei Geschäftsbeziehungen zu in Steueroasen angesiedelten Gesellschaften eine besonders strenge Prüfung geboten ist und Abgabepflichtige für diesen Fall von Anbeginn dafür sorgen müssen, dass sie den österreichischen Abgabenbehörden diese Beziehung im Bedarfsfall vollständig aufhellen und dokumentieren können (VwGH 28.10.2010, 2006/15/0326 zu Subhonoraren nach Liechtenstein).

Die Benennung einer Geschäftschance, die mit einer erheblichen Provisionszahlung verbunden ist, ist eine schwer fassbare Leistung. Von einer vollständigen Aufhellung und Dokumentation davon, dass die behauptete Leistung der M-LIE tatsächlich stattgefunden hat, kann keine Rede sein.

In der Branche der Immobilienvermittlung ist oftmals das rechtzeitige Wissen um eine Geschäftschance und das Bestehen von Kontakten von entscheidender Bedeutung für lukrative Abschlüsse. Woher bzw. von wem diese Informationen stammen, wann diese über welche Wege zu welchen Bedingungen geliefert wurden, lassen sich insbesondere bei mündlicher Weitergabe schwer nachvollziehen. Umso wesentlicher ist in solchen Fällen, noch dazu mit Auslandsbezug nach Liechtenstein, eine entsprechende Dokumentation.

Den Anforderungen einer exakten Leistungsbeschreibung konnte die Bf nicht nur aufgrund des nur im Überblick dargestellten, Detailfragen offenlassenden Vorbringens, sondern insbesondere auch aufgrund der zur Untermauerung fehlenden Vorlage schriftlicher Dokumentationen nicht genügen. Daraus lassen sich Rückschlüsse auf den wahren Sachverhalt ziehen, nämlich, dass nicht wie behauptet eine Leistung tatsächlich erbracht worden ist.

Die Vorlage von Honorarrechnungen und Zahlungsnachweise allein konnte die unzureichende Mitwirkung der Bf nicht ausgleichen bzw. die amtswegige Ermittlungspflicht ausdehnen. Beweisanträge wurden zudem im Verfahren vor dem BFG nicht gestellt.

Keine Verletzung der Ermittlungspflicht liegt, vor, wenn die Umstände (Parteienverhalten, Mitwirkungsbereitschaft, Behördenverfahren) für die berechnigte Annahme sprechen, die Behörde verfüge über alle entscheidungserheblichen (und verfügbaren) Informationen, und daher weitere Ermittlungen unterbleiben (*Ritz*, BAO⁶, § 115 Rz 7 mit Verweis auf VwGH 17.03.1994, 91/14/0001 und VwGH 16.05.2002, 98/13/0105). Das BFG ist auch nicht angehalten, Erkundungsbeweise aufzunehmen und somit durch die Aufnahme von Beweisen erst zu erforschen, was allenfalls die Leistung der M-LIE gewesen sein könnte (VwGH 26.01.2012, 2009/15/0032).

Kommt der Abgabepflichtige seiner nach § 138 Abs 1 BAO bestehenden Verpflichtung zur Klärung des Sachverhaltes nicht nach, ist es im Allgemeinen nicht Aufgabe der Behörde, noch zusätzliche Erhebungen zu pflegen. Sie wird vielmehr auf Grund des vorliegenden Beweismaterials in freier Beweiswürdigung ihre Entscheidung zu fällen haben (VwGH 27.09.1990, 89/16/0225). Dies gilt vor allem dann, wenn die Ermittlungsmöglichkeiten aufgrund des Auslandsbezugs eingeschränkt sind und neben der Bf nur das ausländische Unternehmen dazu Auskunft geben kann und die Bf zum Thema keine Nachweise vorlegen kann.

Obwohl der Betriebsausgabencharakter der Subprovisionen Thema der Außenprüfung war und schlussendlich in eine Feststellung mündete, unterließ die Bf entgegen der sie treffenden Offenlegungs- und Aufklärungspflicht (§ 138 und § 119 BAO) eine Vorlage von weiteren Beweismitteln. Ein im Verfahren vor dem BFG vorgebrachter Hinweis auf die mehr als 15 Jahre zurückliegenden Sachverhalten genügt insoweit und hinsichtlich der gemäß § 132 Abs 1 BAO ausgedehnten Aufzeichnungspflicht für anhängige Verfahren nicht. Zudem hatte der Prüfer

indirekt im Ergänzungsersuchen vom 12.11.2009 um die Vorlage des E-Mail-Schriftverkehrs gebeten.

Die Abgabenbehörde konnte daher zu Recht aufgrund der besonderen Beweismittelvorsorge- und Beweismittelbeschaffungspflicht der Bf von einer fehlenden betrieblichen Veranlassung der Sub-Provisionszahlungen an M-LIE ausgehen.

Der Abzug als Betriebsausgaben ist daher zu versagen.

Gemäß § 8 Abs 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird. Durch diese Bestimmung wird dem allgemeinen Trennungsprinzip im Körperschaftsteuerrecht Rechnung getragen.

Werden bei einer Kapitalgesellschaft wegen der Nichtanerkennung von Auslandsprovisionszahlungen Mehrgewinne zugerechnet, sind diese in der Regel als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten (VwGH 19.07.2000, 97/13/0241).

Die belangte Behörde hatte daher zu Recht eine verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter Hr. T festgestellt.

3.5. Kapitalertragsteuer (Spruchpunkt III.)

Die Bemessungsgrundlagen 2005 und 2006 ergeben sich aufgrund der Feststellung der Außenprüfung zu Tz 3, die nicht bestritten wurde (siehe Niederschrift zur Erörterung) sowie der Feststellung einer verdeckten Ausschüttung hinsichtlich der Sub-Vermittlungsprovisionen (siehe Punkt 3.4.). Es waren jene Beträge aufgrund der Beurteilung zu Punkt 3.3. auszuscheiden.

3.6. Unzulässigkeit einer Revision (Spruchpunkt IV.)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im Wesentlichen beruht das Erkenntnis auf der Beurteilung von Sachverhaltsfragen. Die rechtliche Beurteilung wurde durch das Bundesfinanzgericht entsprechend der unter Punkt 3. angeführten einheitlichen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vorgenommen.

Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt daher nicht vor.

Wien, am 18. Juni 2022