

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Walter Aiglsdorfer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Paugger Steuerberatung GmbH, Wollzeile 18/16, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 3. Oktober 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10 (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 31. August 2012 betreffend Körperschaftsteuer 2007, 2008, 2009 sowie vom 5. August 2015 betreffend Körperschaftsteuer 2012 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde betreffend **Körperschaftsteuer 2007, 2008 und 2009** wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid betreffend **Körperschaftsteuer 2012** wird abgeändert (nunmehr **endgültige** Festsetzung gem. § 200 Abs. 2 BAO; die übrigen Bemessungsgrundlagen bleiben gleich).

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit **Körperschaftsteuerbescheiden vom 31.8.2012** betreffend die Jahre 2007, 2008 und 2009 wurden die entsprechenden Körperschaftsteuern neu festgesetzt – tw. nach Wiederaufnahme der Verfahren.

Die Neufestsetzung hätten sich aufgrund der Ergebnisse einer Außenprüfung ergeben.

Im **Bericht vom 26. Juni 2012** über das Ergebnis der Außenprüfung wurden hierzu folgende Feststellungen festgehalten:

Tz. 1 Zahlung an Dkfm. A u. B:

Sachverhalt:

Am 12.4.2006 sei zwischen der Beschwerdeführerin und Herrn Dkfm. J. A, ***8***, eine Provisionsvereinbarung abgeschlossen worden. In dieser Vereinbarung hätte sich Herr Dkfm. A zu folgender Leistung verpflichtet:

"Unterstützung der Beschwerdeführerin bei der technischen und finanziellen Realisierung des Projektes -Tiefendruckmaschine für Zigrettenverpackung ATHENA - bei der Fa. C für die Druckerei D".

Die vereinbarte Vermittlungsprovision hätte 9% betragen.

Mit AR vom 14.11.2007 sei die Lieferung der Tiefendruckmaschine an die Fa. D G fakturiert worden. Im Adressfeld der AR würde neben dem Namen und der Anschrift des Kunden auch "Hr. Dir. E A" aufscheinen.

Die Auszahlung der Provision für die gelieferte Maschine sei vereinbarungsgemäß in Höhe von 9% erfolgt, wobei die Provisionshöhe von den Zahlungseingängen (2.451.210,00 €) des Kunden berechnet worden sei.

Die Auszahlung dieser vereinbarten "Provision" sei an nachstehende Personen erfolgt:

- < am 03.10.2006 an B F 100.000,00 € Überweisung auf ein Konto bei der Bank Austria
- < am 27.11.2007 an Dkfm. A 7.500,00 € durch Überweisung auf ein Konto bei der Bank Austria
- < am 27.11.2007 an Dkfm. A 47.000,00 € durch Überweisung auf ein Konto bei der Bank Austria
- < am 04.12.2007 an Dkfm. A 20.000,00 € durch Überweisung auf ein Konto bei der Bank Austria
- < am 07.11.2008 an Dkfm. A 46.112,50 durch Überweisung auf ein Konto bei der Bank Austria

Beurteilung durch die Betriebsprüfung:

Es seien keine Verträge vorgelegt worden, aus denen die betriebliche Bedingtheit zu diesem Geschäft belegt worden sei. Auch sei vom Zahlungsempfänger keine Rechnung geschrieben worden, aus dem der Leistungsinhalt des Geschäftes erkennbar sei. Wie der VwGH in 2002/13/0091 vom 13.9.2006 ausgeführt hätte, sei die Betriebsausgabe zu streichen, wenn es einem Abgabepflichtigen nicht gelinge, die sachlichen und rechtlichen Gründe für den begehrten Abzug eines Betrages von der Abgabenbemessungsgrundlage plausibel zu machen, weil er entweder die gebotene Mitwirkung an der Sachverhaltsaufklärung unterlasse oder weil ein sein Begehren tragender Grund sachlich und/oder rechtlich nicht existiere; es werde dann ein solcher Abgabepflichtiger durch die Verweigerung des begehrten Abzugs in seinen verfolgbaren Rechten nicht verletzt.

Herr Dkfm. A hätte für die Fa. G D d.o.o. (im Folgenden auch nur „D“) alle Verträge unterzeichnet. Nach Ansicht der Betriebsprüfung würde es sich bei Herrn Dkfm. A um den Geschäftsführer jenes Unternehmens handeln, das die Tiefendruckmaschine erworben und bezahlt hätte. In dieser Funktion hätte Herr Dkfm. A im Namen der Gesellschaft gehandelt, deren Organ er sei. Gemäß GmbH Gesetz würde es sich daher nicht um eine

Vermittlungsprovision handeln, sondern um eine Zahlung der keine Leistung gegenüberstehe. Mit Herrn B F sei keine Vereinbarung geschlossen worden. Er würde auch auf keinem der vorgelegten Verträge aufscheinen. Die Zahlung an B F würde nach Ansicht der Betriebsprüfung eine Einkommensverwendung des Dkfm. A darstellen.

Die gegenständlichen Zahlungen würden von der Betriebsprüfung entsprechend ihrer Verbuchung wie folgt als nichtabzugsfähiger Aufwand beurteilt.

	2007	2008
Zahlung an B F	100.000,00	
Zahlung an Dkfm. A	74.500,00	46.112,50
Nichtabzugsfähiger Aufwand	174.500,00	46.112,50

Tz. 2 Zahlungen an Fa. H Holding:

Sachverhalt:

An die Fa. H Holding Ltd., ***1***, CY- 3820 Limasoll seien folgende Zahlungen geleistet worden:

2008:

< am 18.02.2008: 40.000,00 € durch Überweisung auf ein Kto bei der Laiki Bank Ltd.

2009:

< am 02.03.2009: 54.584,00 € durch Überweisung auf ein Kto bei der Laiki Bank Ltd.

< am 30.09.2009: 56.480,60 € durch Überweisung auf ein Kto bei der Laiki Bank Ltd

Weiters sei mit Beleg ÜB 10 per 30.09.2009 ein Betrag in Höhe von 4.000,00 € betreffend "provision ***2***" als Aufwand verbucht worden.

Erhebungen bezüglich des Zahlungsempfängers hätten ergeben, dass zu der Adresse in Limasoll (diese sei der Betriebsprüfung nur vom Überweisungsauftrag her bekannt) kein Zusammenhang mit einer Fa. H Holding Ltd. festgestellt hätte werden können.

Im Zuge der Betriebsprüfung seien vom geprüften Unternehmen jene Geschäfte bekanntgegeben worden, für die diese Zahlungen geleistet worden seien.

Beurteilung durch die Betriebsprüfung:

Es seien keine Verträge vorgelegt worden, aus denen die betriebliche Bedingtheit zu diesem Geschäft belegt worden sei.

Auch sei vom Zahlungsempfänger keine Rechnung geschrieben worden, aus der der Leistungsinhalt des Geschäftes erkennbar sei.

Zu den Feststellungen betreffend die Adresse des Zahlungsempfängers sei keine Stellungnahme abgegeben worden.

Zur Umbuchung in Höhe von 4.000,00 € sei keine Stellungnahme abgegeben worden.

Nach den Vermutungen würde es sich bei der Firma in Zypern um kein operatives

Unternehmen handeln.

Sitzgesellschaften seien grundsätzlich solche Unternehmen, die in einem Staat - mit oder ohne Haltung eines Büros - lediglich ihren Sitz hätten, ohne jedoch dort einen tatsächlichen Geschäftsbetrieb zu unterhalten. Einer der Beweggründe - wenn nicht überhaupt der wesentlichste - für die Abwicklung von Geschäftsbeziehungen über Sitzgesellschaften sei grundsätzlich, wie die Erfahrung zeigen würde, durch Gewinnverlagerungen in Steueroasenländer Steuerspareffekte zu bewirken. Bei einer solchen "Briefkastenfirma" würde somit der Verdacht naheliegen, dass die an sie bezahlten Gelder wiederum an den Leistenden zurückgeflossen bzw. überhaupt nicht aus dessen Verfügungsmacht ausgeschieden seien (vgl. VwGH 13.10.1999, 93/13/0200; VwGH 28.11.2000, 97/14/0062). Als Empfänger könne aber an Stelle einer im Ausland ansässigen "Briefkastengesellschaft" die hinter ihr stehende Person angesehen werden (vgl. VwGH 11.7.1995, 91/13/0154, 0186; VwGH 28.11.2000, 97/14/0062). Der Verwaltungsgerichtshof hätte schon mehrfach zu Zahlungen an eine "Briefkastenfirma" ausgeführt, dass mit der Nennung von Personen, die als Empfänger bezeichnet würden, der Aufforderung nach § 162 BAO dann nicht entsprochen sei, wenn maßgebliche Gründe die Vermutung rechtfertigen würden, dass die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger der abgesetzten Beträge seien. Die bloße Nennung einer Steueroasenfirma (ein Unternehmen, das keinen geschäftlichen Betrieb hätte und daher keine Leistungen erbringen könne), ohne die an ihr tatsächlich Beteiligten bzw. ohne jene Personen, denen die Erträge aus der Domizilgesellschaft zufließen würden, bekannt zu geben, würde damit ebenso nicht ausreichen, wie die bloße Namhaftmachung einer beliebigen Person (siehe VwGH 13.11.1985, 84/13/0127; VwGH 11.7.1995, 91/13/0154, 0186; VwGH 28.11.2000, 97/14/0062; VwGH 31.5.2006, 2002/13/0145, 0146; VwGH 20.9.2007, 2007/14/0007; vgl. auch Ritz³, a.a.O., Tz 7 zu § 162 BAO; Stoll, a.a.O., Seiten 1726 ff).

Diese Person müsse vielmehr auch der tatsächliche wirtschaftliche Empfänger der Beträge sein, d.h. der Empfänger müsse eine Leistung erbracht haben. Eine zwischengeschaltete Person, die die als Betriebsausgaben geltend gemachten Beträge z. B. vereinbarungsgemäß an einen Dritten weiterzuleiten hätte, sei deshalb nicht der eigentliche Empfänger. Rechtfertigen maßgebliche Gründe die Vermutung, dass die benannten Personen (und sei es auch eine juristische) nicht die (tatsächlichen, richtigen, wahren) Empfänger der abgesetzten Beträge seien, könne die Abgabenbehörde in Ausübung der freien Beweiswürdigung den Abzug versagen (vgl. VwGH 22.10.1991, 91/14/0032; VwGH 22.3.1995, 93/13/0076; VwGH 28.5.1997, 94/13/0230; VwGH 28.10.1997, 93/14/0073, 0099; VwGH 30.9.1998, 96/13/0017; VwGH 15.9.1999, 99/13/0150).

Die gegenständlichen Zahlungen und die gebildete Rückstellung würden von der Betriebsprüfung als nichtabzugsfähiger Aufwand beurteilt.

	2008	2009
Zahlung an Fa. H Holding Ltd.	40.000,00	111.064,60

RSt betreffend Fa. H Holding Ltd.	0,00	4.000,00
Nichtabzugsfähiger Aufwand	40.000,00	115.064,60

Tz. 3 Zahlungen an Martin I:

Sachverhalt:

An Herrn Martin I sei folgende Zahlung geleistet worden:

< am 30.09.2009: 7.000,00 € durch Überweisung auf ein Kto bei der Bank Austria

Im Zuge der Betriebsprüfung seien vom geprüften Unternehmen jene Geschäfte bekanntgegeben worden, für die diese Zahlungen geleistet worden seien.

Beurteilung durch die Betriebsprüfung:

Es seien keine Verträge vorgelegt worden, aus denen die betriebliche Bedingtheit zu diesem Geschäft belegt worden sei.

Auch sei vom Zahlungsempfänger keine Rechnung geschrieben worden, aus der der Leistungsinhalt des Geschäftes erkennbar sei.

Bezüglich der fehlenden Adresse des Zahlungsempfängers sei keine Stellungnahme abgegeben worden.

Die gegenständliche Zahlung werde von der Betriebsprüfung als nichtabzugsfähiger Aufwand beurteilt.

	2008
Nichtabzugsfähiger Aufwand	7.000,00

Tz. 4 Verdeckte Gewinnausschüttung

Kapitalertragsteuer:

Der am 7.6.2002 erstmalig zugelassene Pkw Toyota Avensis sei am 19.11.2007 an J K, dem Sohn des Gesellschafters um 1.600,00 verkauft worden.

Dieser Kaufpreis würde weit unter dem Wert lt. Eurotax liegen.

Im Zuge der Betriebsprüfung sei der behauptete hohe Kilometerstand des Kfz nicht glaubhaft nachgewiesen worden.

Der Wert des Fahrzeuges sei daher in Anlehnung an den Eurotaxbewertung gem. § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt worden.

Die Differenz zum Kaufpreis werde als verdeckte Gewinnausschüttung beurteilt.

Diese wurde in nachstehender Höhe wie folgt festgestellt (Die KEST würde die Gesellschaft tragen):

	2007
--	------

Wert Toyota lt. BP	7.600,00
- Kaufpreis Toyota lt. HB	-1.600,00
Differenz	6.000,00
+ KESt	2.000,00
Verdeckte Ausschüttung lt. BP	8.000,00
Davon 25% KESt	2.000,00

Mit **Eingabe vom 2. Oktober 2012** wurde **Berufung** (*Anmerkung Richter: nunmehr Beschwerde*) gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2007 sowie gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2008 und 2009 eingereicht.

< Beschwerde vom 2. Oktober 2012 betreffend Körperschaftsteuer 2007:

Im Wesentlichen werde auf die Vorhaltsbeantwortungen während der Betriebsprüfung verwiesen und es werde nochmals folgendes festgestellt:

Für das Projekt Athena mit einer Auftragssumme iHv 2.451.250,00 € seien exakt 9% an Provisionen bezahlt worden. Im Jahre 2007 seien Provisionszahlungen iHv 100.000,00 € sowie 74.500,00 € erfolgt.

Die Gesellschaft hätte einen Gesamtgewinn erzielt, die Provisionszahlungen hätten genau 9% der Auftragssumme betragen und seien über Banküberweisungen erfolgt, die Empfänger seien benannt worden und Verträge würden vorliegen („Provisionsvereinbarung“).

Die BP würde die betriebliche Bedingtheit dieser Provisionszahlungen bezweifeln.

Wie bereits im Vorhalt dargelegt, würde die Kausalität darin bestehen, dass ansonsten kein Geschäft abgeschlossen worden wäre. Wenngleich es durchaus wahrscheinlich sei, dass vielen Bürgern es unbekannt sei, dass im osteuropäischen Raum Provisionen für Geschäftsvermittlungen etc. geleistet werden würden, würde dies doch den Erfahrungen des täglichen osteuropäischen Geschäftslebens entsprechen. Es werde sich wohl kaum ein österreichisches Unternehmen finden lassen, welches keine Provisionen zahlen müsse. Mit diesen werde auch kalkuliert und diese würden sorgfältig ausverhandelt, da ja am Ende ein Gewinn übrigbleiben müsse (was auch in allen Fällen nachgewiesen worden sei). Die betriebliche Kausalität sei nach Ansicht der Beschwerdeführerin einwandfrei gegeben.

Herr DI K sei seit Jahrzehnten im Vermittlungsgeschäft tätig und dies würde den einzigen Unternehmensgegenstand darstellen - vor seiner Pensionierung im Angestelltenverhältnis und seit seiner Pension im Rahmen der belangten Gesellschaft. Wenn dann noch in der vergangenen Betriebsprüfung darauf hingewiesen werde, dass es selten sei, Firmen mit so

einwandfreien Unterlagen und nachvollziehbaren Dokumenten zu prüfen - die Prüfung hätte übrigens bei gleichem Unternehmensgegenstand ohne Festsetzungen geendet -, so würde es alle Beteiligten verwundern, dass plötzlich der gesamte Unternehmensgegenstand als solcher nicht anerkannt werde. Wenngleich keine Bindungswirkung früherer Prüfungen vorliege, so würde doch ein so diametral entgegen gesetztes Ergebnis verwundern.

Weiters werde dargelegt, dass der Generaldirektor der Firma G D d.o.o. (Mitglied des C-Konzerns), Herr Dkfm. A, die Provision (zum Teil) erhalten hätte. Den weiteren Teil der insgesamt mit 9% vereinbarten Provision hätte auf Anweisung von Herrn Dkfm. A Herr B F erhalten, Präsident der C-Group. Dadurch hätte sich die Provision insgesamt nicht erhöht und würde der schriftlichen Provisionsvereinbarung entsprechen. Die Zahlung sei mit € 100.000,00 € an Herrn F erfolgt.

Die Verträge würden der BP allesamt vorliegen. Der Grundvertrag würde vom 19.9.2006 mit C stammen und sei von Herrn ***15*** als Geschäftsführer unterschrieben worden. Mit Annex zu diesem Vertrag vom 1.11.2007 sei der Vertrag von der Firma G D d.o.o. übernommen worden. Dies würde auch die verschiedenen Provisionszahlungen erklären. Die Beschwerdeführerin sei der Zahlungsanweisung an einen Dritten selbstverständlich nachgekommen, was ja auch nicht unüblich sei. Selbst in Österreich würden Schulden oftmals an Dritte beglichen (Factoring z. B.).

Die Beschwerdeführerin hätte alle geforderten Unterlagen, Aufstellungen, Berechnungen zur Verfügung gestellt und eindeutig die betriebliche Bedingtheit plausibel nachgewiesen. Auch das Erkenntnis des VwGH vom 23.11.2011, 2007/13/0148, würde auf die betriebliche Bedingtheit von Provisionszahlungen bei weitaus geringeren Nachweisen hindeuten und es werde ausdrücklich auf dieses jüngste Erkenntnis in diesem Bereich der Abzugsfähigkeit von Provisionszahlungen verwiesen.

Wenngleich im zit. Erkenntnis der angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben worden sei, werde erwogen, dass sich die Behörde mit dem Betriebsausgabencharakter ausländischer Provisionszahlungen auseinanderzusetzen hätte und nicht schon aufgrund von uU unüblichen Gestaltungsmomenten (die hier ja nicht vorliegen würden) eine Nichtabzugsfähigkeit zu unterstellen.

Es werde somit der Antrag gestellt, die nicht als Betriebsausgaben anerkannten Provisionszahlungen iHv 174.500,00 € als Betriebsausgabe anzuerkennen [2007]

Abschließend werde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung unter Ausschluss der Öffentlichkeit gestellt.

< Beschwerde betreffend Körperschaftsteuer 2008 und 2009:

Für das Projekt Athena mit einer Auftragssumme iHv 2.451.250,00 € werde exakt 9% an Provisionen bezahlt.

Im Jahre 2008 seien Provisionszahlungen iHv 46.112,50 € geleistet worden. Die Gesellschaft hätte einen Gesamtgewinn erzielt, die Provisionszahlungen hätten genau 9% der Auftragssumme betragen und seien über Banküberweisungen erfolgt, die Empfänger seien benannt worden und Verträge würden vorliegen („Provisionsvereinbarung“). Die BP würde die betriebliche Bedingtheit dieser Provisionszahlungen bezweifeln.

Wie bereits im Vorhalt dargelegt, würde die Kausalität für die betriebliche Abzugsfähigkeit darin bestehen, dass ansonsten kein Geschäft abgeschlossen worden wäre.

Wenngleich es durchaus wahrscheinlich sei, dass vielen Bürgern es unbekannt sei, dass im osteuropäischen Raum Provisionen für Geschäftsvermittlungen etc. geleistet würden, würde dies doch den Erfahrungen des täglichen osteuropäischen Geschäftslebens entsprechen. Es würde sich wohl kaum ein österreichisches Unternehmen finden lassen, welches keine Provisionen zahlen müsse. Mit diesen werde auch kalkuliert und diese würden sorgfältig ausverhandelt, da ja am Ende ein Gewinn übrigbleiben müsse (was auch in allen Fällen nachgewiesen worden sei). Dabei werde - nach Vorgabe der Käufer - der Verkaufspreis durch die Provisionen entsprechend erhöht. Die betriebliche Kausalität sei einwandfrei gegeben, da - wie bereits in der Vorhaltsbeantwortung dargelegt - ansonsten keine Geschäftsabschlüsse möglich seien. Dies würde nicht nur den hier zit. Fall betreffen, sondern sämtliche Geschäftsabschlüsse.

Es würde sich hier um den Unternehmensgegenstand der Gesellschaft handeln. Warum die BP auf diese Darlegung nie repliziert hätte, sondern immer wieder die Frage „Wo war die Leistung“ formulierte, sei nicht nachvollziehbar. Die Provisionen würden eine *conditio sine qua non* für die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen darstellen – und zwar in ALLEN osteuropäischen Ländern und nicht nur in diesem Fall. Herr DI K sei seit Jahrzehnten im Vermittlungsgeschäft tätig und dies würde den einzigen Unternehmensgegenstand darstellen, vor seiner Pensionierung im Angestelltenverhältnis und seit seiner Pension im Rahmen der belangten Gesellschaft.

[...]

Weiters werde dargelegt, dass der Generaldirektor des D Konzerns, Herr Dkfm. A, die Provision erhalten hätte.

Dazu die BP in Tz. 1 zur Niederschrift über die Schlussbesprechung:

„Herr Dkfm. A unterzeichnete für die Fa. G D d.o.o. alle Verträge. Nach Ansicht der Betriebsprüfung handelt es sich bei Herrn Dkfm. A um den Geschäftsführer jenes Unternehmens, das die Tiefendruckmaschine erwarb und bezahlte. In dieser Funktion handelt Herr Dkfm. A im Namen der Gesellschaft, deren Organ er ist. Gemäß GmbH-Gesetz handelt es sich daher nicht um eine Vermittlungsprovision, sondern um eine Zahlung der keine Leistung gegenübersteht.“

Diese Argumentation sei nicht verständlich und es sei auch keine Vorschrift im GmbH-Gesetz bekannt, die es der Beschwerdeführerin verbieten würde, die bezahlte Provision deshalb nicht abzusetzen, handelsrechtlich sei es selbstverständlich geboten, diese Provisionszahlungen zu erfassen. Vielmehr sei der GF der Beschwerdeführerin gemäß GmbH-Gesetz dazu angehalten, das Eigenkapital zu wahren und zu vergrößern, was bei Gewinnen gemeiniglich der Fall sei. Die Begründung sei deshalb nicht nachzuvollziehen. Der wahre wirtschaftliche Gehalt sei offensichtlich.

[...]

Es werde somit der Antrag gestellt, die nicht als Betriebsausgaben anerkannten Provisionszahlungen iHv 46.112,50 € als Betriebsausgabe anzuerkennen.

Die BP würde in Tz. 2 mit einem Mangel der betrieblichen Bedingtheit argumentieren.

Hinsichtlich der fehlenden Adresse des Zahlungsempfängers werde angemerkt, dass die Beschwerdeführerin lediglich die Überweisungsdaten erhalten hätte. Die Provisionen seien mit den zugrundeliegenden Geschäftsabschlüssen einwandfrei nachweisbar und würden 15% der Auftragssumme betragen. Der BP seien die zugrundeliegenden Geschäftsabschlüsse bekannt. Wie die Kalkulation eindeutig nachgewiesen hätte, würde ein Gewinn verbleiben.

Die BP würde argumentieren, dass der Verdacht einer Gewinnverlagerung in ein Steueroasenland vorliege, um Steuerspareffekte zu bewirken und der Verdacht naheliege, dass die bezahlten Gelder wieder an den Leistenden zurückgeflossen seien.

Dazu werde folgendes festgehalten:

Die den Provisionen zugrundeliegenden Geschäfte würden allesamt jene mit einer r Druckerei betreffen. Die BP würde offensichtlich meinen, dass sich die r Druckerei einer angeblichen Briefkastenfirma bediene, was sich aber unserer Ingerenz entziehe. Die Beschwerdeführerin hätte die Provisionen an die zyprische Gesellschaft gezahlt.

Der Betriebsausgabencharakter sei derart plausibel und nachvollziehbar, dass eine Vermutung, wie sie die BP anstelle, verfehlt sei. Worauf würden die o.zit. Vermutungen gründen? Die BP erkenne eindeutig, dass es kein einziges Geschäft gebe, wo keine Provisionen bezahlt würden. Die Zahlung von 15% Provision sei somit nicht unüblich oder ließe vermuten, dass die Beschwerdeführerin die Gelder - vielleicht dann über die Cayman Islands - wieder zurückfließen lasse. Aber wie eigentlich? Die Beschwerdeführerin sei keinesfalls wirtschaftliche Eigentümerin der zyprischen Gesellschaft.

Vielmehr hätte der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin noch nie zyprischen Boden betreten. Nach der nunmehrigen Unterzeichnung des neuen DBA mit Zypern werde es ab 1.1.2013 möglich sein, im Wege eines Auskunftsamthilfverfahrens die Eigentümerstruktur erheben zu lassen. Es sei davon ausgegangen und angeregt worden, dass das Finanzamt diese Erhebung auch durchführen werde. Die Beschwerdeführerin hätte keine Möglichkeiten, die Eigentümerstruktur der Gesellschaft - mangels Hoheitsgewalt - zu eruieren.

Gleichzeitig würde keine Handhabe bestehen, die Auftraggeber zur Offenlegung zu zwingen oder sonst wie zu beugen. Die gesamte Gestaltung des Projektes (wie übrigens alle Projekte) würde doch eher die Vermutung nahelegen, dass auch bei diesem Projekt eine Provision zu zahlen sei. Nebenbei bemerkt, würde die Beschwerdeführerin nicht nur Provisionen zahlen, sondern auch welche erhalten, die natürlich als Betriebseinnahme erfasst würden.

Zusammenfassend lasse sich festhalten, dass ohne Provisionszahlungen keine Projekte realisiert werden würden können und es sich eindeutig um notwendige, also über das Erfordernis einer schlichten Kausalität hinausgehende, Betriebsausgabe handle und es werde unter Hinweis auf das o.zit. Erkenntnis der Antrag gestellt, die nicht als Betriebsausgaben anerkannten Provisionszahlungen an die Fa. H Holding Ltd., CY, iHv 40.000,00 € als Betriebsausgabe anzuerkennen.

Weiters sei mit Bescheid vom 31. August 2012, eingelangt am 10. September 2012, die Körperschaftsteuer für das Jahr 2009 aufgrund der erfolgten Betriebsprüfung mit einer Nachzahlung iHv 22.540,72 € festgesetzt worden.

Innerhalb offener Rechtsmittelfrist werde Berufung gegen diesen Bescheid eingelegt und es werde hinsichtlich der Begründung auf die vorstehenden Ausführungen verwiesen.

Abschließend werde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung unter Ausschluss der Öffentlichkeit gestellt.

Anmerkung Richter: Diese Berufungen wurden am 14. Juni 2021 über FinanzOnline nochmals an die belangte Behörde übermittelt.

Mit **Bescheid vom 5. August 2015** wurde die **Körperschaftssteuer betreffend das Jahr 2012** nach Wiederaufnahme des Verfahrens neu festgesetzt (vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO). In der diesbezüglich gesonderten Bescheidebegründung vom 22. Juli 2015 wurden weitgehend die Ausführungen des Berichtes über die Außenprüfung betreffend die Jahre 2006 bis 2009 wiedergegeben.

Tz. 1 Zahlung an Dkfm. A und B

Tz. 2 Zahlungen an Fa. H Holding

Tz. 3 Zahlungen an Martin I

In weiterer Folge hätte eine Überprüfung des Jahres 2012 stattgefunden. Dabei sei eine Rechnung der Firma H Holding Ltd. über 184.000,00 € gefunden worden. Diese Rechnung hätte folgenden Inhalt gehabt:

„INVOICE No. 00000214

We allow ourselves to invoice you for marketing and consulting services for the promotion of packaging machines on the territory of Russia“

Aufgrund der vorliegenden Beweise sei folgender, entscheidungswesentlicher Sachverhalt festgestellt worden:

Das als "Market analysis 08.01.2017" bezeichnete Dokument sei von einer unbekannten Person in einem Zeitraum von ein bis zwei Tagen erstellt worden. Zu den Kosten der Erstellung des Dokuments werde auf die rechtliche Würdigung verwiesen.

Diese Feststellung würde auf folgender Beweiswürdigung gründen:

Zunächst sei vorgebracht worden, dass die Fa. H Holding Ltd. den Betrag von 184.000,00 € für die Erstellung einer Marktstudie erhalten hätte.

Eine kurze Internet-Recherche hätte ergeben, dass sich folgende Daten dieser Marktstudie problemlos über dieses Medium abrufen lassen würden:

Die angeführten Daten zu BIP, industrieller Entwicklung und industrieller Produktion würden sich problemlos über Quellen wie CIA Factbook (etwa

<https://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/geos/am.html> zu Armenien [abgerufen am 30.09.2014]) oder über die Daten des Zwischenstaatlichen Statistischen Komitees der GUS im Rahmen der Database of International Statistical Activities (DISA) der UNECE (etwa http://www.cisstat.com/eng/frame_macro.htm [abgerufen am 30.09.2014]) feststellen lassen.

Insgesamt würden sich keine Inhalte finden, die nicht durch eine einfache Internetrecherche greifbar gemacht werden würden können. Diese Recherche könne nach allgemeiner Lebenserfahrung von einem Maturanten in wenigen Stunden erledigt werden. In einer geringen Anzahl weiterer Stunden würden diese Ergebnisse in den vorliegenden Text verarbeitet werden können.

Die Auskunft von Herrn K, der erste Kontakt zur H Holding sei auf der DRUPA 1995 hergestellt worden, würde in auffälligem Widerspruch zu dem als „Certificate of Incorporation“ bezeichneten Dokument stehen, in dem das Eintragungsdatum der H Holding Ltd. mit dem 06.06.2006 angegeben werde.

Auf dem mit "Market analysis 08.01.2017" betiteltem Dokument werde der Name des Unternehmens durchgängig als "H Ltd." statt „H Holding Ltd.“ angeführt. Es sei unwahrscheinlich, dass ein existierendes Unternehmen, das mit Aufträgen in sechsstelliger Euro-Höhe beauftragt werde, derart nachlässig vorgehe. Ebenso sei schwer vorstellbar, dass auf einem Dokument eines solchen Unternehmens das Datum „08.01.2017“ anführt sei, das in keinem erkennbaren Bezug zum Inhalt des Dokuments stehen würde. Auch erscheine es vollkommen unüblich, dass über eine solche Leistung eine Rechnung ohne Leistungsbeschreibung und ohne Hinweis auf die Umsatzbesteuerung ausgestellt werde.

Erst mit dem Schreiben vom 20.01.2015 hätte die Beschwerdeführerin vorgebracht, dass die 184.000,00 € auch für „Tipps“ geleistet worden sei. Es würde offenbleiben, welche Tipps dies gewesen sein hätten sollen und sei darüber hinaus aufgrund des erstmaligen Vorbringens nach

langem Ermittlungsverfahren nicht glaubwürdig. In diesem Schreiben werde auch behauptet, dass von H „Türen geöffnet“ worden seien - ohne nähere Ausführung, welche Leistung dazu erbracht worden sei bzw. warum diese den genannten Betrag wert gewesen wäre.

Mit dem Schreiben vom 24.06.2015 sei vorgebracht worden, dass ein guter Kontakt zu den zuständigen Autoritäten hergestellt und ein freundschaftliches Klima zum Kunden aufgebaut worden sei.

Dass jemals eine Überprüfung einer operativen Tätigkeit der H durch die Beschwerdeführerin stattgefunden hätte, sei nicht glaubhaft gemacht worden. Das Schreiben der Beschwerdeführerin vom 20.01.2015 würde hier auf der Behauptungsebene bleiben.

Dass die Bankverbindung der „H Holding Ltd.“ von der Beschwerdeführerin nicht verifiziert und bloß im Rahmen des Ermittlungsverfahrens eine angebliche Stellungnahme der H in Form eines nicht unterfertigten Word-Dokuments vorgelegt worden sei, würde ebenfalls [gegen] die Existenz einer Geschäftsbeziehung sprechen.

Die Plausibilität des Betrags von 184.000,00 € für die „Marktanalyse“ sei ebenfalls von der Beschwerdeführerin nicht dargestellt worden.

In diesem Umfang hätte die Beschwerdeführerin ihre Beweisvorsorgepflicht in Zusammenhang mit Auslandssachverhalten nicht erfüllt.

Die am 24.06.2015 eingebrachten Dokumente würden keine konkreten Leistungen der H Holding erweisen. Auffällig und widersprüchlich zum bisherigen Vorbringen sei, dass nunmehr nur noch die Rede von einem r Auftrag sei. In der gegenständlichen Rechnung der H Holding Ltd. hingegen werde eine Marktanalyse betreffend Russland angesprochen. Neu hervorgebracht werde nun, dass die H Holding eine, ebenfalls nicht näher konkretisierte, beratende Tätigkeit gehabt hätte. Dass die Herstellung von Kontakten und Hintergrundinformationen im Geschäftsleben wichtig sei, würde sich aus der Lebenserfahrung ergeben.

Es würde sich bei den gegenständlichen Geschäften allerdings um Aufträge öffentlich-rechtlicher Körperschaften handeln, die transparenten Ausschreibungsregeln gemäß dem Gesetz über öffentliche Aufträge (Staatsblatt 28/2004) unterliegen würden.

Die Feststellungen zum Sachverhalt betreffend die BP aus dem Jahr 2012 zu den Zeiträumen 2006 bis 2009 würden aus Sicht des FA unverändert bleiben, da keine Äußerung der Beschwerdeführerin dagegen eingebracht worden sei.

Aus dieser vorangegangenen Prüfung würde sich erschließen, dass auch in den damals geprüften Zeiträumen nicht nachvollziehbare Leistungen als Betriebsausgaben geltend gemacht worden seien.

Auch dies würde die Annahme stützen, dass im gegenständlichen Fall keine entsprechende Leistung vorgelegen sei.

Insgesamt würde sich das Vorbringen der Beschwerdeführerin als nicht glaubwürdig erweisen.

Rechtlich folge daraus:

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst seien. Betriebsausgaben würden dann vorliegen, wenn die Aufwendungen mit dem Betrieb in Zusammenhang stehen.

Die Nachweispflicht für die Betriebsausgaben würde sich aus den allgemeinen Verfahrensvorschriften ergeben. Danach hätte der Abgabepflichtige die Richtigkeit seiner Angaben zu beweisen (vgl. VwGH 26.9.1990, 86/13/0097, 1991, 432 zur erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen; siehe auch VwGH 7.9.1997, 93/13/0059, 1998, 406).

Könne ein Beweis nach den Umständen des Einzelfalles nicht zugemutet werden, so würde die Glaubhaftmachung genügen. Der Nachweis einer Betriebsausgabe hätte durch einen schriftlichen Beleg zu erfolgen. Eigenbelege seien nur dann anzuerkennen, wenn unter den gegebenen Umständen Fremdbelege regelmäßig nicht vorliegen würden. Eine Glaubhaftmachung würde eine schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände durch den Steuerpflichtigen voraussetzen (Doralt⁴, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 269 f zu § 4 EStG 1988).

Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde würde innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes bestehen. Diese grundsätzlich bestehende amtswegige Ermittlungspflicht würde den Steuerpflichtigen jedoch nicht von seiner Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht befreien. Der Abgabepflichtige sei in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) dazu verhalten, die Richtigkeit der in seinen Anbringen dargelegten Umstände zu beweisen oder glaubhaft zu machen (§ 138 BAO) bzw. die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß offen zu legen. Der Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung jener Umstände, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung (hier der Betriebsausgaben) gestützt werde, würde in erster Linie dem Steuerpflichtigen obliegen.

Der Steuerpflichtige müsse die als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen grundsätzlich über Verlangen der Abgabenbehörde nach Art und Umfang nachweisen oder, wenn dies nicht möglich sei, wenigstens glaubhaft machen (Hofstätter/Reichel, ESt-Kommentar, § 4 Abs. 4 allgem., Tz 13). Die Betriebsausgaben seien dem Grunde und der Höhe nach nachzuweisen (glaubhaft zu machen).

Bei Auslandsgeschäften, bei denen der Abgabenbehörde im Allgemeinen eine genaue Überprüfung der Angaben des Abgabepflichtigen nur schwer möglich sei, seien für Zahlungen an ausländische Empfänger erhöhte Anforderungen an die Nachweispflicht zu stellen. In einem solchen Fall würde die Mitwirkungspflicht der Behörde in den Hintergrund treten. Da sich die Ermittlungsmöglichkeiten der Abgabenbehörden im Ausland auf die Möglichkeit von

Rechtshilfeersuchen an die ausländischen Finanzbehörden beschränken, würde der Mitwirkung des Abgabepflichtigen im Rahmen von Auslandssachverhalten erhöhte Bedeutung zukommen (Ritz³, BAO-Handbuch, Tz 10 zu § 115 BAO).

Insbesondere dann, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzel im Ausland hätten, sei die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht der Partei in dem Maß höher, als die Pflicht der Abgabenbehörden zur amtswegigen Erforschung des Sachverhaltes wegen des Fehlens der ihr sonst zur Verfügung stehenden Ermittlungsmöglichkeiten geringer werde. Würde in solchen Fällen die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen in den Vordergrund treten, so liege es vornehmlich an ihm, Beweise für die Aufklärung auslandsbezogener Sachverhalte beizuschaffen (VwGH 28. 10. 1987, Zl. 85/13/0179).

Im Erkenntnis vom 13.9.2006, 2002/13/0091 hätte der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass die Ungewöhnlichkeit einer vom Steuerpflichtigen nebulös angedeuteten, aber nie offen gelegten Sachverhaltskonstellation, auf die er sein Begehren stützt, erhöhte Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen mit sich bringen würde. Dass derjenige, der ungewöhnliche Verhältnisse behauptete, einer erhöhten Mitwirkungspflicht unterliege, würde im Übrigen der ständigen Rechtsprechung des VwGH (z. B. 27.2.2002, 98/13/0102) entsprechen. Wer seine erhöhte Mitwirkungspflicht verletze, hätte die damit verbundenen Nachteile zu tragen (UFS 30.06.2009, RV/1041-L/07).

Da die Wurzeln des Sachverhalts im Ausland seien, hätte das zur Folge, dass die Beschwerdeführerin bei der Ermittlung des Sachverhalts eine erhöhte Mitwirkungspflicht treffe.

Wie oben festgestellt, sei für die Erstellung der Marktanalyse der kurzfristige Einsatz einer in Internet-Recherche befähigten und mit guter Allgemeinbildung ausgestatteten Person ausreichend. Die Annahme, dass ein Unternehmen für einen Betrag von 184.000,00 € damit beauftragt und dieser Betrag auch bezahlt worden sei, sei vollkommen lebensfremd. Mangels Mitwirkung der Beschwerdeführerin werde im Schätzungsweg ein Betrag von 300,00 € für die Erledigung dieser Arbeit angenommen. Der Beweis für eine darüber hinaus gehende Betriebsausgabe sei von der Beschwerdeführerin nicht erbracht worden. Eine Glaubhaftmachung würde nicht in Betracht kommen, da ein Beweis der Beschwerdeführerin zumutbar sei. Zudem sei auch die gegenständliche Betriebsausgabe mangels adäquater Leistung nicht glaubhaft.

Darüber hinaus hätte die Beschwerdeführerin nach Aufforderung gem. § 162 BAO keinen Empfänger im Sinne dieser Bestimmung genannt. Schon deshalb sei der diesbezüglich geltende Aufwand iHv 184.000,00 € ertragsteuerlich nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig. Die Aufforderung zur Empfängerbenennung sei zulässig, da aufgrund des unklaren Sachverhalts nicht ausgeschlossen werden könne, dass der Empfänger im Inland abgabepflichtig sei. Im Übrigen werde nochmals auf den, dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin bekannten

Außenprüfungsbericht vom 26.06.2012 (2006-2009; Tz. 2) verwiesen, insbesondere auf die sie betreffende Beweisvorsorgepflicht.

Es könne daher auch kein im Schätzungsweg ermittelter, angemessener Betrag für die Marktanalyse als Betriebsausgabe angesetzt werden.

Hinsichtlich des Vorbringens der Beschwerdeführerin, dass das Finanzamt Erkundigungen über die Amtshilfe in Zypern einholen solle, sei zu entgegnen, dass nach herrschender Rechtsprechung die Beweisvorsorge in Zusammenhang mit Auslandssachverhalten dem Abgabepflichtigen obliege und die Abgabenbehörde nicht gehalten sei, stattdessen selbst Erkundigungen einzuholen.

Mit Eingabe vom 23. September 2015 wurde **Beschwerde** gegen den **Körperschaftsteuerbescheid 2012** eingereicht.

Zum wiedergegebenen Sachverhalt der belangten Behörde betreffend 2012 sei folgendes anzumerken:

Die Market analysis 8.1.2017 wäre von einer unbekannten Person in 2 Tagen erstellt worden und sei 300,00 € wert.

Hier würde es sich um eine willkürliche Behauptung der Behörde handeln. Warum werde genau diese Marktanalyse herangezogen, wenn doch das agency agreement (Beilage) zwischen der Beschwerdeführerin und H Holding Ltd. vom 3.9.2012 vorliegen würde. Wenn sich die Behörde die Mühe machen hätte wollen, dieses auch zu lesen, würde sie erkennen, dass die Leistungen der H Holding Ltd. sehr umfangreich seien und sich nicht auf die fokussierte Marktanalyse reduzieren lassen. Warum würden auch die anderen reports (Beilage) nicht zitiert werden, die ebenfalls vorliegen (mail an Frau L vom 12.5.2014)?

Zur Sicherheit werde diese nochmals beigelegt. Die Feststellung des Finanzamtes, dass es sich bei der Nichtabzugsfähigkeit von Provisionen eben (leider) um einen Standortnachteil Österreichs handle, könne auch nicht befriedigen. Unternehmer die täglich dem Unternehmerwagnis ausgesetzt seien, hätten nur bedingt Verständnis dafür, wenn die Realität der wirtschaftlichen Abläufe in den osteuropäischen Ländern seitens der Finanzverwaltung, verweigert werde. Diese Realität bedeute keine ungesetzlichen Vorgangsweisen, aber doch die Faktizität, dass man sich für Vermittlungen und Tipps erkenntlich zeigen würde oder zeigen müsse.

Besonders aus der Beilage zur Berufung 2006-2009 sei ersichtlich, dass die Provisionen exakt abgerechnet worden seien (Beilage). Es sei immer eine Empfängerbenennung und Banküberweisung erfolgt.

Allein betreffend 2012 hätte die Behörde recht, wenn sie meine, es würde hier kein konkretes Projekt abgerechnet, sondern für entsprechende laufende Leistungen ein Betrag überwiesen werden.

H hätte bereits im o.zit. Betriebsprüfungszeitraum mehrere namhafte Projekte vermittelt. Herr DI K würde Herrn M bereits seit vielen Jahren, um nicht zu sagen Jahrzehnten, kennen. Der Hinweis, dass hier ein offensichtlicher Widerspruch bestünde, wenn Herr DI K meine, er hätte (entsprechend seiner Erinnerung lt. email vom 9.5.2014) den ersten Kontakt mit H Holding Ltd. im Jahre 1995 gehabt, wobei die H erst 2006 gegründet worden sei, hätte sich ja bei der Besprechung im Amt aufgeklärt.

Herrn M kenne Herr DI K schon viel länger und für Herrn DI K würde insoweit kein Unterschied bestehen. Ansprechperson sei Herr M. Es werde hier nur versucht, Seriosität zu untergraben. Auch der Hinweis, dass statt H Holding Ltd. in der Marktanalyse nur H Ltd. angeführt werde, sei entbehrlich und der Sache nicht dienlich. Der Hinweis, dass erst am 20.1.2015 vorgebracht worden sei, dass die 184.000,00 € auch für „Tipps“ geleistet worden seien, sei nicht richtig. Das o.zit. agency agreement und die nachfolgenden reports würden schon lange vorliegen.

Weiters werde geschrieben, dass die Bankverbindung der H nicht „verifiziert“ worden sei. Es würden der Auslands-Überweisungsauftrag und der Bankauszug der N eindeutig vorliegen. Hinsichtlich der H würden der Firmenbuchauszug und das Certificate of Incumbency vorliegen. Hier werde Herr M als Director von H ausgewiesen. Der Betrag sei eindeutig an die H überwiesen worden. Was solle hier nicht „verifiziert“ sein?

Überdies werde unterstellt, dass es sich bei der H Holding Ltd. um eine Briefkastenfirma handle. Eine Briefkastenfirma würde sich dadurch auszeichnen, dass sie keine wirtschaftlichen Aktivitäten entfalten würde. Domizilgesellschaften (mit wirtschaftlichen Aktivitäten off-shore) seien jedoch nicht als Briefkastenfirmen einzustufen (so VwGH 29.9.2004, 2001/13/0013 oder auch VwGH 19.12.2007, 2005/13/0030). Demnach würde die Benennung einer Domizilgesellschaft als Empfänger ausreichen. Die Beschwerdeführerin hätte jedoch auch die hinter der H Holding Ltd. stehenden Personen benannt – als Direktor Herr M und als Secretary of the company die M Business Management Ltd - wie den Unterlagen entnommen werden könne.

Abschließend werde ohne vergleichbaren Sachverhalt noch der VwGH 2002/13/0091 zitiert, dass die Ungewöhnlichkeit einer vom Steuerpflichtigen nebulös angedeuteten, aber nie offen gelegten Sachverhaltskonstellation, erhöhte Mitwirkungspflichten mit sich bringen würde. Dazu sei festzustellen, dass alles immer offen und vollständig dargelegt worden sei. Wo seien hier nebulöse Konstellationen festzustellen? Der Umstand, dass die Behörde nicht ordnungsgemäß ermittle, könne nicht zu Pauschalfeststellungen führen.

Abschließend werde pauschal angeführt, dass nach herrschender Rechtsprechung (ohne Verweise auf diverse Erkenntnisse) die Beweisvorsorge (im) Zusammenhang mit Auslandssachverhalten dem Abgabepflichtigen obliege und die Abgabenbehörde nicht gehalten sei, stattdessen selbst Erkundigungen einzuholen.

Das sei jedoch keinesfalls so apodiktisch festgeschrieben. Es sei ein Irrtum, dass die Beweislastumkehr bei Auslandssachverhalten so weit gehe, dass die Finanzverwaltung überhaupt zu nichts mehr angehalten sei. Vielmehr bleibe die Verpflichtung der Behörde zur amtswegigen Sachverhaltsermittlung innerhalb der Grenzen des ihr Zumutbaren aufrecht. Die erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen würde jedenfalls dann an ihre Grenze stoßen, wenn das Beibringen der von der Behörde angeforderten Beweise unmöglich sei. So sei es für die Beschwerdeführerin nicht möglich, Jahresabschlüsse von H Holding Ltd. vorzulegen oder eine schriftliche Bestätigung der zypriotischen Bank, wer der „tatsächliche“ Empfänger des Zahlungsbetrages sei. Hier würde vielmehr die Möglichkeit der internationalen Amtshilfe zur Verfügung stehen, dessen Durchsetzung in Zypern und sogar in Belize unproblematisch sein müsste.

Da die Beschwerdeführerin immer alles offengelegt und nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht hätte und der Empfänger der Zahlungen benannt worden sei und die Zahlungen zweifelsohne betrieblich bedingt seien, werde der Antrag gestellt, die Zahlung von 184.000,00 € als Betriebsausgabe anzuerkennen.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 11. August 2021** wurden die Beschwerden betreffend **Körperschaftsteuer 2007, 2008 und 2009** als unbegründet abgewiesen. In der gesonderten Bescheidbegründung vom 12. August 2021 wurde hierzu folgendes ausgeführt: Vorerst wurde auf den Außenprüfungsbericht 2006-2009 vom 26. Juni 2012 verwiesen. *Anmerkung Richter: Dieser wurde bereits oben wiedergegeben und wird hier nicht nochmals dargestellt, ebenso wie die entsprechenden Bescheidbegründungen in den Erstbescheiden.*

[...]

Provisionen würden Betriebsausgaben begründen, sofern die Zahlung betrieblich veranlasst sei. Bei Auslandssachverhalten bestehe grundsätzlich erhöhte Mitwirkungspflicht (Beweisvorsorgepflicht und Beweismittelbeschaffungsverpflichtung).

Die Höhe der Zahlungen sei nachzuweisen oder glaubhaft zu machen (VwGH 4.10.1983, 83/14/0022), der Nachweis von Bargeldübergaben sei zumutbar (VwGH 19.5.1992, 91/14/0089).

Werde die Namhaftmachung der Empfänger aus geschäftlicher Rücksichtnahme verweigert, komme ein Abzug nicht in Betracht, sofern ein Verlangen gemäß § 162 Abs. 1 BAO vorausgegangen sei (VwGH 3.6.1987, 86/13/0001 und VwGH 16.3.1988, 87/13/0252). Die Benennung würde nicht genügen, wenn anzunehmen sei, dass die genannten Personen nicht Empfänger seien (VwGH 22.10.1991, 91/14/0032). Widersprüche in der Anzahl der Provisionsempfänger, Buchhaltungsmängel oder verschwiegene Konten würden die Annahme einer nur vorgetäuschten Zahlung (VwGH 25.3.1992, 86/13/0055) rechtfertigen.

Könne aus gutem Grunde angenommen werden, dass die gezahlten Beträge weiterhin in der Verfügung der Provisionsgeber verblieben seien, sei die Abzugsfähigkeit zu verweigern (VwGH 12.4.1983, 82/14/0211). Die Behauptung der "Üblichkeit" von Provisionen im Auslandsgeschäft sei kein Anhaltspunkt für deren tatsächliche Zahlung (VwGH 18.11.1987, 84/13/0083). Daher würden entsprechende Nachweise (Buchungsbeleg, Zahlungsbestätigung, Nachweis der Existenz des Geschäftspartners und seiner Befähigung zur Vermittlung) gefordert werden können (VwGH 31.7.1996, 92/13/0020).

Nach der Rechtsprechung des VwGH bedürfe es seitens eines Betriebsausgaben geltend machenden Abgabepflichtigen für die Darlegung der betrieblichen Veranlassung von Zahlungen einer besonders exakten Leistungsbeschreibung, wenn Zahlungen für die Erbringung schwer fassbarer Leistungen, wie Kontaktvermittlung, Know-how-Überlassung, „Bemühungen“, oä erfolgt hätten sein sollen. Die Anerkennung der betrieblichen Veranlassung solcher Zahlungen hätte eine konkrete und detaillierte Beschreibung der erbrachten Leistungen - und auf dieser Sachverhaltsgrundlage die Beurteilung als betrieblich veranlasst - zur Voraussetzung (VwGH 2013/15/0274).

2007:

< F B:

Laut Internetrecherche sei Herr B bereits früher Leiter des Unternehmens C gewesen. Im Jahr 2005 hätte er wieder die Leitung übernommen. Zwischenzeitlich sei er als Politiker tätig gewesen. Herr B würde weder auf den Verträgen mit der Fa. C Group d.o.o. (*im Folgenden auch „C“*) noch auf den Verträgen mit der Fa. G D d.o.o. aufscheinen. Es sei in der Beschwerde nicht dargelegt worden, inwiefern Herr B eine Leistung für den Geschäftsabschluss hinsichtlich des Projektes Athena erbracht hätte. Es seien lediglich Zahlungsnachweise vorgelegt worden. Auf dem vorgelegten Erlagschein sei als Verwendungszweck *„Unterstützung f. Planung + Koordinierung Firmen N - Z - C“* angegeben worden. In der Vorhaltsbeantwortung vom 17.04.2012, eingelangt am 20.04.2012, sei vorgebracht worden, dass die Überweisung an Hrn. B aufgrund einer Anweisung zwischen diesem und Hrn. A getätigt worden sei. Es seien keine Unterlagen über eine Anweisung zwischen Hrn. B und Hrn. A vorgelegt worden. Die betriebliche Veranlassung und Grund der Mitwirkung von Hrn. B sei nicht ausreichend dargelegt worden. Eine Anerkennung der Provisionszahlung als Betriebsausgabe sei daher nicht möglich gewesen.

< E A:

Vorgelegt worden seien Überweisungsaufträge, eine Provisionsvereinbarung, Zahlungsnachweise.

In der Provisionsvereinbarung vom 12.04.2006 sei lediglich die „Unterstützung“ bei der technischen und finanziellen Realisierung des Projektes Athena vereinbart worden. Es würde auch im Rahmen des Vorhalteverfahrens keine genaueren Angaben zur Leistungserbringung durch Hrn. A geben. Wie oben ausgeführt, bedürfe es für die Anerkennung der Entlohnung für

die Erbringung schwer fassbarer Leistungen, wie Kontaktvermittlung, als Betriebsausgaben nach der ständigen Rechtsprechung einer konkreten und detaillierten Beschreibung der erbrachten Leistungen (VwGH 15.9.2016, 2013/15/0274). Die Formulierung in der Provisionsvereinbarung sei daher nicht ausreichend, um von einer konkreten und detaillierten Leistungsbeschreibung zu sprechen. Aufgrund des Fehlens dieser Voraussetzung sei eine Anerkennung der Provisionszahlungen als Betriebsausgabe nicht möglich gewesen.

2008:

< E A:

Vorgelegt worden seien Überweisungsaufträge, eine Provisionsvereinbarung, Zahlungsnachweise.

In der Provisionsvereinbarung vom 12.04.2006 sei lediglich die „Unterstützung“ bei der technischen und finanziellen Realisierung des Projektes Athena vereinbart worden. Es würde auch im Rahmen des Vorhalteverfahrens keine genaueren Angaben zur Leistungserbringung durch Hrn. A geben. Wie oben ausgeführt, bedürfe es für die Anerkennung der Entlohnung für die Erbringung schwer fassbarer Leistungen, wie Kontaktvermittlung, als Betriebsausgaben nach der ständigen Rechtsprechung einer konkreten und detaillierten Beschreibung der erbrachten Leistungen. Die Formulierung in der Provisionsvereinbarung sei daher nicht ausreichend, um von einer konkreten und detaillierten Leistungsbeschreibung zu sprechen. Aufgrund des Fehlens dieser Voraussetzung sei eine Anerkennung der Provisionszahlungen als Betriebsausgabe nicht möglich gewesen.

< Fa. H Holding Ltd.:

Bei einer Abfrage der internationalen Wirtschaftsdaten (IWD-Abfrage), wo recherchiert werde, wo ein bestimmtes Unternehmen registriert worden sei, wer die Gesellschafter seien, wo sich der Sitz befinde, welche Tätigkeit Gegenstand des Unternehmens sei, etc. hätte zu der H Holding Ltd., mit der Adresse ***4***, Belize City, lediglich herausgefunden werden können, dass

- diese seit 01.01.2018 gelöscht sei,
- die H an der Adresse in Belize keine eigenen Mitarbeiter beschäftigt und keine Büros gehabt hätte,
- die Registrierung sei von der ***3*** Ltd. (Adresse ***4***, Belize City) vorgenommen worden und die H sei an der gleichen Adresse registriert,
- für den Zeitraum 2007-2012 hätten keine konkreten unternehmensbezogenen Daten erhoben werden können,
- das Unternehmen sei aufgrund nicht erfolgter Zahlung von Gebühren gelöscht worden (non-payment of fees).

An der Adresse ***4***, Belize City, seien insgesamt 28 Unternehmen gemeldet. Es würde die Vermutung naheliegen, dass diese Adresse als Briefkastenadresse genutzt werde.

Zu Herrn Georgi M hätte festgestellt werden können, dass dieser bei der O Ltd. Direktor sei, bei der Densiti P eine „andere“ Rolle hätte und 30 frühere Rollen bei 15 verschiedenen Unternehmen ausgeübt hätte.

Zur M Business Management Ltd. in Belize:

Diese sei laut Rechercheergebnissen am 18.07.2019 gegründet worden. Das würde in Widerspruch zu dem Certificate of incumbency aus 2013 stehen.

Die M Business Management Ltd. hätte eine 100%ige Tochter, die Q Holdings Ltd.

Zur M Business Management Ltd. in Großbritannien:

Diese sei laut Rechercheergebnissen am 23.01.1998 gegründet und am 26.10.2004 aufgelöst worden.

Die vorgelegten Unterlagen (Auslandsüberweisungsaufträge, Certificate of incumbency - Bescheinigung über den Amtsinhaber, Stellungnahme vom 24.06.2015) würden nicht ausreichen, die geforderten Voraussetzungen für die Anerkennung von Auslandsprovisionen zu erfüllen.

Es sei kein Vertrag hinsichtlich Vereinbarung von Provisionszahlungen vorgelegt worden. Nach Recherche zu H Holding Ltd. sei festgestellt worden, dass ein Unternehmen mit dieser Bezeichnung in Pafos, Zypern registriert sei, nicht jedoch in Limassol.

Betreffend des Jahres 2012 sei ein Auftrag zur Empfängernennung gem. § 162 BAO veranlasst worden. Aus der Beantwortung des Vorhaltes würde hervorgehen, dass sich an der angegebenen Adresse in Limassol, Zypern, eine Zahlstelle und ein Büro der H Holding Ltd. befinde.

Dies hätte von der Beschwerdeführerin jedoch nicht nachgewiesen werden können. Aus der Bescheinigung über den Amtsinhaber sei der Direktor Georgi M zu entnehmen, sowie der registrierte Sitz in Belize.

Wie oben ausgeführt, bedürfe es für die Anerkennung der Entlohnung für die Erbringung schwer fassbarer Leistungen, wie Kontaktvermittlung, Know-how-Überlassung, „Bemühungen“, als Betriebsausgaben nach der ständigen Rechtsprechung einer konkreten und detaillierten Beschreibung der erbrachten Leistungen. Da kein Vertrag hinsichtlich Provisionszahlungen für die Jahre 2008 und 2009 vorgelegt worden sei, und auch aus sonstigen vorgelegten Unterlagen keine genaue Leistungsbeschreibung hervorgehen würden, sei eine Anerkennung der Provisionszahlungen als Betriebsausgabe nicht möglich gewesen.

Es werde in der Beschwerde angeregt, dass das Finanzamt im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens die Eigentümerstruktur erheben lässt.

Da die Wurzeln des Sachverhalts im Ausland seien, hätte das zur Folge, dass der Beschwerdeführerin bei der Ermittlung des Sachverhalts eine erhöhte Mitwirkungspflicht

treffen würde.

Hinsichtlich des Vorbringens der Beschwerdeführerin, dass das Finanzamt Erkundigungen über die Amtshilfe in Zypern einholen solle, sei zu entgegnen, dass nach herrschender Rechtsprechung die Beweisvorsorge im Zusammenhang mit Auslandssachverhalten dem Abgabepflichtigen obliegen würde und die Abgabenbehörde nicht gehalten sei, stattdessen selbst Erkundigungen einzuholen.

Laut erläuternden Bemerkungen zum WiEReG (ErläutRV 1660 BlgNR 25. GP S22) bestehe diese erhöhte Mitwirkungspflicht im Wesentlichen dann, wenn durch faktische Gegebenheiten oder rechtliche Schranken die amtswegige Ermittlung des Sachverhaltes eingeschränkt oder verhindert sei, was grundsätzlich bei Auslandssachverhalten gelten würde. Die faktische Einschränkung der amtswegigen Ermittlung bei Auslandssachverhalten werde auch durch rechtliche Amtshilfemöglichkeiten nicht verbessert.

Da zu dem Geschäftsführer der H Holding Ltd., Hrn. M, wie behauptet, seit Jahren ein guter geschäftlicher Kontakt bestehe, würde es für die Beschwerdeführerin ein Leichtes sein müssen, nähere Informationen zu der Adresse in Limassol über Hrn. M zu erhalten.

Eine Anerkennung der Zahlung als Betriebsausgabe sei daher nicht möglich gewesen.

2009:

< I Martin:

Vorgelegt worden sei lediglich ein Überweisungsbeleg. Es seien kein abgeschlossener Vertrag, keine Rechnung oder sonstige Nachweise vorgelegt worden. Wie oben ausgeführt, bedürfe es für die Anerkennung der Entlohnung für die Erbringung schwer fassbarer Leistungen, wie Kontaktvermittlung, als Betriebsausgaben nach der ständigen Rechtsprechung einer konkreten und detaillierten Beschreibung der erbrachten Leistungen.

Aufgrund des Fehlens von Unterlagen sei die Nachvollziehbarkeit der betrieblichen Veranlassung der Provisionszahlung nicht gegeben und hätte diese nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden können.

< Fa. H Holding Ltd.:

Bei einer Abfrage der internationalen Wirtschaftsdaten (IWD-Abfrage), wo recherchiert werde, wo ein bestimmtes Unternehmen registriert worden seien, wer die Gesellschafter seien, wo sich der Sitz befinde, welche Tätigkeit Gegenstand des Unternehmens sei, etc. hätte zu der H Holding Ltd., mit der Adresse ***4***, Belize City, lediglich herausgefunden werden können, dass

- diese seit 01.01.2018 gelöscht sei,
- die H an der Adresse in Belize keine eigenen Mitarbeiter beschäftigt gehabt und keine Büros betrieben hätte
- die Registrierung von der ***3*** Ltd. (Adresse ***4***, Belize City) vorgenommen worden sei, und die H an der gleichen Adresse registriert hätte,
- für den Zeitraum 2007-2012 keine konkreten unternehmensbezogenen Daten erhoben

werden hätten können,

- das Unternehmen aufgrund nicht erfolgter Zahlung von Gebühren gelöscht worden sei (non-payment of fees).

An der Adresse ***4***, Belize City, seien insgesamt 28 Unternehmen gemeldet gewesen. Es würde die Vermutung naheliegen, dass diese Adresse als Briefkastenadresse genutzt werde.

Anmerkung Richter: Die weiteren Ausführungen zu Herrn Georgi M seien ident mit den Darstellungen betreffend das Jahr 2009 und würden hier nicht nochmals wiedergegeben.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 17. August 2021** wurde die Beschwerde betreffend **Körperschaftsteuer 2012** als unbegründet abgewiesen.

In der gesonderten Begründung vom 18. August 2021 wurden hierzu folgende Ausführungen wiedergegeben:

Beantragt der Steuerpflichtige die Absetzung von Schulden, anderen Lasten oder Aufwendungen, so könne die Abgabenbehörde gemäß § 162 BAO verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet. Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde verlangten Angaben verweigert, seien die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen.

In der Literatur (Jirousek/Lang (2005):

Der Begriff der „Briefkastenfirma“ (in Jirousek/Lang (Hrsg.) Praxis des Internationalen Steuerrechts. Wien Linde, 405) wird wie folgt definiert:

Briefkastenfirmen besitzen idR keine eigenen Büroräumlichkeiten, kein Personal sowie keine entsprechende eigene Infrastruktur (z. B. Telefon- oder Faxanschluss), sondern benutzen solche von in einem Niedrigsteuerland etablierten Treuhändern, die - da sie oftmals für eine Vielzahl derartiger Gesellschaften tätig werden - als „Massendomizil“ bezeichnet werden können. Sie bestehen somit nicht nur aus einem „Briefkasten“ bzw. einer reinen Postadresse, sondern bedürfen schon aus Gründen des Vortäuschens eines „echten“ Geschäftsbetriebes einer zumeist von Treuhänder beigestellten (Mindest-) Organisation, die z. B. einlangende Post bearbeitet bzw. an dahinterstehende Personen weiterleitet oder sogar - teils mit Namensnennung der Sitzgesellschaft - Telefonate entgegennimmt.

Eine Recherche in den internationalen Wirtschaftsdatenbanken hätte folgende Ergebnisse gebracht:

< Eine Abfrage der H Holding Ltd., ***4***, Belize City, Belize in der Datenbank der KSV1870 Information GmbH hätte ergeben, dass es sich um eine Holding und Investmentgesellschaft handeln würde, wobei nähere Daten zu den getätigten Investments nicht in Erfahrung gebracht hätten werden konnten. Des Weiteren sei angeführt worden, dass die Firma in Belize kein Personal beschäftige und keine Büroräumlichkeiten besitze; ein Indiz für das Vorliegen einer „Briefkastenfirma“.

< An der Adresse der H Holding Ltd., ***4***, Belize City, Belize seien 28 Firmenadressen

registriert; ein Indiz für das Vorliegen eines „Massendomizils“.

< Als „Director of the Company“ scheine im „Certificate of Incumbency“ Georgi M auf. Eine Abfrage in der „orbis“-Datenbank zu diesem Namen hätte das Ergebnis gebracht, dass Georgi M aktuell drei Funktionen in zwei Firmen innehätte; in früheren Zeiträumen seien 30 Funktionen in 15 Firmen gelistet; ein Indiz dafür, dass die organisatorische (Mindest-) Betreuung von („Briefkasten“-) Firmen zum Geschäftsmodell von Georgi M gehöre.

< Als „Secretary of the Company“ würde im „Certificate of Incumbency“ die „M Business Management Ltd.“ aufscheinen. Eine Abfrage in der „orbis“-Datenbank zu dieser Firma hätte das Ergebnis gebracht, dass das Unternehmen am 18.7.2019 gegründet worden sei. Zeitlich würde diese Information nicht mit dem „Certificate of Incumbency“, datiert mit 16.5.2013 zusammenpassen. Es hätten keine Informationen zu Gesellschaftern, wirtschaftlicher Tätigkeit oder Finanzdaten bereitgestellt werden können; ein Indiz dafür, dass es sich bei der „M Business Management Ltd.“ um kein operativ tätiges Unternehmen handle.

Die Abgabenbehörde würde daher, in Würdigung des o.a. Sachverhaltes, davon ausgehen, dass es sich bei der H Holding Ltd. um eine sogenannte „Briefkastenfirma“ im weiter oben ausgeführten Sinne handle.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH werde bei Benennung einer „Briefkastengesellschaft“ angenommen, dass es sich bei der Gesellschaft nicht um den tatsächlichen Empfänger der abgesetzten Beträge handle (VwGH 20.9.2007, 2007/14/0007, VwGH 13.11.2019, Ra 2018/13/0107).

In Bezug auf das vorgelegte „Certificate of Incumbency“ sei festzuhalten, dass die „formelle“ Existenz einer Gesellschaft ebenso wenig ausreichend für die tatsächliche Empfängernennung sei, wie deren formelle Funktion als Empfängerin der strittigen Zahlungen oder bloße Rechnungslegerin (VwGH 17.11.2005, 2001/13/0247). Eine Banküberweisung würde dann nicht ausreichen, wenn begründete Zweifel darüber bestehen würden, dass es sich nicht um den tatsächlichen Empfänger der Beträge handle (BFG 6.8.2015, RV/7102818/2012). Da nach ständiger Rechtsprechung des VwGH bei Benennung einer „Briefkastengesellschaft“ angenommen werden könne, dass es sich bei der Gesellschaft nicht um den tatsächlichen Empfänger der abgesetzten Beträge handle, sei der vorgelegte Bankbeleg als Nachweis der tatsächlichen Empfängernennung nicht ausreichend.

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO hätten die Abgabebehörden 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 seien. Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde bestehe innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes. Diese grundsätzlich bestehende amtswegige Ermittlungspflicht würde den Steuerpflichtigen jedoch nicht von seiner Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht befreien. Der Abgabepflichtige sei in Erfüllung

seiner Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) dazu verhalten, die Richtigkeit der in seinen Anbringen dargelegten Umstände zu beweisen oder glaubhaft zu machen (§ 138 BAO) bzw. die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß offen zu legen. Der Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung jener Umstände, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung (hier der Betriebsausgaben) gestützt werde, würde in erster Linie dem Steuerpflichtigen obliegen.

Insbesondere dann, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzel im Ausland hätten, sei die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht der Partei in dem Maß höher, als die Pflicht der Abgabenbehörden zur amtswegigen Erforschung des Sachverhaltes wegen des Fehlens der ihr sonst zur Verfügung stehenden Ermittlungsmöglichkeiten geringer werde. Trete in solchen Fällen die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen in den Vordergrund, so liege es vornehmlich an ihm, Beweise für die Aufklärung auslandsbezogener Sachverhalte beizuschaffen (VwGH 28. 10. 1987, Zl. 85/13/0179).

Laut erläuternden Bemerkungen zum WiEReG (ErläutRV 1660 BlgNR 25. GP S22) bestehe die erhöhte Mitwirkungspflicht im Wesentlichen dann, wenn durch faktische Gegebenheiten oder rechtliche Schranken die amtswegige Ermittlung des Sachverhaltes eingeschränkt oder verhindert sei, was grundsätzlich bei Auslandssachverhalten gelten würde. Die faktische Einschränkung der amtswegigen Ermittlung bei Auslandssachverhalten werde auch durch rechtliche Amtshilfemöglichkeiten nicht verbessert.

Da der tatsächliche Empfänger der Auslands-Provision iHv 184.000,00 € durch die Beschwerdeführerin im Rahmen ihrer erhöhten Mitwirkungspflicht iZm Auslandssachverhalten weder nachgewiesen worden sei, noch glaubhaft gemacht hätte werden können und nach Ausschöpfung der erreichbaren Erkenntnisquellen durch die Abgabenbehörde Zweifel im Hinblick auf den tatsächlichen Empfänger der Zahlungen bestehen würden, seien die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen.

Mit Eingabe vom 11. November 2021 wurde beantragt, die Beschwerden hinsichtlich **Körperschaftsteuer 2007, 2008, 2009 und 2012** dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen (**Vorlageantrag**).

Betreffend die Beschwerdegründe werde auf die Ausführungen in den Beschwerden verwiesen.

Des Weiteren würden weitere Anmerkungen vorgebracht:

Im Grunde würde es um zwei Argumente der Betriebsprüfung gehen. Einesteils werde in allen belangten Fällen der Betriebsausgabencharakter verneint und in einem Falle (Zypern, Belize) zusätzlich die nicht ausreichende Empfängerbenennung gem. § 162 BAO.

In diesem Falle werde argumentiert, die Gelder seien über welche Wege auch immer wieder zurückgeflossen. Gleichzeitig werde aber in der Beschwerdeentscheidung begründet, dass

Herr M mit mehr als 30 Firmen international im Laufe der Jahre verbunden gewesen sei, respektive aufscheinen würde. Also scheine es Herrn M ja doch zu geben. Die Behörde hätte sich mit dem Vorbringen nie auseinandergesetzt und lapidar behauptet, die Benennung der hinter der zypriotischen Gesellschaft stehenden natürlichen Person des Herrn M sei nicht ausreichend.

Fakt sei, dass die Provision an die zypriotische Gesellschaft überwiesen worden sei. Ein Anhaltspunkt, dass diese Gelder dann eine in Österreich steuerpflichtige Person erhalten hätte, würde keineswegs vorliegen und könne nicht nachvollzogen werden, wie es zu solchen Schlussfolgerungen kommen hätte können.

Abgesehen davon, dass ohnehin die bereitgestellten Unterlagen nicht gewürdigt worden seien, respektive gesichtet worden seien, würden diese Unterstellungen jeder Grundlage entbehren. Die Provision sei eindeutig nachvollziehbar und deshalb auch anzuerkennen.

„Zum Betriebsausgabencharakter der Provisionszahlungen sei festzustellen, dass, wenn diese für den Abschluss eines Vertrages an Personen geleistet würden, welche durch ihre Vermittlungstätigkeit oder sonstige Einflussnahme auf den potentiellen Vertragspartner den Vertragsabschluss erst ermöglicht hätten, eine Betriebsausgabe iSd § 4 Abs. 4 EStG 1988 darstellen würden. Könne ein Beweis nach den Umständen des Einzelfalles nicht zugemutet werden, so würde die Glaubhaftmachung genügen“ (vgl. UFSW vom 25.4.2005, RV/3750-W/02).

Im vorliegenden Fall hätte alles entsprechend und mit exakten Unterlagen nachgewiesen werden können. Es gebe weder Zweifel noch Unklarheiten. Die Unterlagen seien einwandfrei gewesen:

1. Die Empfänger der Provisionen seien namentlich genannt und es würde sich idR um Direktoren von großen ausländischen Gesellschaften handeln.
2. Die Tatsache der Provisionszahlung sei mit Bankbelegen nachgewiesen worden.
3. Zwischen jeder Provisionszahlung und dem zugrundeliegenden Geschäft sei ein Zusammenhang klar herstellbar (bestimmter Prozentsatz vom Umsatz).
4. die Provisionszahlungen seien betriebsbedingt und branchenüblich.
5. und trotz Provisionszahlung würde dem Steuerpflichtigen ein angemessener Gewinn verbleiben.

Alle diese Punkte seien von der Beschwerdeführerin eindeutig erfüllt und nachgewiesen worden. Es sei alles eindeutig und nachvollziehbar offengelegt worden. Aus diesen Gründen hätte die vorhergehende Betriebsprüfung auch mit keinem Mehrergebnis geendet und sei die Dokumentation der Geschäftsvorfälle als korrekt und nachvollziehbar befunden worden.

Es werde auch auf VwGH vom 30.6.2010, 2007/13/0067 sowie VwGH vom 7.7.2004, 2000/13/0173 und VwGH vom 23.11.2011, 2007/13/0148 betreffend Empfängerbenennung und Betriebsausgabenabzug bei Auslandsprovisionen verwiesen. Diesen Erkenntnissen würden

dieselben Geschäftsmodelle zugrunde liegen wie im vorliegenden Fall und in allen Fällen seien die Bescheide aufgehoben worden.

Wie die Behörde selbst argumentiert hätte, sei Herr M an vielen internationalen Firmen beteiligt und als Direktor tätig. Den Herrn würde es durchaus geben und der Behörde sei auch dessen E-Mail Adresse zur Verfügung gestellt worden. Es sei nicht glaubhaft, dass hier wieder Gelder zurück nach Österreich geflossen seien und es würde auch jegliche Begründung für solche Annahmen fehlen.

Die Provision sei logisch verbunden mit dem zugrundeliegenden Geschäft und der Beschwerdeführerin würde ein angemessener Gewinn verbleiben.

Es werde also der Antrag gestellt, sämtliche Betriebsausgaben anzuerkennen.

Mit **Vorlagebericht vom 11. August 2022** wurden gegenständliche Beschwerden (Körperschaftsteuern 2007, 2008, 2009 und 2012) dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Nach umfassender Darstellung der Sach- und Rechtslage wurde beantragt, gegenständliche Beschwerden abzuweisen.

Mit **Beschluss vom 3. Oktober 2023** seitens des nunmehr zuständigen Richters des Bundesfinanzgerichtes wurden der Beschwerdeführerin Fragen und Anmerkungen zur Firma H Holding Ltd. übermittelt.

Weiters sei um Vorlage weiterer Nachweise und Informationen zu den anderen Provisionszahlungen ersucht worden.

Mit **Eingabe vom 3. Jänner 2024** wurde eine Aufstellung der den Provisionszahlungen zugrundeliegenden Umsätzen übermittelt.

< Projekt Athena (2.451.250,00 € - Provision 9%):

- F Geschäftsführer der C Holding: 100.000,00 €

- A (Geschäftsführer D): 120.612,50 €

< Projekt Optiforma (630.000,00 – Provision 15%)

- H: 40.000,00 € (2008) und 25.820,00 € (2009)

< Projekt Kugler Maschinen (440.231,00 € - Provision 15%)

- H: 44.023,10 € und 12.457,50 €)

< Projekt Kugler Faden (332.200,00 € - Provision 15%)

- H: 28.764,00 €

Anmerkung Richter: Bei den Provisionszahlungen (15%) sind auch noch weitere – hier nicht strittige – Zahlungen enthalten.

In einer weiteren **Eingabe vom 5. Februar 2024** sei auf die Einkommensteuerrichtlinien verwiesen (Rz 1620) worden.

Seitens der belangten Behörde seien keine Gründe genannt worden, warum die genannten Personen nicht die Empfänger sein hätten sollen. Die übliche Provisionszahlung sei aus sämtlichen Geschäften nachvollziehbar abzuleiten.

Abschließend sei der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung zurückgezogen worden.

Nachgereicht wurden weitere Informationen zu den einzelnen Projekten (dargestellt vom Geschäftsführer Herrn J K).

Es würde nicht möglich sein, weitere Prüfungshandlungen nach so langer Zeit vorzunehmen. Dem Finanzamt seien alle angeforderten Dokumente vorgelegt worden, einschließlich der Empfängerbenennung, Herr M.

In diesem Kontext sei zu beachten, dass es hier um Maschinen im Sicherheits- und Hochsicherheitsdruckbereich gehe, insbesondere Maschinen für die Herstellung von Pässen. Die Vorbereitung und das Schaffen von Vertrauen mit den entsprechenden Entscheidungsträgern würde hier Jahre dauern.

H hätte damals geholfen, einen Kontakt zur r Staatsdruckerei aufzubauen, der heute noch genutzt werde.

< Erweiterung GOEBEL Produktionslinie (r Staatsdruckerei):

Dank der Firma „H“ hätte ein guter Kontakt zu den zuständigen Autoritäten hergestellt werden können.

H sei maßgeblich an der Realisierung der ersten größeren Aufträge im Hochsicherheitsdruck beteiligt gewesen. Hierfür sei der Firma eine angemessene Provision ausbezahlt worden.

Zum Projekt „AKT 295“ sei noch anzumerken, dass hier ein Rohgewinn von 171.958,78 € (das sind 27,30%) erzielt worden sei. Darin sei eine Provision für die Firma H iHv 64.820,00 € bereits enthalten.

< Kugler-Womako Passstraße (r Staatsdruckerei):

Auch hier hätte die Firma H die entsprechenden Kontakte hergestellt. Auch diese Projekte („AKT 336 und AKT 365“) seien mit entsprechenden Gewinnen abgewickelt worden – unter Berücksichtigung von Provisionszahlungen iHv 28.764,00 € und 56.480,60 €).

< Marktanalyse der Firma H (184.000,00 €):

Hierbei hätte es sich um Kontakte zu Druckereien in Russland und GUS Staaten gehandelt. Weitere Projekte seien „Projekt ***5***“, „Projekt ***6***“ und „Projekt ***7***“ gewesen. Diese Projekte („Projekt H“) hätten eine Größenordnung von ca. 200 Mio €, wovon die Beschwerdeführerin einen Teil der Maschinen, ca. 12 Mio €, liefern hätte können. Die Firma H hätte hier eine beratende Tätigkeit innegehabt.

Unter Beachtung der bereits realisierten Projekte der Vergangenheit sei die Zahlung von 184.000,00 € für Marktanalyse- und Werbetätigkeiten in Branchen wie es die Hochsicherheitsdruckindustrie oder die Verpackungsindustrie seien, gerechtfertigt.

Mit **Datum 6. Juni 2024** wurden diese Eingaben der belangten Behörde zur Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme übermittelt.

Mit **Eingabe vom 18. Juni 2024** wurde hierauf wie folgt geantwortet:

< Anhand der Unterlagen hätten keine Nachforschungen betreffend Zuordnung der Überweisungskonten bei der Bank Austria iZm den Provisionszahlungen an die Herren A und B nachvollzogen werden können.

< Die Verträge zwischen der Beschwerdeführerin und der C Group würden übermittelt

< Übermittelt wurden auch die IWD-Abfragen

< KSV Auskunft betreffend H Holding Ltd., in Belize City:

Geschäftsadresse: 60 Market Square

Branche: Finanzdienstleistungen

keine Beschäftigte und keinen Liegenschaftsbesitz

Löschung per 1.1.2018

keine Namen von Direktoren bzw. Inhaber erhältlich

< orbis Abfrage bzgl. Herrn M:

aktuell 3 Tätigkeiten bei zwei Firmen

vorher 30 Tätigkeiten bei 15 Firmen

Anmerkung Richter: die Firma H ist hier nicht angeführt

Aus den Daten der „Panama Papers“ ist ersichtlich, dass sich an der Adresse 60 Market Square Verbindungen zu 28 Firmen („officers“) befinden.

In einem **Mail vom 26. Juni 2024** gab die Amtsvertreterin noch folgende Stellungnahme zum Sachverhalt ab:

Der Provisionsempfänger, Hr. A, scheint den vorliegenden Unterlagen zufolge, der Geschäftsführer der erwerbenden Gesellschaft zu sein, bzw. lt. Kaufvertrag er in deren Namen handeln und auftreten. Weshalb eine Provision für die Unterstützung bei der „technischen und finanziellen Realisierung des Projektes [...] an ihn, als handelndes Organ der Erwerberin, gezahlt werde, erscheine unverständlich. Ein Teil der vereinbarten Provision sei an Hrn. F bezahlt worden, mit dem keine entsprechende Vereinbarung geschlossen worden sei. Von der Beschwerdeführerin sei auch nicht aufgeklärt worden, weshalb diese Zahlung an Hrn. F erfolgt sei. In der Vorhaltsbeantwortung vom 17. April 2012 hätte die Beschwerdeführerin dazu lediglich ausgeführt, dass diese Vorgehensweise „nicht unüblich“ sei. Im Hinblick auf die erhöhte Mitwirkungspflicht i. Z. m. Auslandssachverhalten, hätten zumindest die Hintergründe für diese Provisionszahlung erläutert werden können, sofern es einen plausiblen Grund für diese Konstellation gegeben hätte.

In der Provisionsvereinbarung zwischen Hrn. A und der Beschwerdeführerin vom 12.04.2006 sei als „Aufgabe“ folgendes angeführt worden: „Hr. A wird die Beschwerdeführerin bei der

technischen und finanziellen Realisierung des Projektes „Tiefendruckmaschine für Zigarettenverpackung ATHENA“ bei der Fa. C für die Druckerei D unterstützen.“

Zur rechtlichen Würdigung der Provisionsaufwendungen, die aus dieser Vereinbarung resultieren, sei von der Abgabenbehörde auf die Judikate, welche im Anhang beigelegt seien, hingewiesen worden:

„Für die Anerkennung von Zahlungen als Betriebsausgaben sei eine besonders exakte Leistungsbeschreibung erforderlich, wenn diese Zahlungen für die Erbringung schwer fassbarer Leistungen, wie Kontaktvermittlung, Know-how Überlassung, "Bemühungen" usw. erfolgt sein sollen.“

Eine detaillierte Beschreibung der im Zuge der „technischen und finanziellen Realisierung des Projektes“ erbrachten Leistungen seien von der Beschwerdeführerin bis jetzt nicht vorgelegt worden – zumindest sei den vorhandenen Akten nichts zu entnehmen.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde sei der Abzug der Provisionszahlungen als Betriebsausgabe im Hinblick auf die bezug habende Judikatur zu versagen.

Weiters sei noch auf folgende Judikate verwiesen worden:

- BFG 15.12.2023, RV/7105741/2015
- VwGH 19.4.2018, Ra 2017/15/0041
- VwGH 26.1.2012, 2009/15/0032
- VwGH 28.1.2003, 99/14/0100

Diese Ausführungen wurden mit **Datum 4. Juli 2024** auch der Beschwerdeführerin zur Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme übermittelt.

Weiters wurde seitens des erkennenden Richters auf die derzeit vorliegende Rechtslage verwiesen. Hierbei sei vor allem auf die Bereiche § 20 EStG (Schmiergeld, Bestechung), § 162 BAO (Empfängerbenennung; Briefkastenfirma) sowie erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten (Beweisvorsorge) hingewiesen worden. Es seien auch die Unterlagen bezüglich Amtsbescheinigung, Gründungsurkunde, ... übermittelt worden.

Dieses Schreiben hat der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin lt. Rückschein auch tatsächlich in Empfang genommen (am 9. Juli 2024).

Bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt wurden keine weiteren Eingaben bzw. Ausführungen zu obigem Schreiben getätigt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist (überwiegend) im Verkauf von Druckmaschinen (Tiefendruckmaschinen) tätig - hier vor allem im osteuropäischen Raum. Sie ist also nicht in der Produktion dieser Maschinen involviert.

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin ist es bei diesen Geschäften unumgänglich, auch Provisionen an verschiedenste Personen und Firmen zu bezahlen, um überhaupt Geschäfte machen zu können bzw. rechtzeitig (frühzeitig) über geplante Investitionen zu erfahren. Hierbei handelt es sich oftmals um hochtechnologische und sensible Bereiche – z. B. auch Druckmaschinen für Notenbanken/Passwesen. Ein Wissensvorsprung ist hier nach Ansicht der Beschwerdeführerin von erheblichem Vorteil.

Streitgegenständlich sind hier Provisionszahlungen in Höhe zwischen 9% und 15% der Verkaufssumme:

< Verkauf einer Tiefendruckmaschine „Atena“: 2.451.250,00 €

< Verkauf „Optiforma“: 630.000,00 €

< Verkauf „Kugler Maschinen“: 440.231,00 €

< Verkauf „Kugler Faden“: 332.200,00 €

Für diese Verkäufe werden Provisionszahlungen an Herrn Dkfm. E A, Herrn F B sowie Herrn Martin I als Betriebsausgaben begehrt.

Ebenso war es nach Ansicht der Beschwerdeführerin notwendig Zahlungen an die Firma H Holding Ltd. zu leisten.

Bezüglich dieser Zahlungen wurden seitens der Beschwerdeführerin auch tatsächlich entsprechende Überweisungsbelege vorgelegt.

Eine weitere Zahlung wurde für eine Marktanalyse sowie Marketing und Consulting der Firma H Holding Ltd. geleistet (184.000,00 €).

Strittig ist bei diesen Zahlungen, ob es sich hierbei auch tatsächlich um abzugsfähige Betriebsausgaben handelt oder um allenfalls Schmiergeldzahlungen, Bestechungsgelder oder Zahlungen an eine Sitzgesellschaft („Briefkastenfirma“).

Oftmals konnte auch die tatsächliche Leistung nicht klar nachgewiesen werden.

Nicht überprüft wurde, ob die Beschwerdeführerin hinter den Empfangskonten stand; die Zahlungen also den Verfügungsbereich der Beschwerdeführerin überhaupt verlassen haben – Kontoöffnungen wurden nicht vorgenommen.

Ein wesentlicher Punkt ist auch, ob die Beschwerdeführerin der geforderten Empfängerbenennung (§ 162 BAO) tatsächlich nachgekommen ist.

Nun zu den einzelnen Zahlungen und dazu vorhandenen Informationen:

< Zahlungen an Dkfm. E A/F B:

Mit Herrn Dkfm. E A wurde am 12.4.2006 eine Provisionsvereinbarung für die technische und finanzielle Realisierung des Projektes „Tiefendruckmaschine für Zigarettverpackung Athena“ bei der Fa. C für die Druckerei D abgeschlossen. Im Falle des Zustandekommens des Vertrages wurde eine Vermittlungsprovision von 9% vereinbart.

Die Verkaufssumme hat schlussendlich 2.451.250,00 € betragen; die Vermittlungsprovision somit 220.612,50 €.

Die Zahlung erfolgte allerdings nicht zur Gänze an Herrn A, sondern 100.000,00 € wurden an Herrn B überwiesen – lt. Beschwerdeführerin aufgrund einer mündlichen Anweisung von Herrn A. Schriftliche Vereinbarungen bzw. Anweisungen diesbezüglich gibt es nicht. Die Zahlungen erfolgten auf ein österreichisches Konto bei der Bank Austria.

Zu den Personen ist anzumerken, dass Herr A als maßgeblich handelnde Person (vergleichbar Geschäftsführer) der kaufenden Firma (Fa. G D) zu betrachten ist. Er wird auch von der Beschwerdeführerin in der Auflistung der Zahlungen als Geschäftsführer bezeichnet. Er hat auch alle Verträge und Vereinbarungen unterzeichnet.

Herr B ist der Firma C zuzuordnen. Herr B wird von der Beschwerdeführerin ebenfalls als Geschäftsführer bezeichnet.

Herr B war im Zeitraum 2001 bis 2004 stv. Ministerpräsident und Innenminister von ***8***.

Rechnungen bzw. tatsächliche konkrete Leistungsaufstellungen wurden weder von Herrn A noch von Herrn B an die Beschwerdeführerin ausgestellt bzw. übermittelt.

Im Zusammenhang mit dem Verkauf der Tiefendruckmaschine Atena ist noch auf zwei weitere Vereinbarungen zu verweisen.

Die Beschwerdeführerin hat mit der Käuferin (Fa. D) für die Unterstützung bei der technischen Planung, Installation, Übersetzung in serbische Sprache, Zurverfügungstellung hauseigenen Personals Zahlungen in Höhe von 180.000,00 € sowie 153.000,00 € vereinbart und auch an diese bezahlt. Diese Zahlungen an die Firma D wurden auch als Betriebsausgaben anerkannt.

Dieser Sachverhalt ist nach Ansicht des erkennenden Richters dahingehend zu würdigen, dass Herr Dkfm. E A als handelnde Person der kaufenden Firma zuzuordnen ist. Dass hier zusätzlich der Verkaufspreis durch Zahlungen an den Geschäftsführer der Käuferin reduziert wird, um das Geschäft auch abschließen zu können, ist keinesfalls glaubhaft. Wenn die geleistete Zahlung tatsächlich den Einflussbereich der Beschwerdeführerin verlassen hat – was nicht zweifelsfrei geklärt werden konnte – so wäre diese Zahlung jedenfalls dem Bereich „Bestechung“ bzw. „Schmiergeld“ zuzurechnen.

Mit Herrn F B gab es überhaupt keine Vereinbarung. Auch er ist dem Bereich des Käufers (Firma C) zuzurechnen.

Die Firma G D ist Mitglied des C-Konzerns.

Eine genaue Leistung ist nirgends aufgelistet. Die Überweisung an ihn wurde auf mündliche Anweisung von Herrn A getätigt. Es könnte also allenfalls auch eine „Einkommensverwendung“ von Herrn A vorliegen.

Dieser Sachverhalt führt aber mangels Berücksichtigung der Zahlung als Betriebsausgabe zu keinem anderen Ergebnis, als die unmittelbare Zurechnung an Herrn B.

< Zahlung an Herrn Martin I:

Dieser Provisionszahlung liegt offenbar ein Verkauf der Maschine „Blumer Atlas“ zugrunde (362.000,00 €). Nähere Ausführungen für diese Zahlung (7.000,00 €) wurden seitens der Beschwerdeführerin nicht getätigt.

Es wurde lediglich ausgeführt, dass Herr I die Beschwerdeführerin mit seinen ausgezeichneten Kontakten bei der Realisierung des Verkaufs einer Blumer Atlas 1200 SE unterstützt hat. Das Projekt wurde mit einem Gesamtgewinn abgeschlossen.

Die Zahlung wurde nachgewiesen.

Für dieses Projekt wurden noch weitere Provisionszahlungen (18.100,00 € und 7.840,00 €) geleistet (an Frau ***14***). Diese Zahlungen wurden von der belangten Behörde nicht beanstandet.

Genauere Daten zu Herrn I wurden trotz Anfrage der belangten Behörde und des zuständigen Gerichtes nicht vorgelegt. Es gibt keinerlei Anhaltspunkte wer Herr I tatsächlich ist und welche **konkreten Leistungen** er erbracht haben soll (es liegt weder eine Eingangsrechnung vor, noch entsprechende Leistungsaufstellungen).

< Zahlungen an Fa. H Holding Ltd. – Limassol:

Zahlungen an diese Firma beziehen sich auf den Verkauf folgender Maschinen:

- Optiforma (630.000,00): 40.000,00 € und 25.820,00 €
- Kugler Maschinen (440.231,00 €): 44.023,10 € und 12.457,50 €
- Kugler Faden (332.200,00 €): 28.764,00 €

Insgesamt also 151.064,60 €

Die gesamten Provisionszahlungen betreffend diese Maschinen betragen ca. 15% der Auftragssummen (es wurden auch noch Zahlungen an andere Personen geleistet – hier nicht strittig).

Eine weitere Zahlung an diese Firma (184.000,00 €) wurde lt. Beschwerdeführerin für die Erstellung einer Marktstudie geleistet. Weiters hat – lt. Angabe der Beschwerdeführerin – diese Firma beim Kontakt- und Projektaufbau, die Akquise von Neukunden in Russland und den GUS Staaten übernommen.

Mit dieser Firma wurde am 3.9.2012 eine Vereinbarung („agency agreement“) abgeschlossen. Darin wurde ein Pauschalbetrag von 220.000,00 € vereinbart (zahlbar bis 31.12.2012 – also

noch vor weitgehender Leistungserbringung). Tatsächlich bezahlt wurde allerdings schließlich ein Betrag von 184.000,00 € (am 12.12.2012).

Umfasst von dieser Zahlung sollte auch das Verfassen einer Marktstudie für Russland und CIS Staaten (Commonwealth of Independent States) sein. Diese Studie bezieht sich auf die Jahre 2012 und 2013 und wurde mit Datum 8.1.2017 versehen.

Also auch diese „Leistung“ wurde bereits 2012 bezahlt, obwohl sie frühestens 2014 erstellt werden konnte (hat ja die Jahre 2012 und 2013 betroffen). Diese Studie trägt das Datum „08.01.2017“.

Die Beschwerdeführerin hat bzgl. diese Firma keine Nachforschungen unternommen, sondern nur auf den Herrn M Bezug genommen.

Nähere Nachforschungen der belangten Behörde haben ergeben, dass es sich bei dieser Firma um eine sog. „Briefkastenfirma“ (Sitzgesellschaft) ohne Mitarbeiter handelt. Diese Firma kann die genannten Leistungen also nicht erbracht haben. Die Beschwerdeführerin nennt zwar einen Namen (Herrn M) – nach Aufforderung zur Empfängerbenennung nach § 162 BAO – dieser Herr kann allerdings dieser Firma nicht zugerechnet werden.

Die Zahlungen an die Firma H Holding Ltd. sind also sowohl im Sinne des § 162 BAO als auch mangels tatsächlicher Erbringung der dargestellten Leistungen nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Die Firma H Holding Ltd. ist eine Briefkastenfirma.

2. Beweiswürdigung

< Zahlungen an Herrn A bzw. B:

Aus der **Provisionsvereinbarung** mit Herrn Dkfm. E A vom 12.4.2006 geht hervor, dass Herr A sich verpflichtet, die Beschwerdeführerin bei der technischen und finanziellen Realisierung des Projektes Tiefendruckmaschine für Zigarettenverpackung Athena zu unterstützen. Als Vermittlungsprovision wurde 9% der Auftragssumme vereinbart. Herr F B wurde hierin nicht erwähnt.

Die Verflechtung dieser Herren mit den Firmen D bzw. C wurde in der **Beschwerdeschrift** vom 2.10.2012 klar dargestellt:

„Weiters wird dargelegt, dass der Generaldirektor der Firma G D d.o.o. (Mitglied des C-Konzerns), Herr Dkfm. A, die Provision (zum Teil) erhalten hat. Den weiteren Teil der insgesamt 9% vereinbarten Provision erhielt auf Anweisung von Herrn Dkfm. A Herr B F, Präsident der C-Group.“

Es besteht kein Grund diese Angaben in Zweifel zu ziehen.

Auch der „Annex zu Vertrag vom 19.9.2006“ wurde von Herrn A unterzeichnet (Vertragsänderung, dass die Fa. D sämtliche Rechte und Pflichten der Firma C übernimmt). Für die C Group hat Herr ***15*** unterzeichnet.

Für das erkennende Gericht gilt die Nahebeziehung zwischen Herrn A und der kaufenden Firma (D bzw. C) jedenfalls als nachgewiesen.

Dass Herr F B stv. Ministerpräsident sowie Innenminister in ***8*** war, ist einem „**Wikipedia**“ Eintrag zu entnehmen. Seit dem Jahr 2007 ist er (bzw. seine Partei) nicht mehr im Parlament vertreten.

Die Zahlung an Herrn B (100.000,00 €) erfolgte bereits im Jahr 2006 (3.10.2006). Das ist der **Zusammenstellung** der Povisionszahlungen der Beschwerdeführerin zu entnehmen (ebenso dem vorliegenden **Überweisungsbeleg**).

Als Zahlungsgrund wurde die „*Unterstützung für Planung und Koordinierung Firmen Beschwerdeführerin – Z – C*“ angeführt.

Anmerkung Richter: die Fa. Z ist die Verkäuferin der Druckmaschine an die Beschwerdeführerin.

Aufgrund der Nichtberücksichtigung dieser Zahlung wird nicht weiter darauf eingegangen, ob diese Zahlung allenfalls dem Jahr 2006 zuzurechnen wäre.

Die Zahlungen an Herrn A erfolgten am 27.11.2007; 4.12.2007 bzw. 7.11.2008. Die entsprechenden **Überweisungsbelege** liegen vor. Überwiesen wurden die Beträge auf zwei verschiedene Bankkonten (A und B) der Bank Austria in Österreich.

Eingangsrechnungen bzw. genaue Leistungsbeschreibungen liegen nicht vor.

Die Überweisungsbelege tragen hier den Vermerk „*Unterstützung für Planung + Koordinierung Firmen N – Z – C*“ (B) sowie „*Provision für Verkauf Tiefdruckmaschine Atena*“ (A).

Dass für die Mithilfe bei der technischen Planung auch Zahlungen an die Käuferin (Fa. D) geleistet wurden, geht aus den **Vereinbarungen** vom 21.9.2006 (180.000,00 €) sowie vom 20.11.2007 (153.000,00 €) hervor. Diese Zahlungen wurden von der belangten Behörde auch berücksichtigt und stehen hier außer Streit.

Beschluss vom 3.10.2023 (seitens des erkennenden Richters): Hierbei wurde der Beschwerdeführerin nochmals die Gelegenheit geboten, weitere Unterlagen und Darstellungen nachzureichen. Verwiesen wurde hier auch wiederholt zur erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten und schwer fassbaren Leistungen.

Daraufhin wurde mit Eingabe vom 3. Jänner 2024 die **Zusammenhänge der Umsätze** mit den Provisionszahlungen dargestellt. Diese Zusammenhänge waren auch bereits den von der belangten Behörde vorgelegten Unterlangen zu entnehmen.

In einer weiteren Eingabe vom 5. Februar 2024 wurden Darstellungen von Herrn K (Geschäftsführer der Beschwerdeführerin) betreffend die **einzelnen Projekte** übermittelt.

Seitens des Richters ist hierzu anzumerken, dass die einzelnen Geschäftsbeziehungen und tatsächlichen Verkäufe nicht in Abrede gestellt werden. Dass mit den einzelnen Verkäufen auch entsprechende Gewinne erzielt werden, kann allerdings noch nicht dazu führen, sämtliche Zahlungen (Provisionen) auch als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Konkrete und nachvollziehbare Unterlagen waren aber auch dieser Eingabe nicht zu entnehmen. Es wurde wiederholt auf *übliche* Provisionszahlungen sowie die *Notwendigkeit* von derartigen Zahlungen verwiesen.

< Geschäftsbeziehungen zur Fa. H Holding Ltd.

Mit Datum 13.11.2014 richtete die belangte Behörde ein schriftliches Auskunftersuchen an die Beschwerdeführerin (§ 162 BAO) – **Empfängerbenennung** der abgesetzten Beträge.

Mit „**Agency Agreement**“ vom 3.9.2012 wurde die Zusammenarbeit mit der Firma H Holding Ltd., 3820 Limasoll vereinbart.

Anmerkung Richter: zu beachten ist hier die Schreibweise Limasoll – üblich ist „Limassol“. Diese Anmerkung sollte nur darauf verweisen, dass gerade bei Vereinbarungen mit dieser Firma mehrmals Ungenauigkeiten festgestellt wurden, welche sonst eher selten festzustellen sind.

In diesem Zusammenhang ist auch auf den Bericht über die Markt Analyse vom 8.1.2017 zu verweisen. Hier hat sich die Firma selbst als „H Ltd.“ bezeichnet; also ohne „Holding“. Von einem Geschäftspartner sollte doch erwartet werden können, dass er seine eigene Firma korrekt bezeichnet. Derartige Ungenauigkeiten könnten möglicherweise doch auf unterschiedliche Malversationen schließen lassen (fraglich ob Firma tatsächlich existent ist?). In dieser Vereinbarung wurde eine Pauschalsumme in Höhe von 220.000,00 € festgehalten – zahlbar bis 31.12.2012.

In der **Rechnung** vom 20.12.2012 wurde ein Betrag von 184.000,00 € in Rechnung gestellt, für „marketing and consulting services for the promotion of packaging machines on the territory of Russia“.

Anmerkung Richter: andere Staaten (CIS bzw. GUS) wurden hier nicht genannt.

Lt. **Überweisungsbeleg** wurde dieser Betrag (184.000,00 €) am 28.12.2012 überwiesen – auf ein Konto bei der Popular Bank Nicosia, Zypern.

Im **Bericht** über „Market Analysis“ vom 8.1.2017 wurden Daten von Russia und CIS Staaten aufgelistet (BIP; Industriesektor; industrielle Produktion; etc.) – betreffend die Jahre 2012 und 2013.

Weiters wurden **Schreiben** der H Holding Ltd. (*Anmerkung Richter: diesmal also mit „Holding“*) vorgelegt, in denen über geplante Projekte im Bereich Druckereiwesen informiert wurde.

- we have been informed that the Russia is planning on expanding their production by a web-offset machine.

- we have been informed that plans on designing and building a governmental printhouse for banknotes
- Aktennotiz, dass ***7*** den Bau einer neuen Sicherheitsdruckerei plant.

Auf Fragen der belangten Behörde betreffend Geschäftsbeziehungen zur Fa. H wurde mit **Schreiben vom 20.1.2015** wie folgt geantwortet:

Der Gf. der Beschwerdeführerin (DI K) hat schon viele Jahre Kontakt mit Herrn M (Ansprechpartner der Fa. H).

Der Erstkontakt mit der H wurde mit Herrn M vereinbart. Der Betriebsgegenstand dieser Firma ist nicht bekannt, hat aber gute Kontakte in der Druckereibranche.

Nähere Ausführungen zur Fa. H waren diesem Schreiben nicht zu entnehmen. Es wurde auch keine weitere Kontaktperson zu dieser Firma genannt.

In einem **Mail vom 9.5.2014** hat Herr DI K bekannt gegeben, dass der erste Kontakt mit der H Holding auf der DRUPA 1995 hergestellt wurde.

Anmerkung Richter: hierbei hat es sich offensichtlich um einen Kontakt mit Herrn M gehandelt. Die Firma H Holding Ltd. hat es zu diesem Zeitpunkt noch gar nicht gegeben.

Lt. KSV Auskunft vom 10.5.2011 war die Gründung dieser Firma erst am 24.6.2003 (siehe unten „KSV-Abfrage“).

Nach Anfrage der Beschwerdeführerin übermittelte Herr M mit **Mail vom 15.7.2014** Unterlagen, welche die Existenz der Firma H Holding Ltd. nachweisen sollten.

- **Amtsbescheinigung** (certification of incumbancy) vom 16.5.2013.

Hier wurde dargestellt, dass die H Holding Ltd. in Belize registriert ist. Als Direktor wurde Herr Georgi M genannt, als Adresse ***13***, Belize City, Belize.

Als „secretary oft the company wurde darin die „M Business Management Ltd.“ angeführt.

Betreffend diese Bescheinigung ist noch auf wesentliche Details hinzuweisen. In der Begründung zur Beschwerdevorentscheidung vom 12.8.2021 wurde dargestellt, dass die M Business Management Ltd. erst am 18.7.2019 gegründet wurde.

Es gibt auch eine „M Business Management Ltd.“ in GB; diese wurde aber bereits am 26.10.2004 aufgelöst.

Dieser Darstellung wurde seitens der Beschwerdeführerin mit keinem Wort widersprochen. Die Darstellungen (Richtigkeit) dieser Amtsbescheinigung ist als doch erheblich in Zweifel zu ziehen.

- **Bescheinigung der Gründung** (certificate of incorporation) vom 6.6.2006:

„H Holding Ltd. is incorporated in Belize City, ...“

Folgende Unterlagen wurden nach diversen Abfragen diese Firma betreffend vorgelegt:

- **KSV-Abfrage** (10.5.2011): „H Holding Ltd. ***1***, CY-3820 Limassol“

Das Ergebnis dieser Anfrage lieferte folgende Firma: „H Holding Limited, ***12*** Pafos“;

Gründung am 24.6.2003: Finanzunternehmen

Zur angefragten Adresse in Limassol wurde kein Zusammenhang gefunden.

Als Beteiligte (Shareholders) wurden folgende Namen aufgelistet:

- HM ***9*** Ltd.
- Samson ***10***
- Kathy ***10***

Als Manager wurden genannt:

- Michalis ***11***
- Kathy ***10***

Mitarbeiter, Beteiligungen, Finanzdaten waren nicht ersichtlich.

Herr Georgi M scheint auf dieser Abfrage nirgends auf.

Anmerkung Richter: auffallend ist hier also, dass es die Firma in Limassol nicht gibt, sondern in Pafos. Mitarbeiter, Beteiligungen sowie Finanzdaten waren nicht ersichtlich.

- **KSV-Abfrage:** „H Holding Ltd. ***4***, Belize City Belize“

Als Ergebnis wurde dargestellt, dass diese Firma im Finanzdienstleistungssektor tätig ist.

Namen vom Management sowie Inhaber sind nicht erhältlich.

Diese Firma ist mittlerweile gelöscht

Eine Abfrage (**offshoreleaks**) hat ergeben, dass an dieser Adresse weitere 28 Firmen registriert sind bzw. waren.

- **orbis Abfrage (6.8.2021):** Georgi Vasilev M:

Als Ergebnis wurden 3 aktuelle Funktionen in zwei Firmen aufgelistet sowie 30 frühere Funktionen bei 15 Firmen.

Firmen die einen Bezug zu oben genannten Firmen erkennen lassen, sind nicht ersichtlich.

Die Firma H Holding Ltd. hat keine Arbeitnehmer. Diese Firma ist also als sog.

„Briefkastenfirma“ einzustufen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung bzw. Abänderung)

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden 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.

Gemäß § 167 Abs. 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde im Übrigen unter sorgfältiger

Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorgangs nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach ständiger 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.

Gegenständlicher Sachverhalt war im Rahmen der Beweiswürdigung dahingehend zu beurteilen, welcher Tatbestand als realistisch einzustufen ist. Es ist dabei keine Tatsache im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn nachzuweisen (vgl. VwGH 31.5.2017, Ro 2014/13/0025; Ritz, BAO⁶ § 167 Rz 8 mwN).

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

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 dürfen Geld- und Sachzuwendungen, deren Gewährung oder Annahme mit gerichtlicher Strafe bedroht ist, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Vor dem Hintergrund dieser gesetzlichen Bestimmungen ist gegenständlicher Sachverhalt rechtlich zu würdigen.

Die amtswegige Ermittlungspflicht besteht innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszwecks her gebotenen und zumutbaren Aufwandes. Diese grundsätzlich bestehende Ermittlungspflicht befreit den Steuerpflichtigen jedoch nicht von seiner Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht.

Nach der Rechtsprechung liegt eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei (eine in den Hintergrund tretende amtswegige Ermittlungspflicht) unter anderem dann vor, wenn Sachverhaltselemente ihre **Wurzeln im Ausland** haben; die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht ist in dem Maße höher als die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten geringer sind (vgl. VwGH 23.2.1994, 92/15/0159; VwGH 26.7.2000, 95/14/0145). Diesfalls besteht somit eine erhöhte Mitwirkungspflicht, eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht.

Die belangte Behörde hat ihre Ermittlungstätigkeiten im Rahmen ihrer Möglichkeiten dargestellt (Tätigkeiten und Funktionen der maßgeblichen Personen A, B und I sowie Überprüfungshandlungen betreffend die Firma H Holding Ltd.). All diesen Sachverhalten liegen Geschäftstätigkeiten vor, welche ihre Wurzeln im Ausland haben. Es wäre also an der Beschwerdeführerin gelegen, selbst Nachweise vorzulegen, welche die Ergebnisse der belangten Behörde als unrichtig erscheinen lassen würden. Dies ist allerdings nicht geschehen.

Die Nichtabzugsfähigkeit von Ausgaben setzt voraus, dass die Gewährung oder Annahme von Geld- oder Sachzuwendungen an sich Tatbestandselement eines in Strafgesetzen umschriebenen Tatbildes ist. Dies kann beispielsweise gemäß § 153a StGB bei Geschenkkannahme durch Machthaber sein.

Zu den Tatbeständen des § 20 Z 5 lit. a EStG 1988 zählen auch die Begriffe „Bestechung bzw. Schmiergeld“, (vgl. Doralt, EStG, § 20, Tz 131).

Dass Herr E A ein derartiger „Machthaber“ bei der kaufenden Firma ist, wurde oben dargestellt. Es erscheint doch etwas zweifelhaft zu sein, dass ein Verkauf vorgenommen, mit dieser Firma ein bestimmter Preis vereinbart und schlussendlich wieder ein bestimmter Betrag nicht als Kaufpreisminderung wieder an diese Firma zurückbezahlt wird, sondern an dessen „Geschäftsführer“. Herr A ist jedenfalls der kaufenden Firma zuzuordnen. Die Zahlung hat offensichtlich auch dazu gedient, dass der Verkauf tatsächlich abgeschlossen werden konnte – unter Mithilfe von Herrn A und in weiterer Folge offensichtlich auch von Herrn B. Auch wenn durch diese Zahlung noch immer ein Gewinn verbucht werden konnte, so ist nicht zwingend die Zahlung zu berücksichtigen. Eine Zahlung unmittelbar an einen Machthaber einer Firma, damit ein Geschäft abgeschlossen werden kann, kann jedenfalls einen strafbaren Tatbestand herbeiführen. Dass Herr A vom Käufer beauftragt worden wäre, in eigenem Namen den Verkauf zu unterstützen, wurde nicht behauptet bzw. nachgewiesen.

Es ist wohl nicht mit den Denkgesetzen vereinbar, dass einem Geschäftsführer zusätzliches Entgelt zu leisten ist, damit ein Verkauf abgeschlossen werden kann. Falls der Geschäftsführer tatsächlich maßgeblich für den Käufer mitgewirkt hat – als Unterstützung für den Verkäufer – so hätte sich dies maßgeblich auf den unmittelbaren Verkaufspreis auswirken müssen und nicht als Zahlung direkt an diese Person.

Anzumerken ist hierzu, dass tatsächlich Zahlungen an die Käuferin (D) für die Mithilfe geleistet wurden. Diese Zahlungen werden weder von der belangten Behörde noch vom erkennenden Gericht in Zweifel gezogen.

Die Zahlungen unmittelbar an den Geschäftsführer sind allerdings anders zu beurteilen.

Wie oben dargestellt, verhält es sich mit der Zahlung an Herrn B in gleicher Weise. Falls es sich hier um keine Leistung handelt, so stellt dies Einkommensverwendung von Herrn A dar. Falls Herr B unmittelbar tätig wurde, war er einerseits für den Käufer (Fa. C) tätig bzw. könnte es auch eine Zahlung an einen (ehem.) Amtsträger (Innenminister; stv. Ministerpräsident) darstellen. Auch diese Zahlung wäre nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig (§ 20 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988).

Die bloße Behauptung, Provisionen seien im Auslandsgeschäft üblich, reicht für eine Anerkennung als Betriebsausgaben nicht aus (vgl. VwGH 18.11.1987, 84/13/0083).

Gemäß § 61 GmbHG ist der Gesellschafter gegenüber seiner Gesellschaft verpflichtet. Es ist unzulässig, Handlungsmöglichkeiten, die sich erst aus der Gesellschafterstellung ergeben, für private Zwecke auszunutzen. Es sind auch faktische Informationsbeschaffungsmöglichkeiten des herrschenden Gesellschaftes zu beachten (vgl. GmbHG, Kommentar², Hans-Georg Köppensteiner, § 61, Rn 10).

Herr A ist der Geschäftsführer der Käuferin (jedenfalls auch Machthaber). Er hat alle Verträge für die Firma D unterzeichnet.

Er hat beispielsweise die Vereinbarung zwischen der Firma D und der Beschwerdeführerin vom 21.9.2006 unterzeichnet (180.000,00 €). In der Auflistung der Geschäfte (Mail vom 3.1.2024) wird Herr A als „GF D“ bezeichnet. Herr B wird dort als „GF Y Holding“ bezeichnet. Er ist auch ehemaliger Politiker (stv. Ministerpräsident und Innenminister; 2001-2004).

Für die Mithilfe von der Firma D wurden zusätzlich 153.000,00 € bezahlt (20.11.2007); auch diese Vereinbarung wurde von Herrn A unterzeichnet.

Gegenständliche Provisionszahlungen fußen laut Angaben der Beschwerdeführerin auf der Erbringung von Leistungen im Zusammenhang mit Kontaktvermittlung und Verkaufsunterstützung. Bei derartigen Geschäftsbeziehungen im Zusammenhang mit **„schwer fassbaren Leistungen“** bedarf es einer **besonders exakten Leistungsbeschreibung**. Die Anerkennung der betrieblichen Veranlassung solcher Zahlungen hat eine **konkrete und detaillierte** Beschreibung der erbrachten Leistungen zur Voraussetzung (vgl. VwGH 26.1.2012, 2009/15/0032). Im gegenständlichen Fall wurden Provisionszahlungen an im Ausland ansässige Personen als Betriebsausgaben geltend gemacht. Konkrete Leistungsaufzeichnungen diesbezüglich wurden nicht vorgelegt. Das Provisionsausmaß wurde ausschließlich mit einem Prozentsatz vom Auftragsvolumen festgesetzt.

Die Zahlung an Herrn B wurde offensichtlich lediglich aufgrund einer mündlichen Anweisung von Herrn A geleistet. Eine tatsächliche Leistung von Herrn B wurde weder vereinbart, noch nachgewiesen. Diese Zahlung entbehrt also ebenfalls den geforderten Leistungsnachweisen. Dass ein derartiger Betrag einfach ohne schriftliche Vereinbarungen bzw. Nachweise überwiesen wird, entspricht nicht den Gegebenheiten welche im üblichen Geschäftsverkehr zur Anwendung kommen.

< Zahlung an Herrn Martin I:

Gleich verhält es sich mit der Zahlung an Herrn I (7.000,00 €).

Auch diese Zahlung betreffend wurden keine konkreten Leistungsbeschreibungen und -nachweise vorgelegt. Es wurden keine Daten bezüglich Herrn I vorgelegt. Den allgemeinen Leistungsdarstellungen fehlen konkrete Leistungsinhalte und –aufzeichnungen, welche gerade bei Auslandssachverhalten unabdingbare Voraussetzungen sind, um diese Zahlungen als Betriebsausgaben berücksichtigen zu können (vgl. VwGH 26.1.2012, 2009/15/0032).

< H Holding Ltd. Limassol, Zypern:

Gemäß § 162 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde, wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass Schulden, andere Lasten und Aufwendungen abgesetzt werden, verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet. Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nach § 162 Abs. 2 BAO nicht anzuerkennen.

Einer Aufforderung nach § 162 Abs. 1 BAO ist dann nicht entsprochen, wenn ohne Verletzung von Verfahrensvorschriften die Feststellung getroffen wird, dass die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger der abgesetzten Beträge sind (vgl. VwGH 3.12.2021, Ra 2019/13/0074; VwGH 9.6.2020, Ra 2020/13/0001, mwN). Hat die namhaft gemachte Person eine Leistung nicht erbracht, sei es, dass es sich dabei um eine "Briefkastenfirma", d.h. um ein Unternehmen handelt, das keinen geschäftlichen Betrieb hat und deswegen keine Leistung erbringen kann, sei es aus anderen Gründen, so kann diese Person auch nicht als Empfänger im Sinne des § 162 BAO angesehen werden (vgl. VwGH 31.8.2020, Ra 2020/15/0022, mwN).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat ein Abgabepflichtiger bei der Gestaltung seiner Geschäftsbeziehungen Sorgfaltspflichten einzuhalten (vgl. VwGH 27.11.2020, Ra 2018/13/0059). Hat sich ein Abgabepflichtiger in Geschäftsbeziehungen eingelassen, nach deren Gestaltung ihm eine den Anforderungen nach § 162 BAO entsprechende Nennung der Zahlungsempfänger nicht möglich war, geht dies im Grunde des § 162 BAO zu seinen Lasten (vgl. VwGH 9.3.2005, 2002/13/0236; VwGH 3.12.2021, Ra 2019/13/0074).

Soweit die Beschwerdeführerin vorbringt, es seien tatsächlich Leistungen erbracht und Zahlungen geleistet worden, ist auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach der Umstand, dass die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger der behaupteten Zahlungen sind, einer Absetzung der geltend gemachten Zahlungen als Betriebsausgaben iSd § 162 BAO selbst dann entgegensteht, wenn vom tatsächlichen Vorliegen - an unbenannt gebliebene Empfänger - geleisteter Zahlungen auszugehen ist (vgl. VwGH 24.1.2018, Ra 2015/13/0032, mwN). Im Falle einer rechtmäßigen Aufforderung zur Empfängerbenennung bleibt der Rsp des VwGH zufolge für eine Schätzung der Aufwendungen nach § 184 BAO kein Raum, weil durch eine solche Vorgangsweise das in der Versteuerung geleisteter Beträge beim Zahlungsempfänger bestehende Ziel des § 162 BAO nicht erreicht würde (vgl. VwGH 25.4.2013, 2013/15/0155, mwN).

Wie oben dargestellt, handelt es sich bei dieser Firma um eine sog. Briefkastenfirma, somit kann sie nicht als leistende Firma anerkannt werden. Da Herr M dieser Firma nicht zugerechnet werden kann, wurde auch keine „dahinterstehende“ Person genannt. Unter diesen Gegebenheiten gilt die Aufforderung zur Empfängerbenennung (§ 162 BAO) als nicht erfüllt (vgl. VwGH 31.8.2020, Ra 2020/15/0022).

Da es sich bei dem von der Beschwerdeführerin als Zahlungsempfänger benannten Unternehmen nicht um den tatsächlich Leistenden der von der Beschwerdeführerin aufgelisteten Leistungen handelt, kann die Zahlung auch nicht dieser Leistung zugerechnet werden.

Die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Betriebsausgaben sind im Ergebnis zur Gänze nicht anzuerkennen (vgl. VwGH 3.12.2021, Ra 2019/13/0074; BFG 16.3.2021, RV/7104669/2020; BFG 3.2.2020, RV/7104405/2015).

Des Weiteren ist darauf hinzuweisen, dass es sich bei diesen Leistungen um sogenannte „schwer fassbare Leistungen“ (unbestimmte Leistungsinhalte) handelt. Sowohl die Leistung betreffend „market analysis“ also auch die Infos über geplante Projekte in Russland, ***7***, etc. entbehren die geforderten konkreten Leistungsinhalte. Hingewiesen wird nochmals darauf, dass die Zahlungen weit **vor** den erbrachten Leistungen getätigt wurden (und auch abweichend von der vereinbarten Summe – 220.000,00 €):

- Zahlung: 20.12.2012 (184.000,00 €)
- market analysis: 8.1.2017
- Hinweise für mögliche Aufträge: 5.5.2013; 24.4.2013; 12.6.2013; 12.7.2013

Diese Vorgangsweise lässt Zweifel an den Zusammenhängen zwischen Zahlung und Leistung aufkommen.

Gerade bei Auslandssachverhalten müsste es hierzu konkrete und umfassend nachvollziehbare Aufzeichnungen und Dokumentationen geben. Diese wurden aber nicht vorgelegt (trotz konkreter Aufforderung).

Es wurden offensichtlich auch keinerlei Nachforschungen betreffend die Firma H Holding Ltd. unternommen. Es wurde lediglich immer auf Herrn M Bezug genommen.

Bei Aufträgen mit doch erheblichem Bezug zu öffentlichen Stellen, müsste es doch transparente Ausschreibungsregeln geben (12.6.2013: „... *plans on designing and building a governmental printhouse for banknotes ...*“).

Zahlungen in diesem Zusammenhang würden jedenfalls mehr Transparenz erfordern, damit diese Zahlungen auch konkreten Geschäften zugerechnet werden können.

Vor allem die Zahlung aufgrund des sog. „agency agreement“ lässt keine Nachprüfbarkeit der vereinbarten Summe zu. Zuerst wurde eine Summe von 220.000,00 € („lump sum“) vereinbart, schließlich aber nur 184.000,00 € bezahlt, dies ohne dass zum Zahlungszeitpunkt irgendeine Leistung erbracht wurde. Es kann also auch keine Entgeltsminderung aufgrund unvollständiger Leistung begründet werden.

< Die Zahlung ist somit mangels Nachweis eines Zusammenhanges zwischen erbrachter Leistung und tatsächlicher Zahlung nicht als Betriebsausgabe anzuerkennen.

< Die Zahlung ist aber auch mangels Erfüllung der Aufforderung zur Empfängerbenennung iSd § 162 BAO (es handelt sich um eine sogenannte Briefkastenfirma) nicht als Betriebsausgabe anzuerkennen.

Außer der Aussage, dass Herr DI K Herrn M offensichtlich schon lange kennt, gibt es keine Informationen. Es gab offensichtlich keine diesbezüglichen Nachforschungen wer dieser Herr tatsächlich ist und schon gar nicht über seine Beziehung zur Firma H Holding Ltd. und der Firma selbst.

Bei Auslandssachverhalten wären dies aber unabdingbare Voraussetzungen zur Anerkennung der Zahlungen und Leistungsbeziehung als Betriebsausgabe.

Die Darstellung der Beschwerdeführerin, dass die Zahlungen nach Zypern jedenfalls nicht der Beschwerdeführerin zuzurechnen sind, da der Geschäftsführer nie zypriotischen Boden betreten hätte, ist nicht wesentlich. Einerseits muss jemand für die Eröffnung eines Kontos nicht zwingend vor Ort auftreten (ev. genügt Treuhänder), andererseits würde die Zahlung an eine offensichtlich unbekannte Firma jedenfalls nähere Dokumentationen und Nachforschungen bedingen (wiederum Hinweis auf Auslandssachverhalte). Die belangte Behörde hat die Eigentümerstruktur untersucht (KSV-Abfrage, etc.), trotzdem wäre eine gewisse **Beweisvorsorgepflicht** der Beschwerdeführerin notwendig gewesen, um die Leistungs- und Zahlungsbeziehungen umfassend zu dokumentieren. Bei näherer Untersuchung hätte auch von der Beschwerdeführerin festgestellt werden können, dass die Firma H Holding Ltd. die verrechneten Leistungen nicht erbringen hätte können (keine Mitarbeiter, ...). Herr M hätte hierbei doch behilflich sein können. Er war es ja, der diese Firma offensichtlich ins Spiel gebracht hatte.

Hat der Steuerpflichtige darauf verzichtet, die Identität des Empfängers festzustellen, oder hat er falsche Angaben in Kauf genommen, so hat er den Nachteil mangels unverschuldeter Unmöglichkeit der Empfängerbenennung zu tragen (vgl. Zorn, in D/K/M/Z, EStG, § 4 Tz 276, mwN).

Das erkennende Gericht kommt also zu dem Schluss, dass die tatsächliche Existenz bzw. ein wirtschaftlicher Betrieb der Firma H Holding Ltd. (Limassol) nicht zweifelsfrei ersichtlich und auch nicht wahrscheinlich ist und dass es sich dabei in Wahrheit (mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit) um eine **Briefkastenfirma** – also um ein Unternehmen, das keinen geschäftlichen Betrieb hat und deswegen keine Leistungen erbringen kann, handelt (vgl. Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁹, § 4 Tz 273).

Es wird hier wiederholend darauf hingewiesen, dass in Fällen, in denen der steuerlich bedeutsame Sachverhalt seine Wurzel im Ausland hat, die amtswegige Ermittlungspflicht in den Hintergrund tritt; diesfalls besteht seitens des Abgabepflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht, eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht (vgl. VwGH 28.5.2009, 2008/15/0046).

Die amtswegige Ermittlungspflicht wurde gegenständlich in ausreichendem Maß erfüllt; es wäre an der Beschwerdeführerin gelegen, zeitnahe zu den strittigen Zahlungen entsprechende nachprüfbare Schritte zu setzen, welche einerseits auf einen Zusammenhang der Zahlungen

mit den Leistungen schließen lassen und andererseits die tatsächliche Existenz des Leistenden nachzuweisen (Stichwort Empfängerbenennung).

Dass die Zahlungen allenfalls wieder an die Beschwerdeführerin zurückgeflossen sind, kann, wie bereits oben dargestellt, nicht nachgewiesen werden. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes liegt bei einer bloßen Briefkastenfirma der Verdacht nahe, dass die an sie bezahlten Gelder wiederum an den Leistenden zurückgeflossen bzw. überhaupt nicht aus dessen Verfügungsgewalt ausgeschieden sind (vgl. VwGH 13.10.1999, 93/13/0200).

Unter Beachtung all dieser Sachverhalte und gesetzlicher Bestimmungen war den hier strittigen Zahlungen die Zuordnung zu den abzugsfähigen Betriebsausgaben zu versagen.

Körperschaftsteuer 2012:

§ 200 Abs. 2 BAO:

Wenn die Ungewissheit beseitigt oder das Rechtsmittel rechtskräftig entschieden ist, ist die vorläufig durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen.

Da keine Gründe für eine vorläufige Veranlagung zu erkennen sind, erfolgt die Veranlagung nunmehr „endgültig“.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Gegenständlicher Sachverhalt wurde im Rahmen einer umfassenden Beweiswürdigung entschieden – welche den gesetzlichen Bestimmungen sowie der ständigen Rechtsprechung entspricht. Eine ordentliche Revisionsmöglichkeit ist somit nicht zu gewähren.

Wien, am 13. August 2024