

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***34*** über die Beschwerde vom 28. Juni 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 23. Juni 2016 betreffend Kapitalertragsteuer 2010, 2011 und 2012 vom 30.05.2016, Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2010, 2011 und 2012, Körperschaftssteuerbescheide 2010, 2011 und 2012, Umsatzsteuerbescheide 2010, 2011 und 2012 vom 31.05.2016

Steuernummer ***StNr*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Bei der Beschwerdeführerin wurde eine Betriebsprüfung über die Jahre 2010 -2012 durchgeführt, bei der folgende steuerlichen Feststellungen getroffen wurden.

Treuhandvertrag: Der vorgelegte Treuhandvertrag zwischen dem Treuhandgeber und ***2*** Treuhandnehmer wurde der belangten Behörde nicht offengelegt. Die wirtschaftlichen Ergebnisse sowie die Steuerlast wurden daher dem Alleingesellschafter ***2*** zugerechnet.

Der **Bilanzgewinn 2010** wurde aufgrund eines Übertragungsfehlers um EUR 25.580,87 erhöht.

Erlöse 0% Ausland: Ausgangsrechnungen der Beschwerdeführerin an die Firma ***3***, die als Erlöse aus Drittstaaten mittels 0% Umsatzsteuer ausgewiesen wurden, wurden als Inlandsumsätze mit 20% Umsatzsteuer qualifiziert.

Privatdarlehen: Privatdarlehen in Höhe von EUR 220.000,00 an die Beschwerdeführerin wurden von der Betriebsprüfung als solche nicht anerkannt. Die Betriebsprüfung ging davon aus, dass diese Darlehen fehlende Umsätze darstellen und deklarierte diese als verdeckte Gewinnausschüttung an den 100% Gesellschafter ***2***.

Provisionen an Dritte: Vorgelegte Rechnungen einer iranischen Firma bei deren Provisionen verrechnet wurden, wurden aufgrund mangelnder Dokumentation und Übersetzungen nicht als Betriebsausgabe anerkannt.

Gegen diese Punkte 1, 3, 4, und 5 in Betriebsprüfungsbericht wurde von der Beschwerdeführerin am 28.06.2016 Beschwerde erhoben. Die Beschwerdeführerin führt zu den einzelnen Beschwerdepunkten aus wie folgt:

Treuhandvertrag: Die belangte Behörde gehe zu Unrecht davon aus, dass der Treuhänder, ***2***, die verdeckten Gewinnausschüttung empfangen habe. Wie bereits mehrfach ausgeführt, sei Herr ***4*** in der Folge Herr M. genannt der wirtschaftliche Eigentümer der Beschwerdeführerin gewesen und sei dieser Umstand auch mit der belangten Behörde sowie im Übrigen mit der Gebietskrankenkasse kommuniziert worden. Die von der belangten Behörde (zu Unrecht) angenommene Gewinnausschüttung sei daher nicht ***2***, sondern Herrn Herrn M. zuzurechnen.

Erlöse 0% Ausland: Die Beschwerdeführerin habe bei ihren steuerlich relevanten Geschäftstätigkeiten die objektiv und subjektiv gebotene Sorgfalt eingehalten und sich auf die rechtlichen und steuerlichen Auskünfte ihrer Rechtsanwälte, Steuerberater und zuletzt auf die Aussagen des Finanzamtes verlassen.

Die Beschwerdeführerin habe für das Unternehmen ***5*** laufend Devisenwechsel in den Iran durchgeführt. Wegen der US-Sanktionen sei eine Überweisung in den Iran nicht möglich gewesen. Die Beschwerdeführerin habe direkten Zugang zum iranischen Finanzmarkt und sei ein Devisenwechsel durch die Beschwerdeführerin zugunsten der ***3*** erfolgt.

Vor Aufnahme der Geschäftstätigkeit sei sowohl mit der steuerlichen Vertretung Kanzlei ***6***, als auch mit der damaligen Rechtsvertretung Kanzlei ***7*** hinsichtlich der Rechtskonformität und allfälligen steuerrechtlichen Themen und Probleme eingehend erörtert worden.

Im Jahr 2012 sei im Zuge der USt-Nachschau der Fall vom Betriebsprüfer der belangten Behörde eingehend geprüft worden und sowohl zu den USt-freien Eingängen, als auch zu der ebenso USt freien Zahlungen in den Iran die steuerrechtliche Darlegung dieses Sachverhalts und die Rechtfertigung abverlangt worden.

Bezüglich des Wechselgeschäfts sei weiters dargelegt worden, dass der Geschäftsfall „Devisenwechsel nach Iran“ zwar ein lohnender, allerdings kein fundamentaler Geschäftszweig der Beschwerdeführerin sei. Falls es aus der Sicht des Finanzamtes Bedenken geben würde, so würde die Beschwerdeführerin auf das Geschäft verzichten, da sie wegen der verhältnismäßig nominal kleinen Marge kein (steuerrechtliches) Risiko eingehen wolle. Der Prüfer meinte daraufhin, dass aus seiner Sicht keine Bedenken gegen diese Vorgangsweise bestünde und dass es sich um USt-freie Geschäfte handeln würden.

Im Zuge dieser USt-Nachschau sei auch festgehalten worden, dass Herrn M. 100%iger Gesellschafter der Beschwerdeführerin sei und die Gesellschaft vom firmenfremden Dritten, ***2***, treuhändisch gehalten werde. Dem Prüfer seien auch auf dessen Nachfrage die Finanzierungsverträge und die Eigentümerverhältnisse des Mietobjekts gezeigt worden, sowie das Vertragsverhältnis zu der Beschwerdeführerin offen- und dargelegt worden.

Es sei nicht nachvollziehbar, weshalb nach der positiven Prüfung des Geschäftsfalles im Jahr 2012 durch die belangte Behörde nunmehr die Aufspaltung des Geschäfts in zwei unzusammenhängende Fälle vorgenommen werde.

Die Beschwerdeführerin habe zu Recht davon ausgehen dürfen, dass die Finanztransaktion netto zu erfolgen habe so wie sie auch an jeder Wechselstube oder Bank stattfinden würde.

Auch wenn die Rechnungslegung und die Textierung der Rechnungen nicht immer einwandfrei erfolgt seien, würde dies nichts am Wesen des Geschäftes ändern und sei zu berücksichtigen, dass die Sanktionssituation mit Iran eine ungewöhnliche und ungewohnte Herausforderung an die beteiligten Unternehmen dargestellt habe.

Jedenfalls habe die Beschwerdeführerin durch die eingehende rechtliche und steuerliche Prüfung des Falles durch den Steuerberater und Rechtsanwalt vor der Aufnahme ihrer Geschäfte jegliche Sorgfalt eingehalten und sogar die Bestätigung des Finanzamtes bei der Prüfung im Jahr 2012 eingeholt. Eine vorgenommene Änderung der Bewertung desselben Sachverhaltes durch die belangte Behörde verstoße gegen Treu und Glauben.

Der Beschwerdeführerin sei daher kein Fehlverhalten vorzuwerfen. Sollte der Beschwerdeführerin tatsächlich ein Rechtsirrtum unterlaufen sein, so sei ihr dieser nicht vorwerfbar, da sie sich auf die Auskünfte des Finanzamtes und des Steuerberaters bzw. des Rechtsanwaltes verlassen habe.

Die Beschwerdeführerin habe für das Wechselgeschäft eine Marge von ca. 20% des gewechselten Betrages vereinbart und erhalten. Diese Gewinnmarge unterliege der Körperschaftsteuer. Der Bescheid des Finanzamtes besteuere nun den Geldeingang mit 20% USt, 25% KöSt, 25% KESt und den Geldausgang mit 25% KöSt, und 33,33% KESt. Eine

Besteuerung auf diese Weise und in dieser Höhe sei in wirtschaftlicher und rechtlicher Hinsicht unrichtig und unverhältnismäßig hoch und nehme nicht auf den tatsächlichen Sachverhalt, nämlich auf das tatsächliche Geschäft, Rücksicht.

Nicht die Beschwerdeführerin sondern das iranische Unternehmen habe die besagten Lobbyingtätigkeiten ausgeführt. Die Tätigkeit der Beschwerdeführerin habe sich ausschließlich darauf beschränkt, den Lohn für die iranische Firma im Iran weiterzuleiten.

Diese Tätigkeit sei als Ust-freier Geldwechsel (Devisenwechsel) vereinbart worden und sei stets als solche ausgeführt worden.

Privatdarlehen: Hinsichtlich der an Beschwerdeführerin gewährten Privatdarlehen sei eine falsche Beurteilung durch die belangte Behörde vorgenommen worden: Drei Familienmitglieder Mutter, Schwester und Bruder von Herr M. mit einem Einkommen von jeweils 60.000 Euro/Jahr aus unselbständiger Arbeit hätten die Liegenschaft in der ***27*** erworben, und diese der Beschwerdeführerin für den Umbau zum Motel zur Verfügung gestellt sowie das Unternehmen mit Krediten versorgt, damit der Umbau vorangetrieben werden könne. Auf das Mail vom 24.11.2015 sei zu verweisen.

Da die belangte Behörde einen Fremdvergleich Stand haltenden Nachweis darüber verlangt habe, dass die Beträge keine „nicht deklarierte Umsätze“ seien, seien Darlehensverträge in der Höhe von insgesamt EUR 280.000,-- vorgelegt worden, die zeitlich mit den Zahlungseingängen bei der Beschwerdeführerin übereinstimmen würden.

Es sei überraschend und nicht nachvollziehbar, dass diese Nachweise unzureichend qualifiziert worden seien.

Die Mutter von Herrn M. sei damals Eigentümerin eines Einfamilienhauses in ***28*** gewesen und habe für das Darlehen diese Liegenschaft belasten müssen. Die habe Herr M. alleine nicht als kreditwürdig betrachtet. Die Familie habe daher geholfen. Das Darlehen laufe noch bis dato.

Auf der Kontensaldenliste im Jahr 2012 sei zu sehen, dass im Prüfungszeitraum im großem Ausmaß investiert worden sei.

Die Zahlungen stünden in Verbindung mit der Finanzierung des Hotelausbaues, welcher schlussendlich an der behördlichen Genehmigung gescheitert sei und die Investition frustriert habe.

Dass ein Unternehmer aus einem kleinen, gerade noch überlebensfähigen 50m² Lokal, eine 6-stellige Summe un versteuert erwirtschaftete und diesen Betrag als Darlehen in die Firma einlege,

um diesen dann in der Folge als verdeckte Gewinnentnahme herauszunehmen, sei vernünftigerweise nicht möglich und sei daher die Annahme der belangten Behörde nicht nachvollziehbar.

Provisionen an Dritte: Die von der belangten Behörde vorgenommenen Beurteilungen und Feststellungen würden auf widersprüchlichen Vermutungen und reinen Annahmen beruhen und seien nicht oder unzureichend begründet worden.

Die Geschäftsfälle Erlöse 0% Ausland und Provisionen an Dritte seien miteinander zusammenhängende Fälle, die in sich geschlossen nicht nur den Mitteleingang, sondern auch die Mittelverwendung erklären würden.

Das Finanzamt liefere keine Begründungen, weshalb der Zusammenhang des Geschäftsfalles nicht anerkannt worden sei und führe lediglich mit der Erwähnung von „Handelswaren“ und „verdeckten Gewinnausschüttung“ allgemeingehaltene Begriffe, die zudem - wie bereits ausgeführt - unrichtig seien. Der Verkauf von Handelswaren impliziere, dass ein Warenbestand nahezu im Gegenwert existiere oder dass ein Zug um Zug-Verkauf stattgefunden haben müsse. Weder der Warenbestand noch der Geschäftszweck des Einzel- oder Großhandels seien in der infrage kommenden Zeit gegeben.

Auch sei nicht nachvollziehbar wie und weshalb der treuhänderische Gesellschafter den Geldbetrag gerade in den Iran senden und wie er es wieder erhalten haben soll, wo er noch niemals im Iran war und auch keinerlei Zahlungs(rück-)flüsse an ihn oder sonstige Vorteilannahmen durch ihn festgestellt werden konnten.

Weiters sei der Einwand der belangten Behörde, dass die iranischen Belege iranische Schriften enthielten, geradezu absurd. Selbstverständlich sei davon auszugehen, dass iranische- wie auch Belege aus anderen Teilen der Welt - landestypische Schriften und Zeichen enthalten, wenn auch die ausstellende Firma versucht habe, alle relevanten Informationen in lateinischer Schrift auszuführen. Wenn, wie in diesem Fall, der Name des Unternehmens und die Adresse neben der lateinischen Schrift auch in der Landessprache aufscheinen würde, führe dies nicht automatisch zu einer Disqualifikation des Beleges als solchem.

Jedenfalls enthielten die Belege alle wesentlichen Informationen wie Datum, Inhalt, Firmennamen, Rechnungsnummer etc. in der lateinischen Schrift, sodass sie ohne weiteres verwendbar seien.

Zusammenfassend brachte die Beschwerdeführerin in einer Sachverhaltsdarstellung vom 19. 09.2024 und in der mündlichen Verhandlung am 24.09.2024 noch ergänzend vor:

Die Beschwerdeführerin sei ab dem Jahr 2010 von der ***3*** beauftragt worden, im Iran Dienstleistungen im Zusammenhang mit ***8***-Produkten zu vermitteln bzw. zu besorgen, um so den Markteintritt für den Vertrieb von ***8***-Produkten im Iran zu ermöglichen.

Da aufgrund von US-Sanktionen ein direkter Markteintritt im Iran von österreichischen Unternehmen defacto unmöglich gewesen sei, seien auch Geldüberweisungen in den Iran nicht möglich gewesen, die ***3*** sei auf einen Partner angewiesen gewesen, der Beauftragungen im Iran und die Bezahlung dieser beauftragten Leistungen sicherstellen konnte.

Die Beschwerdeführerin habe über Herrn M. über diese Möglichkeiten und Zugang zum iranischen Absatzmarkt verfügt. Nach rechtlicher Abklärung des Sachverhalts mit der damaligen steuerlichen und anwaltlichen Vertretung seien umsatzseitig mit der ***3*** und aufwandsseitig mit der ***9***. entsprechende Geschäftsbeziehungen eingegangen worden.

Im Jahr 2011 sei der Sachverhalt (umsatz- und aufwandsseitig) auch Gegenstand einer Nachschau der belangten Behörde gewesen. Der Prüfer habe entsprechende Unterlagen verlangt und eine genaue Sachverhaltsbeschreibung. In der Nachschau habe sich im Zusammenhang mit dem oben dargestellten Sachverhalt keine Feststellungen ergeben.

Nunmehr anerkennt die belangte Behörde aber insbesondere die Ausgabenseite nicht und verneint offenbar einen offensichtlichen Zusammenhang der Umsätze mit der ***3*** und der Aufwendungen durch die ***9***, obwohl der Sachverhalt im Zuge der Nachschau und im Zuge der Betriebsprüfung lückenlos offengelegt worden sei. Im laufenden Betriebsprüfungsverfahren habe die steuerliche Vertretung und Herr M. nicht den Eindruck gehabt, dass die belangte Behörde von der selbst vertretenen und im Zuge der Nachschau nicht beanstandeten Rechtsmeinung abweichen würde.

Erst im Zuge der Schlussbesprechung, an der erstmalig auch die damalige Finanzamtsvorständin des Finanzamts Neunkirchen/Wiener Neustadt teilgenommen habe, seien die bis dato kommunizierten Prüfungsfeststellungen (zB Sicherheitszuschlag im Gastronomiebereich) aus Sicht des Beschwerdeführers verbösert und um den nun verfahrensgegenständlichen Umfang erweitert worden.

Herr M. sei bei dieser Besprechung anwesend gewesen und habe in dieser Besprechung zum wiederholten Mal angegeben, wirtschaftlicher Eigentümer der Beschwerdeführerin und hauptverantwortlich für das „Projekt Iran“ zu sein und gerne bereit sei, jederzeit zu diesem Projekt Stellung zu nehmen.

Zu diesem Zeitpunkt sei Herr M. auch noch mit dem Geschäftsführer der ***9***. - Herrn Dr. ***10*** - in Kontakt gewesen und Herr Dr. ***10*** hätte rund um die Schlussbesprechung auch persönlich beim Finanzamt erscheinen und zur Geschäftsbeziehung zwischen der Beschwerdeführerin und der ***9***. Auskunft geben können.

Dies sei – so die Erinnerung von Herrn M. – auch im Zuge der Schlussbesprechung angeboten worden sei aber seitens der belangten Behörde abgelehnt worden.

Nunmehr sei die Verbindung zu Herrn Dr. ***10*** seit Jahren abgebrochen und auch seine Telefonnummer sei nicht mehr erreichbar. Unterlagen und Dokumente zur ***9***. können daher nicht mehr eingeholt und vorgelegt werden.

Hinsichtlich dem Nichtvorliegen von schriftlichen vertraglichen Vereinbarungen werde auf die bisherige Korrespondenz (inklusive der mündlichen Vorhaltsbeantwortung vom 4. September 2024) verwiesen. Aus nachvollziehbaren Gründen und zum Schutz der beteiligten Personen sei sowohl mit der ***3*** als auch mit der ***9*** nur mündliche Vereinbarungen getroffen worden. Hier sei – wie ebenso bereits ausgeführt wurde – auf die besonderen Rahmenbedingungen hinzuweisen, wodurch es faktisch unmöglich sei, diesen Geschäftsfall nach den üblichen von der österreichischen Finanzverwaltung geforderten Dokumentationsanforderungen darlegen zu können.

Die belangte Behörde führt dazu aus wie folgt:

Treuhandvertrag: Als sich im Laufe der Betriebsprüfung herausstellte, dass Gewinne dem Alleingesellschafter ***2*** zugerechnet werden würden, sei angegeben worden, dass zwischen diesem und Herr M. ein Treuhandverhältnis bestehe, wobei Herr M. Treuhandgeber und ***2*** Treuhandnehmer sei. Als Nachweis sei ein Treuhandvertrag mit Unterschriftsdatum vom 05.08.2008 und Verfassungsdatum vom 05.12.2008 (!) vorgelegt worden. Nach Rechtsprechung des VwGH (20.02.1991, 86/13/0047) seien Umstände, die nach außen hin nicht in Erscheinung treten, wie insbesondere ein Treuhandverhältnis, nur dann als erwiesen anzunehmen, wenn klare Abmachungen über Umfang und nähere Modalitäten des Treuhandauftrages vorliegen würden und diese klar dargelegt werden können bzw Abrechnungen belegmäßig nachgewiesen werden können.

Der vorgelegte Vertrag sei offensichtlich erst im Nachhinein erstellt worden und entspreche nicht den Anforderungen der Nachweisführung, weswegen von der belangten Behörde kein Treuhandverhältnis anerkannt hätte werden können.

Die wirtschaftlichen Ergebnisse sowie die Steuerlast seien dem Alleingesellschafter ***2*** zuzurechnen. Für die Abgabenerhebung sei die objektive bzw subjektive Sorgfaltswidrigkeit nicht von Bedeutung. Die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben setze einen

Vollzugsspielraum (Auslegungs- oder Rechtsanwendungsspielraum) voraus (zB VwGH 21.10.2004, 2000/13/0179, 0180; VwGH 09.03.2005, 2001/13/0273; VwGH 15.06.2005, 2004/13/0161).

Erlöse 0% Ausland: Die Erlöse, die mit Rechnungen an ***3*** ausgewiesen wurden, würden sonstige Leistungen von einem österreichischen Unternehmen an ein österreichisches Unternehmen betreffen.

Ausführungsort sonstiger Leistungen von Unternehmer an Unternehmer sei gemäß § 3a Abs 6 UStG (Generalklausel) der Empfängerort (Sitz oder Betriebsstätte des Empfängers).

Im Zuge der Anfragenbeantwortung sei angegeben worden, dass die an die ***3*** verrechneten Leistungen die Vermittlung von Lobbyingtätigkeiten durchgeführt von einem iranischen Unternehmen in Iran für das damalige Tochterunternehmen der ***3***, ***8*** AG, darstellen würden.

Es solle der ***8*** AG dadurch ermöglicht werden, TV-Shopping-Produkte am iranischen Markt anzubieten.

Laut Anfragenbeantwortung verfüge die Beschwerdeführerin (durch Herrn M. , dem Bruder eines Prokuristen der ***12***) über Beziehungen zu Lobbyingunternehmen im Iran, die die Vermarktung von solchen Produkten dort ermöglichen können.

Als Artikelbezeichnung (Leistungsbeschreibung) wurde auf den Rechnungen angeführt: "Consulting Dienstleistung, Programmkonzeptionierung, Programmplanung, Administration Astra-Reichweite".

Der Rechnungsbetrag (im Jahr 2010) lautete stets EUR 6.600 netto pro Rechnung. Von der Außenprüfung habe erhoben werden können, dass auch im Jahr 2012 Rechnungen an die ***3*** gelegt wurden. Darin werde dieselbe Artikelbezeichnung (Leistungsbeschreibung) angeführt. Auch der Rechnungsbetrag (insgesamt) sei derselbe. Allerdings sei in diesen Rechnungen - für dieselbe angeführte Leistung - Umsatzsteuer in Rechnung gestellt worden.

Der einzige Unterschied liege im "Betreff". Einmal sei schlicht das Wort "Exportrechnung" angeführt, ein anderes Mal sei als "Consulting-Dienstleistung August 2012" angeführt worden.

Im Rechenwerk der Beschwerdeführerin sei die Rechnung mit der Rechnungsnummer 1054, die an die ***3*** gerichtet sei, jedenfalls nicht enthalten. Auch andere, an die ***3*** gerichtete Rechnungen würden offenbar in der Buchhaltung fehlen.

Es sei für die von der Beschwerdeführerin angegebenen Leistungen (Vermittlung von Beziehungen zu Lobbyingunternehmen) auch Umsatzsteuerpflicht in Österreich anzunehmen,

da Leistungsempfänger der sonstigen Leistung die ***3*** bleibe und gemäß § 3a Abs 8 UStG Leistungsort von Vermittlungsleistungen von Unternehmer an Unternehmer ebenfalls der Empfängerort sei, also der Ort, an dem der Empfänger den Sitz bzw die Betriebsstätte habe. Somit seien auch die Umsätze aus solchen Vermittlungsleistungen in Österreich umsatzsteuerpflichtig.

Die Vermittlungstätigkeit könne darin bestehen, dass mit einer anderen Partei Kontakt aufgenommen werde und im Namen und für Rechnung des Kunden über die Einzelheiten der gegenseitigen Leistungen (zwischen den Kunden und der anderen Partei) verhandelt worden wäre, wobei der Vertragsabschluss zwischen den Kunden und der anderen Partei angestrebt werde.

Da keine Verhandlungen über den Leistungsinhalt zwischen der ***3*** und einem iranischen Unternehmen im Namen und auf Rechnung der ***3*** erfolgt seien und keine Geschäftsabschlüsse zwischen der ***3*** und einem iranischem Unternehmen vorliegen würden, könne eine Vermittlungstätigkeit nicht als nachgewiesen bzw glaubhaft angesehen werden.

In der Beschwerdebegründung vom 21.07.2016 seien die der ***3*** verrechneten Leistungen als Devisenwechsel in Iran beschrieben worden und die umsatzsteuerfreie Behandlung mit der Vergleichbarkeit dieser Geschäfte mit Geldwechsel an einer Wechselstube bzw Bank gerechtfertigt worden.

Devisengeschäfte bzw Devisenwechsel seien Geschäfte, bei denen ein Unternehmer von einem anderen Devisen ankauft und gleichzeitig an ihn Devisen verkaufe, diese würden laut EuGH (EuGH 14.7.1998, Rs C-172/96 „First National Bank of Chicago“, SWI 1998, 482) sonstige Leistungen und keine Lieferungen darstellen.

Der Bruttoertrag aus Devisenwechsel sei die Differenz zwischen dem Ankaufs- und Verkaufspreis. Nach Angaben (Leistungsbeschreibung) in der Anfragenbeantwortung und in der Beschwerdebegründung würden solche Geschäfte bzw solche Umsätze zwischen dem Beschwerdeführer und ***3*** nicht vorliegen. (trotz Benennung als Devisenwechsel)

Über die angegebenen Leistungen (Vermittlung von Beziehungen zu Lobbyingunternehmen, Devisenwechsel im Iran) seien keine Nachweise erbracht worden. Bei Auslandssachverhalten bestehe eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Steuerpflichtigen, da es der Behörde nicht möglich sei, Ermittlungen über die Sachverhalte durchzuführen und den Leistungsinhalt auszuforschen. Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung müssen vom Unternehmer nachgewiesen werden. Da keine Glaubhaftmachung von umsatzsteuerbefreiten Leistungen der Beschwerdeführerin an die ***3*** erfolgt sei, eine Sachverhaltsermittlung seitens der

Behörde ohne Mitwirkung der Steuerpflichtigen nicht möglich sei und Rechnungen über sonstige Leistungen eines österreichischen Unternehmens an ein österreichisches Unternehmen vorliegen würden, seien die Umsätze in Österreich umsatzsteuerpflichtig.

Privatdarlehen: Für die in der Bilanz ausgewiesenen Privatdarlehen sei ein E-Mail-Verkehr zwischen den Geschwistern ***13*** vorgelegt worden. Laut diesem E-Mail-Verkehr seien von vier Personen eine Zahlung von jeweils 7.500,00 €, insgesamt 30.000,00 €, an die Beschwerdeführerin geleistet worden.

Als Nachweis der Mittelherkunft seien Kreditverträge vorgelegt worden die zwischen Mag ***14***, (Prokurist der ***12***), ***15***, ***16*** und der Raiffeisenbank über einen Betrag in Höhe von 130.000,00 € im Jahr 2009 bzw zwischen ***16*** ***17***, und der Raiffeisenbank über einen Betrag in Höhe von 150.000,00 € im Jahr 2010 vereinbart worden.

Das Darlehen in Höhe von 130.000,00 € aus dem Jahr 2009 betreffe jedoch den Ankauf der Liegenschaft ***18*** durch Frau ***15***.

Insofern könne dieser Kreditvertrag nicht als Nachweis für eine Mittelherkunft eines erhaltenen Privatdarlehens angeführt werden. Trotz mehrfacher Aufforderung sei keine einem Fremdvergleich standhaltenden Nachweise wie Darlehensverträge, Überweisungen, Rückzahlungsvereinbarungen (zwischen der Beschwerdeführerin und den Darlehensgebern) usw. erbracht worden. Aufgrund dessen seien die Darlehen nicht anerkannt worden.

Vielmehr sei aufgrund der Buchführungs- und Rohaufschlagsmängel/-schwankungen, mangelnder Erklärung, warum Privatdarlehen überhaupt gegeben worden seien und der nicht nachvollziehbaren kaufmännischen Gebarung im Unternehmen davon auszugehen, dass diese Beträge fehlende Umsatzanteile darstellen würden.

Provisionen an Dritte: Die in der Bilanz ausgewiesenen Betriebsausgaben, für die Rechnungen einer iranischen Firma „***9***“ vorgelegt wurden, können nicht anerkannt werden, da keine näheren Unterlagen bzw Nachweise über die Existenz dieser Firma und ihre Tätigkeit, über eine Leistungserbringung, über die betriebliche Veranlassung usw. erbracht worden seien.

Den Steuerpflichtigen treffe bei Auslandssachverhalten eine erhöhte Mitwirkungspflicht, die gegenüber der Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde in den Vordergrund trete, da es für die Abgabenbehörde nur schwer oder gar nicht möglich sei, eine genaue Überprüfung der Angaben vorzunehmen. Diese umfasst insbesondere die Beweisvorsorgepflicht (VwGH 25.05.1993, 93/14/0019; 07.09.1993, 93/14/0069) und Beweismittelbeschaffungspflicht (VwGH 05.11.1991, 91/14/0049; 30.5.01995, 91/13/0248, 0250).

Die Absetzbarkeit von Zahlungen an Empfänger im Ausland für abstrakte Leistungen, wie „Kontaktvermittlung“, „Bemühen“, „Know-How-Überlassung“ ua. könne nur dann erreicht werden, wenn der Leistungsinhalt und die betriebliche Veranlassung exakt und nachvollziehbar beschrieben und nachgewiesen worden sei. (VwGH 26.1.2012, 2009/15/0032). Die Abgabenbehörde treffe nicht die Verpflichtung, Erkundungsbeweise aufzunehmen und den Leistungsinhalt des Provisionsempfängers selbständig zu erforschen (VwGH 23.3.2010, 2009/13/0078). Da hinsichtlich dieser Ausgaben widersprüchliche Aussagen getätigt wurden (Vermittlung von Lobbyingtätigkeiten für ***8*** AG in Iran, Devisenwechsel für die ***3***), der Leistungsinhalt nicht exakt beschrieben worden sei und die Zahlungen nicht nachgewiesen worden seien, können sie nicht anerkannt werden.

Die Beschwerdeführerin wurde im Zuge des Verfahrens mehrmals Gelegenheit gegeben geeignete Nachweise für ihr Vorbringen vorzulegen.

Eine mündliche Verhandlung wurde durchgeführt. In der mündlichen Verhandlung vertrat Herr M. die Beschwerdeführerin eine entsprechende schriftliche Vollmacht wurde vorgelegt.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Die Gesellschaft der Beschwerdeführerin wurde am 10.07.2008 errichtet.

Geschäftsführer war von 18.7.2008 bis 27.11.2008 ***4*** (Herr M.), geb. TT.09.1974. Seit 27.11.2008 ist ***19***, geb. ***20***, Geschäftsführer bzw. Abwickler der Gesellschaft. Seit 8.5.2015 befindet sich die Gesellschaft in Liquidation.

Laut Firmenbuch ist die Gesellschaft mit Generalversammlungsbeschluss vom 11.02.2015 aufgelöst. Mit Beschluss des Gerichtes vom TT.05.2015 ***21*** Landesgericht Wiener Neustadt wurde das Insolvenzverfahren mangels kostendeckenden Vermögens nicht eröffnet.

100% Gesellschafter mit einer Stammeinlage von € 35.000,- ist im Prüfungszeitraum ***2***.

Der Unternehmensgegenstand der Beschwerdeführerin ist Gastronomie. Das Lokal umfasste zum Beschwerdezeitpunkt 55 m².

Herr M. hat die Gesellschaft gegründet und betrieb nicht nur die Gastronomie sondern auch diverse andere gewerbliche Tätigkeiten.

Weder der Gesellschafter ***2*** noch Geschäftsführer ***19*** führten aktiv in der Gesellschaft Tätigkeiten aus.

Diese Personen sollten nur nach außen im Firmenbuch und bei Behörden als Vertreter der Gesellschaft aufscheinen. Alle Geschäfte wurden von Herrn M. als faktischer Geschäftsführer geführt.

Treuhandvertrag: Am 29.02.2016 wurde im Zuge der Betriebsprüfung ein Treuhandvertrag (datiert bei der Unterschrift mit 05.08.2008) mit folgenden Inhalt vorgelegt.

Nach diesem Treuhandvertrag ist Herr M. Treuhandgeber sowie ***2*** Treuhandnehmer. Laut Vermerk wurde der Treuhandvertrag am 05.12.2008 erstellt.

Der Treuhandvertrag hat folgenden Inhalt:

*Herr ***4*** übt weiterhin alle Funktionen als Gesellschafter aus und die Funktion von ***2*** ist auf das treuhändische Halten der Anteile beschränkt.*

Beide Parteien sind berechtigt die Vereinbarung jederzeit aufzulösen. Über die Treuhandvereinbarung wird Stillschweigen vereinbart.

Der Treuhandvertrag wurde der belangten Behörde bis zum 29.02.2016 nicht offengelegt.

Der faktische Inhaber der GmbH Anteile ist Herr M.

Aufgrund dieser Vereinbarung besteht ein Naheverhältnis des Alleingesellschafters laut Firmenbuch ***2*** und Herr M.

Erlöse Ausland 0%: In den Jahren 2010 bis 2012 wurden von der Beschwerdeführerin Rechnungen an die Firma ***3*** in Österreich gestellt. Als Artikelbezeichnung wird angeführt: Consulting Dienstleistung, Programmkonzeptionierung, Programmplanung, Administration Astra-Reichweite.

Die Rechnungen wurden in Höhe von EUR 6.000,00 ohne Umsatzsteuer ausgestellt.

Die Erlöse aus den entsprechenden Ausgangsrechnungen an die ***3*** sind im Jahr 2010 EUR 120.103,95; im Jahr 2011 EUR 83.660,76 und im Jahr 2012 mit EUR 98.739,24 beziffert.

Schriftliche Aufzeichnungen über Aufträge, Beschreibung der beauftragten Dienstleistung, tatsächliche Durchführung, Korrespondenz etc. gibt es dazu nicht.

Die Erlöse, die mit Rechnungen an die Firma ***3*** ausgewiesen wurden, betreffen sonstige Leistungen von einem österreichischen Unternehmen an ein österreichisches Unternehmen.

Privatdarlehen: Der Beschwerdeführerin flossen in den Jahren 2010 – 2012 folgende Beträge zu, die als Privatdarlehen wie folgt ausgewiesen wurden.

31.12.2010 ***22*** EUR 10.000,00

31.12.2011 ***22*** EUR 10.000,00

31.12.2012 ***22*** EUR 30.000,00

31.12.2012 ***23*** EUR 190.000,00

Als Nachweis der Mittelherkunft wurde ein Kreditvertrag über eine ausnutzbare Summe von EUR 130.000 vom 27. 07. 2009 vorgelegt.

Dieser Betrag in Höhe von EUR 130.000 aus dem Jahr 2009 betrifft den Ankauf der Liegenschaft ***18*** durch Frau ***15***. Kaufvertrag vom 16.07.2009

Insofern konnte dieser Kreditvertrag nicht als Nachweis für eine Mittelherkunft eines erhaltenen Privatdarlehens angeführt werden.

Ein weiterer Abstattungskreditvertrag vom Jahr 2012 über eine ausnutzbare Summe von EUR 150.000,00 wurde vorgelegt. Kreditnehmer sind ***24*** und ***25***.

Im Jahr 2012 ist ein Darlehen in Höhe von EUR 190.000,00 betitelt mit ***26*** ausgewiesen.

Vereinbarungen über Rückzahlungsvereinbarungen, Zinsfälligkeiten, Kreditrahmen mit der Beschwerdeführerin wurden bei keinen der genannten Darlehen getroffen.

Es fehlen zudem Sicherheiten, auch Darlehenstilgungen wurden keine nachgewiesen.

Trotz mehrfacher Aufforderung wurden auch keine nachvollziehbaren Nachweise die einen Zusammenhang mit tatsächlichen Investitionen der Beschwerdeführerin für einen Hotelbau erbracht. Aus der vorgelegten Saldenliste das Jahr 2012 betreffend sind keine Investitionen ersichtlich, die auf einen Hotelbau schließen lassen würden.

Das Gebäude in der ***27*** wurde zwar nachweislich renoviert, aber es besteht kein nachweislicher Zusammenhang, dass die Beschwerdeführerin diese Investitionen getätigt hat.

Das Gebäude in der ***27*** wurde von der Familie ***13*** renoviert und ist bis dato laut Grundbuchsauszügen auch in deren Besitz bzw. Eigentum.

Die Mittelherkunft der Darlehensbeträge wurde nicht lückenlos und nachvollziehbar nachgewiesen.

Die Buchhaltung der Beschwerdeführerin im Beschwerdezeitraum ist mangelhaft. In der Betriebsprüfung wurden unerklärlich schwankende Rohaufschläge festgestellt. Der

unterschiedliche Anteil der Warengruppen deckt sich nicht mit den Ergebnissen des Gesamtumsatzes. Die Inventur wurde nur in einem Jahr vorgelegt und diese wurde lediglich geschätzt. Es wurden keine ausreichenden Nachweise und Belege zu den Auslandsumsätzen vorgelegt.

Provisionen an Dritte: Auf dem Konto Provisionen an Dritte (7540) sind in den Jahren 2010 bis 2012 Betriebsausgaben in Höhe von EUR 52.250 (Jahr 2010): EUR 60.000,00 (Jahr 2011) und EUR 60.000,00 (Jahr 2012) verbucht worden.

Diesbezüglich wurden Rechnungen der iranischen Firma ***9*** mit dem Text „provision of services as offered for ...Monat und Jahr; der Abrechnungsbetrag wurde mit EUR 5.000,00 ausgewiesen.

Nähere Unterlagen bzw. Nachweise über die Existenz dieser Firma und ihre Tätigkeit wurden nicht erbracht.

Der Leistungsinhalt konnte nicht exakt beschrieben werden, auch Zahlungen wurden keine nachgewiesen.

In der Betriebsprüfung wurden diese Provisionen nicht anerkannt und als verdeckte Gewinnausschüttung dem Gesellschafter ***2*** zugerechnet.

Nachschau 2011: Laut Aktenvermerk vom 18.04.2011 fand im Jänner 2011 bei Herr M. eine Nachschau gemäß § 144 BAO statt.

Die iranischen Sachverhalte in Form eines angeblichen Devisengeschäftes wurden in der Nachschau im Jahr 2011 nicht thematisiert und wurden im Zuge der Nachschau auch nicht offengelegt. Eine weitere Ust Nachschau im Jahr 2012 ist nicht dokumentiert und von Seiten der Beschwerdeführerin wurden diesbezüglich keine Unterlagen vorgelegt.

Differenz Körperschaftsteuer: In der Körperschaftsteuererklärung 2010 wurde als Jahresgewinn der Betrag in Höhe von EUR – 14.561,88 angegeben, wobei in der Steuerbilanz ein Jahresgewinn in Höhe von EUR 14.018,99 erscheint. Der Betrag wurde aufgrund eines Übertragungsfehlers um EUR 25.580,87 erhöht. Die tatsächliche Differenz beträgt EUR 28.580,87.

Sicherheitszuschlag:

In der Betriebsprüfung erfolgte die Festsetzung eines Sicherheitszuschlages zum erklärten Umsatz in Höhe von 10%.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt basiert auf dem Inhalt des von der belangten Behörde vorgelegten Aktes, den Ergebnissen des Vorhalteverfahrens vor dem Bundesfinanzgericht und dem Vorbringen der Parteien in der mündlichen Verhandlung.

Treuhandvertrag und Vertretung nach außen:

Das Treuhandverhältnis wurde erst offengelegt, als sich im Laufe der Betriebsprüfung herausstellte, dass Gewinne dem Alleingesellschafter ***2*** zugerechnet werden würden. Der Treuhandvertrag mit Unterschriftdatum vom 05.08.2008 und Verfassungsdatum vom 05.12.2008 wurde offensichtlich erst im Nachhinein erstellt um diese Konsequenz abzuwenden.

In der mündlichen Verhandlung gab Herr M. an, dass er die Beschwerdeführerin gegründet habe und führe. ***2*** der Gesellschafter und ***19*** als Geschäftsführer sollen nur nach außen auftreten und hätten sonst keine Funktion bei der Beschwerdeführerin. Laut Firmenbuchauszug wurden die Funktionen dieser beiden Personen am 04.12.2008 eingetragen. Gegründet wurde die Firma am 18.07.2008.

Herr M. gab weiters an, dass es Probleme bei der Genehmigung für ein Hotelprojekt gebe und dort wollte er nicht auftreten sondern habe ***2*** gebeten als Gesellschafter der Beschwerdeführerin aufzutreten.

Im Zuge des Beschwerdeverfahrens wurde die Beschwerdeführerin aufgefordert Unterlagen zum Genehmigungsverfahren bezüglich Hotelprojekt; Standort ***28*** vorzulegen. Herr M. legte unvollständige Unterlagen vor; ein Schreiben vom 09.01.2013 gerichtet an Frau ***15*** mit den Betreff Motel, Supermarkt und Eissalon, sowie ein Schreiben vom 04.04.2013 an Frau ***15*** mit dem Betreff: Motel, Eissalon und Veranstaltungsraum.

Ein Zusammenhang mit der Beschwerdeführerin kann daraus nicht geschlossen werden und auch nicht wie sich das Verfahren letztendlich entwickelt hat. Auch dass ***2*** oder ***19*** für die Beschwerdeführerin in diesen Verfahren aufgetreten seien ist daraus nicht zu entnehmen. Vielmehr ist Frau ***15*** im Verfahren als Adressatin der Schreiben angeführt.

Zudem wurde das Projekt beim Magistrat erst am 28.11.2012 eingereicht, die Personen ***2*** und ***19*** wurden jedoch schon im Jahr 2008 im Firmenbuch als Gesellschafter und Geschäftsführer geführt. Die Aussagen diese seien für dieses Verfahren eingesetzt worden ist daher nicht nachvollziehbar.

Ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Motelbau und der Beschwerdeführerin wird nur behauptet kann aber aus den vorgelegten Unterlagen nicht nachvollzogen werden. Aus den unvollständigen Unterlagen geht viel mehr hervor, dass Herr M. die Beschwerdeführerin nur als Vorwand verwendet um die tatsächlichen Umstände zu verwässern.

Nachdem der Treuhandvertrag nicht offengelegt wurde und davon auszugehen ist, dass dieser auch erst im Nachhinein erstellt wurde, wurde dieser zu Recht von der belangten Behörde nicht anerkannt.

Jedoch ist aufgrund dieser im Nachhinein getroffenen Treuhandvereinbarung und aus dem Umstand, dass sich ***2*** als funktionsloser Gesellschafter einsetzen lies, von einem Naheverhältnis zwischen ***2*** und Herrn M. auszugehen.

Darlehen:

Als Nachweis der Mittelherkunft wurden Kreditverträge vorgelegt, die zwischen ***17***, (Prokurist der ***12***), ***15***, ***29***, und der Raiffeisenbank über einen Betrag in Höhe von 130.000,00 € im Jahr 2009 bzw zwischen ***29***, ***17***, und der Raiffeisenbank über einen Betrag in Höhe von 150.000,00 € im Jahr 2010 vereinbart wurden.

Der vorgelegte Abstattungskreditvertrag in Höhe von EUR 130.000 aus dem Jahr 2009 betrifft jedoch den Ankauf der Liegenschaft ***18*** durch Frau ***15***, die laut Grundbuch auch die Eigentümerin der Liegenschaft war. Auch der Umstand, dass der Kaufvertrag am 16.07.2009 abgeschlossen wurde und der Kreditvertrag am 27.07.2009 finalisiert wurde spricht dafür, dass dieser Kredit für den Kauf der Liegenschaft verwendet wurde. Auch eine Hypothek wie von der Beschwerdeführerin vorgebracht wurde in Zuge dessen nicht eingetragen.

Ein konkreter Zusammenhang der den Nachweis der Mittelherkunft der genannten Darlehensbeträge nämlich im Jahr 2010 EUR 10.000,00 , im Jahr 2011 EUR 10.000,00 und 2012 EUR 30.000,00 von ***22*** und im Jahr 2012 EUR 190.000,00 von ***30*** wurde nicht erbracht.

Wie bereits oben ausgeführt wurde der Betrag von EUR 130.000,00 für den Ankauf der Liegenschaft von Frau ***13*** verwendet und kann nicht als Mittelherkunft für die Beträge in den Jahren 2010 bis 2012 begründet werden. Zudem wurde der Kreditvertrag bereits im Jahr 2009 abgeschlossen und ist ein Zusammenhang mit den Beträgen im Jahr 2010 – 2012 äußerst unwahrscheinlich.

In der Email vom 24.11.2015 „Stellungnahme zur Frageliste des Betriebsprüfers“ erklärt Herr M: *„Die Darlehen 2x 10T und 30T wurden von mir (Herrn M.) angewiesen. Da ich zu diesem Zeitpunkt im Iran war, habe ich mangels einem Bankkonto meinen Bruder ***22*** um die*

*Überweisungen gebeten, wobei ich ihm die Beträge vorher in bar gegeben habe. Der Betrag von 190T wurde von der Raiffeisenbank finanziert und teils von mir aufgestockt und wurde vom Kreditkonto ***31*** an die ***Bf1*** ausgezahlt. Die Zahlungen standen in Verbindung mit der Finanzierung des Hotelausbaues, welcher schlussendlich an der behördlichen Genehmigung scheiterte und die Investitionen frustrierte.“*

Diese Erklärungen vermögen das Bundesfinanzgericht nicht zu überzeugen.

In allen vorgelegten Unterlagen der Beschwerdeführerin bezüglich Hotelprojekt kommt die Beschwerdeführerin als Adressat nicht vor, sondern Frau ***15***.

Laut Vorbringen der Beschwerdeführerin seien für das Motelprojekt Investitionen getätigt worden, diese seien einer vorgelegten Saldenliste (Jahr 2012 und Auszug des Bankkontos der Bank Austria ersichtlich. Aus den Saldenlisten im Jahr 2012 sind keine derartigen Investitionen die einen Zusammenhang erkennen lassen würden ausgewiesen, noch hat die Beschwerdeführerin die einzelnen Investitionen in ihrem Vorbringen konkret genannt.

Trotz mehrfacher Aufforderung wurden keine einem Fremdvergleich standhaltenden Nachweise wie Darlehensverträge zwischen den oben genannten Personen und der Beschwerdeführerin sowie, Überweisungen, Rückzahlungsvereinbarungen (zwischen ***Bf1*** und den Darlehensgebern) vorgelegt bzw. erbracht.

Wie oben bereits erwähnt kann der Abstattungskredit an Frau ***15*** nicht als Mittelherkunft gedient haben. Auch bezüglich der zweiten Abstattungskredites gibt es keine nachvollziehbaren Beweise, dass dieser tatsächlich als Mittelherkunft für das behauptete Darlehen gedient hat. Auch aus den beiden vorgelegten Mails vom 02.08.2012 und vom 13.09.2012 lässt sich die Mittelherkunft nicht eindeutig ableiten. Nach Vorlage des Abstattungsvertrags über die EUR 15.000,00 und dem Mail vom 02.08.2012 ist zwar bewiesen, dass ein Kredit von Verwandten des Herrn M. über EUR 150.000,00 aufgenommen wurde. Ob dieser Betrag aber an die Beschwerdeführerin weitergeleitet wurde ist daraus nicht zu entnehmen. Dagegen spricht, dass auch der erste Abstattungskreditvertrag wie von der Beschwerdeführerin behauptet nicht für die behaupteten Darlehen verwendet wurde, dass wie oben erwähnt es keine Verträge über Rückzahlungsvereinbarungen mit der Beschwerdeführerin gibt und auch keine Sicherheiten.

Weiters spricht auch gegen die Behauptung der Beschwerdeführerin das zweite vorgelegte Mail vom 13.09.2012 in dem Herr M. den Mitarbeiter der Raiffeisenbank aufruft EUR 180.000,00 mit dem Verwendungszweck Darlehen zu überweisen.

Dieses Mail ist aus mehreren Gründen sehr widersprüchlich. Der Betrag lautet auf EUR 180.000,00.

Der Abstattungskreditvertrag ist über EUR 150.000,00.

Das angebliche Darlehen wurde jedoch über einen Betrag von EUR 190.000,00 überwiesen.

Auch der Verwendungszweck: Darlehen überweisen klingt aufgesetzt und unüblich.

Darüber hinaus kann man in der Regel keine Überweisungsaufträge per Email erteilen. Banken nutzen standardmäßig Online-Banking oder andere sichere Kanäle für solche Transaktionen. Beim Email der Raiffeisenbank vom 02.08.2012 ist zudem unten explizit angeführt, dass der Austausch von Nachrichten mit oa Absender via e-mail ausschließlich zu Informationszwecken dient. Rechtsgeschäftliche Erklärungen dürfen über dieses Medium nicht ausgetauscht werden.

Auch geht wir oben bereits erwähnt in keiner Weise aus dem Mail vom 13.09.2012 hervor, dass die Mittelherkunft für das behauptete Darlehen aus dem Abstattungskredit der Verwandten stammen würde.

Die Konstellationen sind jedenfalls sehr ungewöhnlich.

Bei einer ordentlichen Geschäftsgebarung würden, bei mangelnder Kreditwürdigkeit des Kreditnehmers, mehrere Sicherheiten wie Bürgschaften und Pfandrechte von den Banken verlangt werden. In diesem Fall hätten die Familienmitglieder diese Bürgschaften übernehmen können. Zudem war die genannte Liegenschaft in ***28*** nie im Eigentum der Beschwerdeführerin sondern der Familie ***13***.

Werden ungewöhnliche Verhältnisse behauptet, trifft den Abgabepflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht, die auch eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht umfasst (vgl. Ritz, BAO⁷, § 115 Tz 11 und 12). Traf ihn eine erhöhte Mitwirkungspflicht, war es aber seine Aufgabe, Unterlagen, die dieses Vorbringen belegen hätten können, aufzubewahren oder sich bei der Bank zu beschaffen. So aber kann diese Behauptung der Beschwerdeführerin nicht verifiziert und damit auch nicht zu ihren Gunsten gewürdigt werden.

Gegen den Einwand der Beschwerdeführerin, dass aus einem 55 m² Lokal nicht so hohe Umsätze erzielt werden könnten spricht, der Umstand das die Beschwerdeführerin nachweislich auch andere gewerbliche Geschäfte betrieben hat als nur den Betrieb des Gastgewerbes.

Damit ist der Argumentation der belangten Behörde zu folgen

Erlöse 0 % Ausland:

Hinsichtlich der Rechnungen die ***3*** ist das Vorbringen der Beschwerdeführerin äußerst widersprüchlich.

Im Zuge der Anfragenbeantwortung wurde angegeben, dass die an die ***3*** verrechneten Leistungen die Vermittlung von Lobbyingtätigkeiten durchgeführt von einem iranischen Unternehmen in Iran für das damalige Tochterunternehmen der ***3***, ***8*** AG, darstellen. Es soll der ***8*** AG dadurch ermöglicht werden, TV-Shopping-Produkte am iranischen Markt anzubieten.

Laut Anfragenbeantwortung verfügte die Beschwerdeführerin (durch Herrn M., dem Bruder eines Prokuristen der ***12***) über Beziehungen zu Lobbyingunternehmen im Iran, die die Vermarktung von solchen Produkten dort ermöglichen konnten.

Als Artikelbezeichnung (Leistungsbeschreibung) wurde auf den Rechnungen angeführt: "Consulting Dienstleistung, Programmkonzeptionierung, Programmplanung, Administration Astra-Reichweite".

Herr M. sagte in der mündlichen Verhandlung aus, er habe Herrn Dr. ***10*** beauftragt, ob er diese Markteinführung ermöglichen könne. Er habe bejaht und dadurch sei es zu dieser Auftragserteilung gekommen. Er wisse nicht genau welche Schritte er dann getätigt habe, damit es zur Markteinführung gekommen sei. Er habe immer nur mit ihm Kontakt gehalten, nie mit jemanden von der ***3***.

Es gibt keine einzige schriftliche Aufzeichnung über Vereinbarungen mit der ***3***.

Laut Aussage von Herrn M. in der mündlichen Verhandlung ist der Rechnungstext auf den ausgestellten Rechnungen zu oben genannten Geschäften einfach immer weiterkopiert und so übernommen und die Leistungen sind irgendwann erbracht worden.

Weiters wurde sodann vom steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin vorgebracht, dass es sich um keine Lobbyingtätigkeiten handelte sondern lediglich um einen Devisenwechsel. Auch darüber können keine Aufzeichnungen vorgelegt werden, da die oben genannten Tätigkeiten im Iran verboten seien. Es gäbe lediglich die Handykorrespondenz über Whats App. Das Handy ist gestohlen worden.

Herr M. sprach jedoch davon, dass Leistungen erbracht worden seien.

Weder über die angegebenen Leistungen sowie den behaupteten Devisenwechsel wurden Nachweise erbracht.

Bei Auslandssachverhalten besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Steuerpflichtigen, da es der Behörde nicht möglich ist, Ermittlungen über die Sachverhalte durchzuführen und den Leistungsinhalt auszuforschen. Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung müssen vom Unternehmer nachgewiesen werden.

Zum Vorbringen der Beschwerdeführerin die Tätigkeit habe sich ausschließlich darauf beschränkt, den Lohn für eine iranische Firma im weiterzuleiten ist nicht nachvollziehbar.

Selbst wenn es sich wie von der Beschwerdeführerin vorgebracht bei den Erlösen 0% Ausland und Provisionen an Dritte um zusammenhängende Fälle handle, was von der Beschwerdeführerin nicht erwiesen werden konnte, so wäre von einem Subauftrag auszugehen und nicht wie behauptet von einem reinen Devisenwechsel.

Es ist daher der Argumentation der belangten Behörde zu folgen und von einem Inlandsumsatz auszugehen.

Provisionen an Dritte:

Es gibt keinen konkreten Nachweis ob es die Firma die ***9*** tatsächlich gibt.

Selbst Herr M. weiß nicht konkret wer der Geschäftsführer der Firma ist. Laut Aussage in der mündlichen Verhandlung geht er nur davon aus, dass Dr. ***10*** Geschäftsführer dieser Firma ist. Der Sitz der Firma sei in Teheran, ***32***.

Es gibt keine Dokumente, Aufzeichnungen, usw., welche Beträge tatsächlich geflossen sind.

Wie oben bereits erwähnt besteht für Auslands Sachverhalte eine erhöhte Mitwirkungspflicht, diese umfasst insbesondere die Beweisvorsorgepflicht (VwGH 25.05.1993, 93/14/0019; 07.09.1993, 93/14/0069) und Beweismittelbeschaffungspflicht (VwGH 05.11.1991, 91/14/0049; 30.5.01995, 91/13/0248, 0250).

Die Absetzbarkeit von Zahlungen an Empfänger im Ausland für abstrakte Leistungen, wie „Kontaktvermittlung“, „Bemühen“, „Know-How-Überlassung“ ua kann nur dann erreicht werden, wenn der Leistungsinhalt und die betriebliche Veranlassung exakt und nachvollziehbar beschrieben und nachgewiesen werden (VwGH 26.1.2012, 2009/15/0032). Die Abgabenbehörde trifft nicht die Verpflichtung, Erkundungsbeweise aufzunehmen und den Leistungsinhalt des Provisionsempfängers selbständig zu erforschen (VwGH 23.3.2010, 2009/13/0078).

Derjenige, der zweifelhafte Geschäfte mit Auslandsbezug behauptet, darf daraus keinen Nutzen ziehen, wenn Zweifel ungeklärt bleiben, die sonst zu Lasten des heimischen Fiskus gingen (VwGH 24.11.1987, 86/14/0098, 1988, 306) (siehe Koschnigg, Beweisrecht BAO Rz 12 - 13)

Auf Grund der nur äußerst dürftigen, zum Teil sogar widersprüchlichen Dokumentationslage und unter Berücksichtigung des Umstands, dass es hier um angebliche Barzahlungen mit Auslandsbezug geht, weiters in Ansehung der zahlreichen Unsicherheiten

bzw. Ungereimtheiten wird eine betriebliche Veranlassung der behaupteten Zahlungen als nicht wahrscheinlich angesehen.

Bei Auslandssachverhalten besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht.

Diese umfasst insbesondere die Beweisvorsorgepflicht (VwGH 25.05.1993, 93/14/0019; 07.09.1993, 93/14/0069) und Beweismittelbeschaffungspflicht (VwGH 05.11.1991, 91/14/0049; 30.5.01995, 91/13/0248, 0250). Die Absetzbarkeit von Zahlungen an Empfänger im Ausland für abstrakte Leistungen, wie „Kontaktvermittlung“, „Bemühen“, „Know-How-Überlassung“ ua kann nur dann erreicht werden, wenn der Leistungsinhalt und die betriebliche Veranlassung exakt und nachvollziehbar beschrieben und nachgewiesen werden (VwGH 26.1.2012, 2009/15/0032). Die Abgabenbehörde trifft nicht die Verpflichtung, Erkundungsbeweise aufzunehmen und den Leistungsinhalt des Provisionsempfängers selbständig zu erforschen (VwGH 23.3.2010, 2009/13/0078).

Wer ungewöhnliche und unwahrscheinliche Verhältnisse behauptet, der hat dafür den Nachweis zu erbringen (VwGH 22.01.1992, 90/13/0200, 1992, 723; 31.07.1996, 92/13/0020, 1997,331; 28.03.2000, 96/14/0107,2001/133) (siehe Koschnigg, Beweisrecht BAO Rz 16 -18)

Einvernahme des Zeugen *33***:**

Der Zeuge ***33*** gibt an, dass sein Ansprechpartner bei der Beschwerdeführerin Herr M war. Er kenne weder den ***2*** noch den ***19***.

Zu den iranischen Geschäften konnte der Zeuge nichts sagen.

Weiters wurde von der Beschwerdeführerin vorgebracht, dass der Prüfer des Finanzamtes im Jahr 2012 die Situation ebenso bewertet hätte und den Geschäftsfall nicht beanstandet habe.

Diese vom Finanzamt vorgenommene Änderung der Bewertung desselben Sachverhaltes und sohin sämtliche gegenständlichen Bescheide des Finanzamtes würden gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstoßen.

Die Behauptung der Prüfer der belangten Behörde habe im Jahr 2012 die Situation ebenso bewertet und den Geschäftsfall nicht beanstandet kann nicht nachvollzogen werden.

Es erfolgte eine Nachschau im Jahr 2011 bei der die behaupteten Sachverhalte nicht thematisiert wurden. Über eine Umsatzsteuersonderprüfung im Jahr 2012 liegen keine Unterlagen vor und konnte auch der Beschwerdeführer dazu nichts vorlegen.

Auch der Zeuge ***33*** konnte das Vorbringen der Beschwerdeführerin nicht bestätigen.

Der Einwand die Beurteilung des Sachverhaltes in der Betriebsprüfung widerspräche Treu und Glauben geht daher ins Leere.

Im Gesamteindruck sind alle vorgelegten Unterlagen unschlüssig, lückenhaft und widersprüchlich, auch die Aussagen des Herrn M. in der mündlichen Verhandlung waren weitgehend widersprüchlich und unglaubwürdig.

Kein einziges Vorbringen der Beschwerdeführerin konnte schlüssig und nachvollziehbar erörtert werden.

Es entstand der Eindruck, dass kein ernsthaftes Interesse bestand, die wahren Umstände und Gegebenheiten lückenlos darzustellen und aufzuklären.

Dies legt die Vermutung nahe, dass die Beschwerdeführerin unter anderem dafür verwendet wird die tatsächlichen Geschäfte bzw. gewerblichen Aktivitäten der Familie ***13*** zu verwässern.

Auch das Auftreten des Herrn M. und das Vorschieben von einem funktionslosen Geschäftsführer und einem funktionslosen Gesellschafter untermauert dies.

Herr M. setzt seine Personen: Familie, Geschäftsführer etc. sowie wie sich selbst so ein, wie es für ihn gerade günstig erscheint. Dies entspricht nicht einer ordentlichen Geschäftsgebarung.

Verletzt die Partei ihre erhöhte Mitwirkungspflicht, so ist die Behörde verpflichtet den Sachverhalt in freier Beweiswürdigung festzustellen (VwGH 19.05.1992,91/14/0089-0091, 1992,900; 6.4.1995,93/15/0060,1995, 619; 24.02.1998, 96/13/0330; 26.07.2000, 95/14/0145, VwSlg 7.526/(F=2001/11)

Leugnet eine Partei im Abgabenverfahren eine für sie nachteilige Tatsache, so ist der Behörde nicht aufgegeben, im naturwissenschaftlich mathematisch exakten Sinn den Bestand der in Abrede gestellten Tatsache nachzuweisen. Es genügt vielmehr, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen möglichen Ereignissen 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 (Hinweis E 18.4.1990, 89/16/0204).

Insgesamt erschöpft sich das Beschwerdevorbringen durch widersprüchliche und leere Behauptungen, sowie Unterlagen, die das Beschwerdevorbringen nicht untermauern sondern den Annahmen der belangten Behörde entsprechen.

Rechtliche Beurteilung

Treuhand:

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. 1988/400 idgF) wird bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben.

Gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 liegen inländische Kapitalerträge vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat und es sich um folgende Kapitalerträge handelt:

Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 ist Schuldner der Kapitalerträge der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Daraus folgt, dass verdeckte Gewinnausschüttungen der Kapitalertragsteuer, welche von der Körperschaft als Schuldner der Kapitalerträge einzuheben und abzuführen ist, unterliegen.

Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben (Hinweis E 30. Mai 2001, 99/13/0024). Offene wie verdeckte Gewinnausschüttungen setzen definitionsgemäß eine Vorteilszuwendung einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung voraus, ein bloßer "Machthaber" (etwa ein an der Gesellschaft nicht beteiligter Geschäftsführer) kann nicht Empfänger von Gewinnausschüttungen sein (Hinweis E 7. Juli 2004, 99/13/0215, 0216, mwN). Die Zuwendung eines Vorteiles an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt wird. Eine verdeckte Ausschüttung ist daher auch dann anzunehmen, wenn Dritte auf Grund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten (Hinweis 24. November 1999, 96/13/0115).

Ein Treuhandverhältnis folgt den allgemeinen Grundsätzen der Anerkennung von Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen. Zwischen Treugeber und Treuhänder ist daher ein Naheverhältnis anzunehmen. (VwGH 07.12.1988; ZI.88/13/0009)

Im österreichischen Recht gilt gemäß § 78 Abs. 1 GmbHG der Grundsatz, dass im Verhältnis zur Gesellschaft nur derjenige als Gesellschafter gilt, der im Firmenbuch als solcher aufscheint.

Haftungsbescheide sind grundsätzlich an den im Firmenbuch eingetragenen Gesellschafter zu richten.

Faktische Inhaber von GmbH-Anteilen, die nicht im Firmenbuch eingetragen sind, haben zwar Anspruch auf Eintragung, gelten aber im Verhältnis zur Gesellschaft noch nicht als Gesellschafter. Der faktische Inhaber muss zunächst seine Eintragung im Firmenbuch durchsetzen, um als Gesellschafter anerkannt zu werden und somit direkt als Empfänger von Haftungsbescheiden in Betracht zu kommen.

Der Haftungsbescheid kann grundsätzlich nicht direkt an den Treugeber ergehen, sondern muss an den Treuhänder als formal Verpflichteten gerichtet werden. Dies gilt insbesondere für Haftungen nach § 12 BAO bei Gesellschaftsanteilen.

Nach ständiger Rechtsprechung des OGH gilt das Trennungsprinzip, wonach Gesellschaftsbeteiligung und Treuhandverhältnis strikt voneinander zu trennen sind. Der Treugeber hat keine aus seiner wirtschaftlichen Stellung abgeleitete Teilrechtsposition innerhalb der Gesellschaft; Gesellschafter ist ausschließlich der Treuhänder. Nur dieser ist Träger der gesellschaftsrechtlichen Rechte und Pflichten, während zwischen dem Treugeber und der Gesellschaft keine unmittelbaren Rechtsbeziehungen bestehen

Die Haftung nach gesellschaftsrechtlichen Vorschriften knüpft an die formale, zivilrechtliche Gesellschafterstellung an. Gemäß § 78 Abs 1 GmbHG gilt im Verhältnis zur Gesellschaft nur derjenige als Gesellschafter, der im Firmenbuch als solcher aufscheint.

Bei Treuhandverhältnissen ist dies der Treuhänder und nicht der Treugeber, wobei ein Treuhandzusatz im Firmenbuch nicht eintragungsfähig ist

Konsequenzen für die Haftung im Abgabenrecht:

Die abgabenrechtliche Haftung folgt diesen zivilrechtlichen Grundsätzen. Nach § 12 BAO werden zivilrechtliche Haftungen der Gesellschafter von Personengesellschaften zu abgabenrechtlichen Haftungen, die mittels Haftungsbescheid geltend gemacht werden können

Da sich der Umfang der Haftung nach bürgerlich-rechtlichen Vorschriften richtet, ist auch die Gesellschaftereigenschaft danach zu beurteilen. Somit trifft die Haftung den Treuhänder als formalen Gesellschafter und nicht den Treugeber.

Da sich der Umfang der Haftung nach bürgerlich-rechtlichen Vorschriften richtet, ist nach diesen auch die Gesellschaftereigenschaft zu beurteilen. Somit trifft, wenn ein Gesellschaftsanteil treuhändig gehalten wird, die Haftung nach § 12 den Treuhänder und nicht den Treugeber, wobei es unbeachtlich ist, wem von beiden die Einkünfte aus der Beteiligung

abgabenrechtlich zufließen. (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO3 § 12 (Stand 1.9.2010, rdb.at)

Gemäß § 24 lit b und c BAO gilt für die Zurechnung der Wirtschaftsgüter bei der Erhebung von Abgaben, soweit in den Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist, dass Wirtschaftsgüter, die zu treuen Händen übereignet oder zu treuen Händen für einen Treugeber erworben worden sind, dem Treugeber zugerechnet werden.

Als sich im Laufe der Betriebsprüfung herausstellte, dass Gewinne dem Alleingesellschafter ***2*** zugerechnet werden würden, wurde angegeben, dass zwischen diesem und Herr M. ein Treuhandverhältnis bestehe, wobei Herr M. Treuhandgeber und ***2*** Treuhandnehmer sei.

Als Nachweis wurde ein Treuhandvertrag mit Unterschriftsdatum vom 05.08.2008 und Verfassungsdatum vom 05.12.2008 vorgelegt.

Die Treuhandschaft ist im österr Recht nicht gesetzlich geregelt, sondern im Geschäftsverkehr durch Gewohnheit entstanden. Der Begriff und der Inhalt der Treuhandschaft wird von der Lehre bestimmt und ist im Einzelnen nach der Parteienvereinbarung zu beurteilen. Inhalt und Umfang sind anhand der Vertragsbestimmungen zu prüfen. Maßgeblich sind die Parteienabsicht und der Zweck des Rechtsgeschäftes. Das Treuhandverhältnis ist idR ein Auftragsverhältnis, auf das die Bestimmungen der §§ 1002 ff ABGB anzuwenden sind (10 Ob 309/02t).

Nach § 24 Abs 1 lit b und c BAO werden zu treuen Händen übereignete bzw. erworbene Wirtschaftsgüter dem Treugeber zugerechnet (ausführlich Jappel, Treuhandschaften, 81 ff). Die steuerliche Anerkennung eines Treuhandverhältnisses folgt dabei den allgemeinen Grundsätzen der Anerkennung von Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen. Obwohl diese Grundsätze nach der Rechtsprechung nur im Rahmen der Beweiswürdigung Bedeutung haben (zB VwGH 7. 12. 1988, Zl. 88/13/0009), gestatten sie doch der Behörde, bei Nichtvorliegen dieser Voraussetzungen dem Treuhandverhältnis die Anerkennung zu versagen (VwGH 16. 3. 1989, 89/14/0024, ÖStZB 1989, 345). Um anerkannt zu werden, ist auch ein verdecktes Treuhandverhältnis vom Abgabepflichtigen zeitnah gem. §§ 120, 121 BAO unter Schilderung der wesentlichen Punkte pro futuro offen zu legen (VwGH 16. 3. 1989, Zl. 89/14/0024), die Behörde hat weiters - unter Mitwirkung des Abgabepflichtigen (Offenlegung und Darstellung des Sachverhaltes) - die die wahren wirtschaftlichen Gegebenheiten widerspiegelnden Verhältnisse zu ermitteln (VwGH 22. 12. 1988, 84/17/0069).

In diesem Zusammenhang ist weiters auszuführen, dass den Mitwirkungs- und Offenlegungspflichten der Abgabepflichtigen (§§ 119 ff BAO) in dem Ausmaß erhöhte

Bedeutung zukommt, in dem die im Innenverhältnis der Treuhand bestehenden Vereinbarungen nicht ohne erhebliche Schwierigkeiten ermittelt werden können, was insbesondere bei nach außen nicht erkennbaren Treuhandverhältnissen von Relevanz ist. Die Beteiligten haben daher in besonderem Maße für eine klare Gestaltung der Sach- und Rechtslage zu sorgen.

Die Begründung und Auflösung einer Treuhandenschaft sind jedenfalls "abgabenrechtlich bedeutsame Umstände" iSd § 119 BAO und bedürfen einer vollständigen und wahrheitsgemäßen Offenlegung, um Berücksichtigung von Seiten der Abgabenbehörde finden zu können. Diese Umstände sind insbesondere in den Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen darzulegen. Sie müssen auch in der Buchführung und in den Bilanzen zum Ausdruck kommen. Umgekehrt entspricht es auch der Verpflichtung zur wahrheitsgemäßen Offenlegung (§ 119 Abs 1), dass nicht fingierte, sondern nur die tatsächlich (rechtsgeschäftlich) zustande gekommenen Treuhandverhältnisse und die ihnen entsprechenden, für die jeweiligen Abgaben bedeutsamen eingetretenen Sachverhalte als bestehende Treuhandverhältnisse erklärt werden dürfen (Stoll, Kommentar zur BAO, 305).

Tatsache ist, dass die Treuhandvereinbarung erst im Nachhinein bekannt gemacht wurde, bzw. sogar die Treuhandvereinbarung erst im Nachhinein erstellt wurde.

Gerade eine Treuhandvereinbarung, die dadurch gekennzeichnet ist, dass das äußere Erscheinungsbild des im eigenen Namen auftretenden Treunehmers das Innenverhältnis zum Treugeber ganz verdeckt, kann nur dann als erwiesen angenommen werden, wenn der Abgabenbehörde zeitnah eine klare vertragliche Abmachung über den Umfang des Treuhandauftrages nachgewiesen wird.

Die vorgelegte Treuhandvereinbarung ist daher für den Beschwerdezeitraum nicht anzuerkennen.

Dennoch ist Herr M. der faktische Anteilsinhaber der Beschwerdeführerin, dies geht aus den Beweisergebnissen klar hervor. Es ist daher davon auszugehen, dass die verdeckte Ausschüttung ihm und nicht dem Gesellschafter ***2*** zugeflossen sind.

Wie oben bereits ausgeführt kann die Zuwendung eines Vorteiles an einen Anteilsinhaber auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt wird. Ein Naheverhältnis wird insbesondere angenommen, wenn die wirtschaftliche Verbindung zwischen dem Anteilsinhaber und dem Empfänger so eng ist, dass eine "wirtschaftliche Einheit" vorliegt. Diese kann in gegenständlichen Fall jedenfalls angenommen werden, da der Gesellschafter ***2*** und Herr M. sich als Treuhänder und Treugeber sehen, selbst wenn

diese Vereinbarung aus Offenlegungsgründen im Beschwerdezeitraum nicht anerkannt werden konnte.

Ein Naheverhältnis ist auch dann anzunehmen, wenn die Begünstigung durch die Gesellschaft im Interesse des Gesellschafters liegt.

Die wirtschaftlichen Ergebnisse sowie die Steuerlast sind somit dem Alleingesellschafter ***2*** zuzurechnen

Erlöse 0% Ausland:

Die Erlöse, die mit Rechnungen an ***3*** ausgewiesen wurden, betreffen sonstige Leistungen von einem österreichischen Unternehmen an ein österreichisches Unternehmen. Ausführungsort sonstiger Leistungen von Unternehmer an Unternehmer ist gemäß § 3a Abs 6 UStG (Generalklausel) der Empfängerort (Sitz oder Betriebsstätte des Empfängers).

Der Empfängerort ist Österreich. Da sonstige Leistungen eines österreichischen Unternehmens an ein österreichisches Unternehmen vorliegen, sind die Umsätze in Österreich umsatzsteuerpflichtig.

Eine Dienstleistung ins Ausland, sowie Devisengeschäfte wurden von der Beschwerdeführerin nicht nachgewiesen.

Bei Auslandssachverhalten besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht diese ist in § 115 Abs. 1 BAO verankert.

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

Diese Verpflichtung entsteht, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben und schränkt die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde entsprechend ein. Die Mitwirkungspflicht steigt in dem Maße, wie die Möglichkeiten der Behörde zur Sachverhaltsermittlung abnehmen.

Die erhöhte Mitwirkungspflicht umfasst insbesondere die Beweisvorsorgepflicht, der Steuerpflichtige muss bereits vor Eingehen von Auslandsbeziehungen dafür sorgen, dass er später in der Lage ist, diese vollständig aufzuhellen und zu dokumentieren. Sowie einer Beweisbeschaffungspflicht es liegt vornehmlich am Steuerpflichtigen, Beweise für die Aufhellung auslandsbezogener Sachverhaltselemente zu beschaffen.

Die erhöhte Mitwirkungspflicht im Umsatzsteuerrecht betrifft insbesondere die Dokumentation und Nachweisbarkeit grenzüberschreitender Leistungsbeziehungen.

Von der Beschwerdeführerin wurden die geforderten Nachweise trotz mehrmaliger Aufforderung nicht erbracht.

Es ist daher wie oben ausgeführt von umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen in Österreich auszugehen.

Privatdarlehen:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist dann, wenn in einem mängelfreien Verfahren ein Vermögenszuwachs festgestellt wird, den der Abgabepflichtige nicht aufklären kann, die Annahme gerechtfertigt, dass der unaufgeklärte Vermögenszuwachs aus nicht erklärten Einkünften stammt; das Vorliegen eines unaufgeklärten Vermögenszuwachses löst diesfalls die Schätzungsbefugnis der Behörde nach § 184 Abs. 2 BAO aus, wobei eine solche Schätzung in einer dem ungeklärten Vermögenszuwachs entsprechenden Zurechnung zu den vom Abgabepflichtigen erklärten Einkünften zu bestehen hat (vgl. VwGH 22.2.2000, 95/14/0077; VwGH 28.2.2012, 2008/15/0005).

Ob ein Vermögenszuwachs als aufgeklärt oder als nicht aufgeklärt geblieben anzusehen ist, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage (vgl. VwGH 28.2.2012, 2008/15/0005).

Im Beschwerdefall ist es der Beschwerdeführerin nicht gelungen, die Herkunft der Mittel der in Frage stehenden Darlehen hinreichend aufzuklären.

Es ist ungewöhnlich und unglaubwürdig, dass bei einer Darlehensgewährung innerhalb der Familie über einen größeren Geldbetrag keine schriftliche Abmachung getroffen wurde. Diese Nachlässigkeit geht zu Lasten desjenigen, der sich auf die Darlehensgewährung beruft.

So drückt auch der VwGH im Erkenntnis vom 13.2.1991, GZ. 86/13/0071, aus, dass rechtsgeschäftliche Beziehungen zwischen nahen Angehörigen im Zweifel nur dann als erwiesen anzunehmen sind, wenn sie deutlich nach außen in Erscheinung treten, oder, soweit dies nach der Natur der rechtsgeschäftlichen Beziehung nicht in Betracht kommt oder nicht üblich ist, zumindest in eindeutigen schriftlichen Abmachungen festgehalten werden.

Insoweit war daher von einem ungeklärten Vermögenszuwachs auszugehen, der im Rahmen der Schätzung nach § 184 Abs. 1 und 2 BAO zur Zurechnung von Umsätzen der Beschwerdeführerin berechnete.

Dabei ist aber zu berücksichtigen, dass jedes Schätzungsergebnis, und damit auch jenes im Rahmen einer Vermögenszuwachsrechnung, auch mit den Lebenserfahrungen in Einklang stehen muss. Dabei ist abzuwägen, ob es überwiegend wahrscheinlich ist, dass ein unstrittig vorhandenes Vermögen erst aus der in Frage kommenden Tätigkeit des jeweiligen Besteuerungszeitraumes oder aus einem früheren Zeitraum stammt (vgl. VwGH 27.2.2014, 2009/15/0212).

Die Zurechnung ist gerechtfertigt, weil die Erklärungen, die die Beschwerdeführerin zur Herkunft der Mittel für die in Rede stehenden Darlehen gegeben hat, nicht nur nicht belegt wurden, sondern auch unglaublich sind.

Zudem wurden von der Betriebsprüfung Buchführungs- und Rohaufschlagsmängel festgestellt.

Dass mit dieser Schätzung allenfalls eine Annäherung an den wirklichen Sachverhalt bzw. die wahren Besteuerungsgrundlagen erreicht werden konnte, ist selbstverständlich, liegt es doch in der Natur einer jeden Schätzung, dass sie mit einer gewissen Ungenauigkeit verbunden ist. Wer aber zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung des wahren Sachverhaltes nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (vgl. Ritz, BAO⁷, § 184 Rz 3 mit der dort zitierten hg. Rechtsprechung).

Provisionen an Dritte: Die in der Bilanz ausgewiesenen Betriebsausgaben, für die Rechnungen einer iranischen Firma „***9***“ vorgelegt wurden, können nicht anerkannt werden, da keine näheren Unterlagen bzw. Nachweise über die Existenz dieser Firma und ihre Tätigkeit, über eine Leistungserbringung, über die betriebliche Veranlassung usw. erbracht wurden.

Den Steuerpflichtigen trifft bei Auslandssachverhalten eine erhöhte Mitwirkungspflicht, die gegenüber der Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde in den Vordergrund tritt, da es für die Abgabenbehörde nur schwer oder gar nicht möglich ist, eine genaue Überprüfung der Angaben vorzunehmen. Diese umfasst insbesondere die Beweisvorsorgepflicht (VwGH 25.05.1993, 93/14/0019; 07.09.1993, 93/14/0069) und Beweismittelbeschaffungspflicht (VwGH 05.11.1991, 91/14/0049; 30.5.01995, 91/13/0248, 0250).

Die Absetzbarkeit von Zahlungen an Empfänger im Ausland für abstrakte Leistungen, wie „Kontaktvermittlung“, „Bemühen“, „Know-How-Überlassung“ ua kann nur dann erreicht werden, wenn der Leistungsinhalt und die betriebliche Veranlassung exakt und nachvollziehbar beschrieben und nachgewiesen werden (VwGH 26.1.2012, 2009/15/0032).

Wenn Zahlungen für die Erbringung schwer fassbarer Leistungen erfolgen, ist es für die Anerkennung der betrieblichen Veranlassung notwendig, dass der Steuerpflichtige eine konkrete und detaillierte Beschreibung der erbrachten Leistungen erbringt (zu

Provisionszahlungen siehe VwGH 30.6.2015, 2012/15/0165). Die Leistungsbeschreibung muss in einem solchen Maß konkret sein, dass die Einschätzung des genauen Marktwertes der Leistung möglich ist (Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁹, § 4 Tz 231 ff. sowie die dort zitierte Judikatur).

Die Abgabenbehörde trifft nicht die Verpflichtung, Erkundungsbeweise aufzunehmen und den Leistungsinhalt des Provisionsempfängers selbständig zu erforschen (VwGH 23.3.2010, 2009/13/0078).

Da hinsichtlich dieser Ausgaben widersprüchliche Aussagen getätigt wurden (Vermittlung von Lobbyingtätigkeiten für ***8*** AG in Iran, Devisenwechsel für die ***3***), der Leistungsinhalt nicht exakt beschrieben werden konnte und die Zahlungen nicht nachgewiesen wurden, können diese nicht anerkannt werden.

Auch der Umstand, dass die Existenz der Firma ***9*** nicht nachgewiesen wurde und selbst Herr M. nicht genau weiß wer der Geschäftsführer der Firma ist, lässt ebenfalls an einer tatsächlichen Leistungserbringung zweifeln.

Gem. § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH genügt es wenn 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. Die Beweiswürdigung muss den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen (VwGH vom 18.12.1990, 87/14/0155).

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

Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. EStG nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen. Weder das Vorbringen der Beschwerdeführerin noch die dazu vorgelegten Unterlagen sind geeignet, eine betriebliche Veranlassung für die behaupteten Provisionen nachzuweisen.

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.

Eine erhöhte Mitwirkungspflicht, eine erhöhte Beweismittelbeschaffungspflicht und Vorsorgepflicht der Partei (und damit einhergehend eine in den Hintergrund tretende

amtswegige Ermittlungspflicht) liegt nach hM ua. dann vor, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben. Die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht ist in dem Maß höher, als die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten geringer sind (vgl. Ritz, BAO³, § 115 Tz 10 mwN).

Mangels Leistungsnachweises hat daher die Außenprüfung die von der iranischen Firma ausgewiesenen Provisionen zu Recht nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

Sicherheitszuschlag:

Der Ansatz eines Sicherheitszuschlages stellt eine (eigene) Schätzungsmethode dar (VwGH 30.11.1999, 94/14/0173). Dieser gehört "zu den Elementen der Schätzung" (VwGH 12.9.1996, 94/15/0071). Ob und inwieweit ein Sicherheitszuschlag vorzunehmen ist, hängt von den Besonderheiten des Falls ab (VwGH 11.12.2003, 2000/14/0113). Bei mangelhaften Aufschreibungen kann angenommen werden, dass nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (VwGH 22.2.2007, 2005/14/0111; 10.10.1996, 94/15/0111). Sicherheitszuschläge können sich zB an den Gesamteinnahmen, an den Einnahmenverkürzungen oder auch an den Umsätzen orientieren (VwGH 25.10.2006, 2004/15/0065). Der Sicherheitszuschlag ist zu begründen (VwGH 24.2.2005, 2003/15/0019; UFS 28.10.2013, RV/0162-F/11); seine Bemessung "durch eine Vergleichsrechnung unter Berücksichtigung der Größe der Organisation des StPfl gerät mit der Lebenserfahrung nicht in Widerspruch" (VwGH 25.2.2004, 2000/13/0050, wobei ähnl Missstände in Schwesterorganisationen vorlagen).

Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Diese hat derjenige zu tragen, der zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entspr mitwirkt. (vgl. Marschner in Jakom EStG, 16. Aufl. [2023], Linde Verlag, § 4, Rz 52).

Bei Vorliegen von "zahlreichen Buchführungsmängeln" stellt ein 10%iger Sicherheitszuschlag keine ungerechtfertigte Überschätzung dar (VwGH 30.9.1998, 97/13/0033; vgl UFS 27.4.2012, RV/0871-W/07: Umsatz um 10 % sowie BA um 5 % erhöht)

Zurechnung der Mehrgewinne als verdeckte Ausschüttung an *2***:**

Die rechtliche Basis für die Behandlung von verdeckten Ausschüttungen findet sich im Körperschaftsteuergesetz (KStG), konkret in § 8 Abs. 2 KStG 1988, wonach es für die Ermittlung des Einkommens einer Kapitalgesellschaft ohne Bedeutung ist, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt wird. Verdeckte Ausschüttungen zählen zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünften und unterliegen der Kapitalertragsteuer.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gelten Mehrgewinne einer Kapitalgesellschaft, die im Betriebsvermögen der Gesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben, in der Regel als den Gesellschaftern als verdeckte Ausschüttungen zugeflossen. Diese Grundregel basiert auf der Annahme, dass nicht verbuchte Erträge in der Regel nicht im Unternehmen verbleiben, sondern den Gesellschaftern zufließen.

Sie sind in der Regel nach Maßgabe der Beteiligungsverhältnisse als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten (Hinweis E 6.4.1995, 93/15/0060).

Differenz Körperschaftsteuer: Im BP-Bericht ist angeführt, dass die Differenz zwischen eingereichter Steuererklärung (Jahresverlust in Höhe von € 14.561,88) und der Bilanz (Jahresgewinn in Höhe von € 14.018,99) nur € 25.580,87 betragen würde. Auf Grund eines Ziffernsturzes wurde auch der steuerliche Gewinn nur um diesen Betrag erhöht. Tatsächlich beträgt die (rechnerische) Differenz € 28.580,87. Der Körperschaftsteuerbescheid 2010 wird dahingehend abgeändert, dass dem erklärten Verlust eine rechnerische Differenz zum Bilanzgewinn in Höhe von € 28.580,87 hinzugerechnet wird.

Anspruchszinsenbescheide:

Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, sind für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres *bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide nach Maßgabe des § 205 BAO zu verzinsen (Anspruchszinsen).*

§ 207 Abs. 2 BAO (letzter Satz) bestimmt, dass das Recht, Anspruchszinsen festzusetzen, gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe verjährt.

Anspruchszinsen im Sinne des § 205 BAO (BGBl. I Nr. 142/2000) sind eine objektive Rechtsfolge, um (mögliche) Zinsvorteile oder Zinsnachteile auszugleichen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzung ergeben (VwGH 24.09.2008, 2007/15/0175).

Anspruchszinsenbescheide sind an die Stammabgabenbescheide gebunden. Wenn sich diese nachträglich als rechtswidrig erweisen und abgeändert oder aufgehoben werden, sind (von Amts wegen) neue, an die geänderten Stammabgabenbescheide gebundene Anspruchszinsenbescheide zu erlassen (VwGH 05.09.2012, 2012/15/0062).

Wegen der genannten Bindung ist der Zinsenbescheid nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig (vgl. Ritz, BAO⁵, § 205 Tz 34).

Die Beschwerden gegen die Anspruchszinsenbescheide waren daher als unbegründet abzuweisen.

Aus oben genannten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Eine ordentliche Revision ist gegenständlich nicht zulässig, da es sich im Beschwerdefall im Wesentlichen um die Beantwortung von Tatfragen im Wege der Beweiswürdigung handelt und die zugrundeliegenden Rechtsfragen durch die Rechtsprechung, beantwortet sind.

Linz, am 25. April 2025