

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch David Karl Josef Haderer, Feldgasse 17, 2434 Götzensdorf/Leitha, über die Beschwerde vom 20. Dezember 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 30. Oktober 2017 betreffend Kapitalertragsteuer 2013 sowie die Beschwerden vom 04.01.2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 06.12.2017 betreffend Körperschaftsteuer 2013, Umsatzsteuer 2013; vom 07.12.2017 betreffend Körperschaftsteuer 2014 und Umsatzsteuer 2014, vom 11.12.2017 betreffend Körperschaftsteuer 2015 und Umsatzsteuer 2015, sowie Körperschaftvorauszahlungsbescheid 2018; Steuernummer ***BF1StNr1*** 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 2013 -2015 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.

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.

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

Wareneinsatz Iran: Als Aufwandsposition wurde „Wareneinsatz Iran“ gebucht. Da für diese Buchung keine Belege vorgelegt werden konnten, wurde diese Aufwandsposition aus den geltend gemachten Betriebsausgaben ausgeschieden und dem Gewinn zugerechnet.

Sicherheitszuschlag Gastronomie 2013: Aufgrund einer Vielzahl von Mängeln erfolgte durch die Betriebsprüfung analog zu den Feststellungen der Vorprüfung die Festsetzung eines Sicherheitszuschlages zum erklärtem Umsatz in Höhe von 10%.

Festsetzung Umsatzsteuer 2012: Es wurde von der Beschwerdeführerin am 2.08.2012 die Rechnung NR. 1054 an die Firma ***3*** über einen Betrag von EUR 5.500,00 plus 20% Umsatzsteuer ausgestellt. Diese Rechnung befand sich nicht in der Buchhaltung. Der Umsatzsteuerbetrag von EUR 1.100,00 wurde daher gemäß § 11 UstG festgesetzt.

Schätzung 2014 und 2015: Für die Jahre 2014 und 2015 wurden keine Steuererklärungen abgegeben. Es wurden auch keine Belege sondern nur ein Buchungsjournal vorgelegt. Von der Betriebsprüfung wurden daher unter Berücksichtigung der vorgelegten Zahlen des Buchungsjournals die steuerlichen Grundlagen mit folgenden Beträgen geschätzt.

Umsatz netto 20% Ust im Jahr 2014 EUR 150.000,00; im Jahr 2015 EUR 65.000,00

Gewinn im Jahr 2014 EUR 20.000,00; im Jahr 2015 EUR 10.000,00

In der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid 2013 werden Begründungsmängel vorgebracht. Die Beschwerden gegen die Körperschaftssteuer- und Umsatzsteuerbescheide 2013-2015 und den Vorauszahlungsbescheid 2018 wurden mit unrichtigen Bemessungsgrundlagen und unrichtiger Sachverhaltsermittlung argumentiert. Die Erstattung weiterer Vorbringen und einer ergänzenden Begründung wurde vorbehalten.

Der Vorlageantrag wurde am 11.03.2019 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2013 bis 2015 und betreffend Haftungsbescheid 2013 aufgrund eines Zustellungsmangels rechtzeitig eingebracht.

Im Zuge der Akteneinsicht und Vorhaltbeantwortung vom 04.09.2024 und in der mündlichen Verhandlung wurde zu nachfolgenden Punkten ergänzend vorgebracht:

Treuhandvertrag: Die belangte Behörde gehe zu Unrecht davon aus, dass der Treuhänder, Herr ***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 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 ***3*** 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 ***5***, als auch mit der damaligen Rechtsvertretung Kanzlei ***6*** 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 Herr M. 100%iger Gesellschafter der Beschwerdeführerin sei und die Gesellschaft vom firmenfremden Dritten, Herrn ***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 Körperschaftssteuer. 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.

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 wiedererhalten 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 ***9***-Produkten zu vermitteln bzw. zu besorgen, um so den Markteintritt für den Vertrieb von ***9***-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 ***7*** 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 ***7***, 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 ***7*** - Herrn Dr. ***8*** - in Kontakt gewesen und Herr Dr. ***8*** hätte rund um die Schlussbesprechung auch persönlich beim Finanzamt erscheinen und zur Geschäftsbeziehung zwischen der FMB und der ***7*** 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. ***8*** seit Jahren abgebrochen und auch seine Telefonnummer sei nicht mehr erreichbar. Unterlagen und Dokumente zur ***7*** 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 ***7*** 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.

Zu den weiteren Punkten Wareneinsatz Iran; Sicherheitszuschlag Gastronomie 2013, Festsetzung Umsatzsteuer 2012, Schätzung 2014 und 2015 erfolgte kein ergänzendes Vorbringen zu den Beschwerden.

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***, ***9*** AG, darstellen würden.

Es solle der ***9*** AG dadurch ermöglicht werden, TV-Shopping-Produkte am iranischen Markt anzubieten.

Laut Anfragenbeantwortung verfüge die Beschwerdeführerin (durch Herrn M., dem Bruder eines Prokuristen der ***10***) 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.

Provisionen an Dritte: Die in der Bilanz ausgewiesenen Betriebsausgaben, für die Rechnungen einer iranischen Firma „***7***“ 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 ***9*** 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 ***11***, geb. TT.11.1982, 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 ***14*** wurde das Insolvenzverfahrens 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 ***11*** 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%: Im Jahr 2013 wurden von der Beschwerdeführerin Rechnungen an die Firma ***3*** in Österreich gestellt. Als Artikelbezeichnung wird angeführt: Consulting Dienstleistung, Programmkonzeptionierung, Programmplanung, Administration Astra-Reichweite.

Die Erlöse aus den entsprechenden Ausgangsrechnungen an die ***3*** sind im Jahr 2013 mit EUR 341.354,16 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.

Provisionen an Dritte: Auf dem Konto Provisionen an Dritte (7540) ist im Jahr 2013 ein Betrag von EUR 50.000,00 verbucht worden.

Diesbezüglich wurden Rechnungen der iranischen Firma ***7*** 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.

Wareneinsatz Iran:

Am Konto 5301 wurde im Jahr 2013 ein Betrag von EUR 202.740,21 als Aufwandsposition „Wareneinsatz Iran“ gebucht. Da für diese Buchung keine Belege vorgelegt werden konnten, wurde diese Aufwandsposition aus den geltend gemachten Betriebsausgaben ausgeschieden und dem Gewinn zugerechnet. Ein Verkauf von Handelwaren wird von der Beschwerdeführerin bestritten.

Sicherheitszuschlag:

In der Betriebsprüfung erfolgte die Festsetzung eines Sicherheitszuschlages zum erklärten Umsatz im Jahr 2013 in Höhe von 10%.

Festsetzung Umsatzsteuer 2012:

Von der Beschwerdeführerin wurde am 2.08.2012 die Rechnung Nr. 1054 an die Firma ***3*** über einen Betrag von EUR 5.500,00 + 20% Umsatzsteuer ausgestellt. Diese Rechnung befand sich nicht in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin.

Von der Betriebsprüfung erfolgte daher eine Wiederaufnahme der Umsatzsteuer 2012 und der Betrag von EUR 1.100,00 wurde gemäß § 11 UStG festgesetzt.

Schätzung 2014 und 2015:

Für die Jahre 2014 und 2015 wurden keine Steuererklärungen abgegeben. Es wurden keine Belege sondern nur ein Buchungsjournal vorgelegt. Die steuerlichen Beträge für die Jahre 2014 und 2015 wurden wie folgt geschätzt:

Umsatz netto (20% Ust):

2014 EUR 150.000,00

2015 EUR 65.0000,00

Gewinn:

2014 EUR 20.000,00

2015 EUR 10.000,00

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 Unterschriftsdatum 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 ***11*** 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.

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.

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***, ***9*** AG, darstellen. Es soll der ***9*** AG dadurch ermöglicht werden, TV-Shopping-Produkte am iranischen Markt anzubieten.

Laut Anfragenbeantwortung verfügte die Beschwerdeführerin (durch Herrn M., dem Bruder eines Prokuristen der ***10***) 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. ***8*** 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.

Darüber hinaus sind laut Aussage von Herrn M. mache Rechnungen mit 20% Ust ausgestellt worden, warum wisse aber nicht mehr genau.

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 ***7*** 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. ***8*** Geschäftsführer dieser Firma ist. Der Sitz der Firma sei in Teheran, ***12***.

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

Wie oben bereits erwähnt besteht für Auslandsachverhalte 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 *13***:**

Der Zeuge ***13*** gibt an, dass sein Ansprechpartner bei der Beschwerdeführerin Herr M war. Er kenne weder den ***2*** noch den ***11***.

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 Finanzamts 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 ***13*** 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 zu verwässern.

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

Auch in der Niederschrift der Finanzpolizei vom 25.4.2013 macht Herr M. widersprüchliche Angaben wie er in Bezug zur Beschwerdeführerin steht. In diesem Fall tritt er nicht als Vertreter der Beschwerdeführerin auf sondern gibt ***11*** als Geschäftsführer an. Laut mündlicher Verhandlung wollte Herr M. eine genaue Abgrenzung bezüglich seiner Einzelperson und der Beschwerdeführerin. Dies ist für das Bundesfinanzgericht aber nicht nachvollziehbar.

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

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).

Wareneinsatz Iran:

Bezüglich den Buchungen am Konto 5301 im Jahre 2013 „Wareneinsatz Iran“ wurden von der Beschwerdeführerin keine Nachweise erbracht und auch kein differenziertes Vorbringen erstattet, welches auf einen Wareneinkauf in der Höhe von EUR 202740,21 schließen lassen würde. Ein Verkauf von Handelswaren den Iran wird von der Beschwerdeführerin in ihrem Vorbringen sogar ausdrücklich bestritten.

Bezüglich **Schätzungen** und **Sicherheitszuschlag** wurde von Beschwerdeführerin kein spezifisches Vorbringen erstattet.

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 österreichischen 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 Trenehmers 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 Anteilinhaber 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.

Provisionen an Dritte:

Die in der Bilanz ausgewiesenen Betriebsausgaben, für die Rechnungen einer iranischen Firma „***7***“ 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 ***9*** 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 ***7*** 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.

Wareneinsatz Iran:

Gemäß § 7 Abs 1 KStG 1988 ist der Körperschaftsteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich gemäß Abs 2 leg.cit. nach dem EStG 1988 und nach dem KStG.

Gemäß § 4 Abs 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst wurden. Voraussetzung für den Betriebsausgabenabzug ist daher, dass ein Veranlassungszusammenhang zur jeweiligen Tätigkeit vorliegt. Betriebsausgaben liegen vor, wenn sie aus betrieblichen Gründen, d.h. im Interesse des Betriebes anfallen.

Die Nachweispflicht für die Betriebsausgaben ergibt sich aus den allgemeinen Verfahrensvorschriften. Danach hat der Steuerpflichtige die Richtigkeit seiner Ausgaben zu beweisen; kann ein Beweis nach den Umständen des Einzelfalles nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. Der Nachweis einer Betriebsausgabe hat durch einen schriftlichen Beleg zu erfolgen.

Eine Glaubhaftmachung setzt eine schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände durch den Steuerpflichtigen voraus. Der vermutete Sachverhalt muss von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich haben (Doralt, EStG¹¹, § 4 Tz 269f.)

Betriebsausgaben sind dem Grunde und der Höhe nach nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen. Steht fest, dass eine Betriebsausgabe vorliegt, ist aber ihre Höhe nicht erwiesen, so ist die Behörde zur Schätzung berechtigt (Doralt, aaO, § 4 Tz 270). Betriebsausgaben können auch dann im Schätzungsweg berücksichtigt werden, wenn sie auf nicht fremdüblich verrechneten, aber auf andere Weise glaubhaft gemachten Leistungsbeziehungen beruhen (VwGH 24.10.2005, 2001/13/0237).

Nachdem auch dem Grunde nach kein Nachweis von der Beschwerdeführerin erbracht wurde war der Beurteilung der belangten Behörde zu folgen und die Aufwandsposition zu streichen und dem Gewinn im Jahr 2013 hinzuzurechnen.

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).

Festsetzung Umsatzsteuer 2012:

Gemäß § 1 Abs. 1 UStG 1994 unterliegen Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer.

Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird (§ 2 Abs. 1 UStG 1994).

Führt der Unternehmer Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 aus, ist er berechtigt, Rechnungen auszustellen. Führt er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen aus oder an eine juristische Person, soweit sie nicht Unternehmer ist, aus, ist er verpflichtet, Rechnungen auszustellen.

Als Rechnung im Sinne des § 11 Abs. 1 UStG 1994 gilt jede Urkunde, mit der ein Unternehmer über eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet, gleichgültig, wie diese Urkunde im Geschäftsverkehr bezeichnet wird (§ 11 Abs. 2).

Hat ein Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag, den er nach diesem Bundesgesetz für den Umsatz nicht schuldet, gesondert ausgewiesen, so schuldet er gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 diesen Betrag auf Grund der Rechnung, wenn er sie nicht gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung entsprechend berichtigt. Im Falle der Berichtigung gilt § 16 Abs. 1 UStG 1994 sinngemäß.

Schätzung 2014 und 2015:

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO hat die Abgabenbehörde die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, wenn die Bücher und Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Aufgrund dieser Bestimmung ergibt sich, dass schon bloß formelle Buchführungsmängel, die einen Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Bücher nach sich zu ziehen vermögen, die Schätzungsbefugnis der Behörde begründen, wobei es eines Nachweises der Behörde, dass die Aufzeichnungen tatsächlich unrichtig sind, nicht bedarf. Dem Abgabepflichtigen steht die Möglichkeit offen, die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften Aufzeichnungen zu beweisen und damit der ansonsten bestehenden Schätzungsbefugnis entgegenzuwirken (vgl. VwGH 19.3.1985, 84/14/0144; 13.9.1989, 88/13/0042).

Zu schätzen ist laut ständiger Rechtsprechung. jedenfalls, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabevorschriften zu führen hat, nicht führt oder nicht vorlegt oder sogar vernichtet hat. Hat die Behörde diesen Nachweis der qualifizierten Mangelhaftigkeit erbracht, ist die Schätzungsbefugnis die Folge, die nicht erst wieder in ihrer Berechtigung nachzuweisen ist. Die solcherart dem Grunde nach gerechtfertigte Schätzung ist in ihrer Begründetheit, im beschrittenen Weg, in ihrer Schlüssigkeit und Denkfolgerichtigkeit plausibel zu machen. D.h. die Behörde hat aufzuzeigen, von welchen Ermittlungsergebnissen tatsächlicher Art sie ausgegangen ist und auf welche Weise (Schätzungsmethode) sie zu den Schätzungsergebnissen gekommen ist (vgl. Stoll, BAO-Komm., S 1927f).

Ziel der Schätzung ist es, die Besteuerungsgrundlagen festzustellen, die die größte Wahrscheinlichkeit für sich haben (VwGH 22.6.83, 83/13/0051). Die Wahl der Schätzungsmethode steht dabei der Behörde im allgemeinen frei, doch muss das Verfahren einwandfrei abgeführt und die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein. Ob eine Kombination von Schätzungsmethoden (kalkulatorische Schätzung, Schätzung nach dem Vermögenszuwachs, etc.) angewendet wird, hängt von den Gegebenheiten im Einzelfall ab und wird von dem Ziel jeder Schätzung bestimmt, den tatsächlichen Verhältnissen so nahe wie möglich zu kommen. Die Schätzungsberechtigung als auch das Schätzungsergebnis sind zu begründen.

Nach ständiger Rechtsprechung hat weiters die Behörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (freie Beweiswürdigung gem. § 167 Abs 2 BAO).

Eine Schätzungsbefugnis der Behörde besteht dann, wenn der Abgabepflichtige seiner Verpflichtung zur Einreichung von Abgabenerklärungen nicht nachkommt (VwGH 25. 10. 1994, 94/14/0002).

Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar 3. Auflage, § 184, Rz. 3).

Im gegenständlichen wurde das Schätzungsergebnis unter Berücksichtigung der vorgelegten Zahlen des Buchungsjournals nach den eigenen Angaben der Beschwerdeführerin geschätzt. Weitere Unterlagen lagen der belangten Behörde nicht vor.

Aus oben genannten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit der 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