



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Pavlik, Mag. Belinda Maria Eder und Felicitas Seebach im Beisein der Schriftführerin über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb. und RA., vom 18. Jänner 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 13. Dezember 2006 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003, jeweils samt Wiederaufnahme nach den am 13. September 2012 und 22. Jänner 2013 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlungen entschieden:

Die Berufung betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2001 bis 2003 wird als unbegründet abgewiesen.

Diese Bescheide bleiben unverändert.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2001 bis 2003 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) ist in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Er handelt mit Maschinen zur Füllung von im Lebensmittelbereich verwendeten Wursthäuten. Bei einer Außenprüfung betreffend die Jahre 2001 bis 2003 wurde im Betriebsprüfungsbericht uA Folgendes festgestellt:

"Tz 1 Auslandsprovisionen Sachverhaltsdarstellung

Der Abgabepflichtige hat im Prüfungszeitraum 2001 bis 2003 Zahlungen in beträchtlicher

Höhe an die zyprischen Firmen S. Ltd und G. Trading Ltd als Betriebsausgabe geltend gemacht (2001: EUR 45.000,--, 2002: EUR 48.181,-- und 2003: EUR: 160.495,--). Diese Zahlungen wurden in Zusammenhang mit Umsätzen aus Aufträgen bei den griechischen Firmen K. F.... und P. ... getätigt. Dies erfolgte in der Weise, dass der Abgabepflichtige an die Kunden überhöhte Rechnungen fakturierte, welche von den Kunden bezahlt wurden und vom Abgabepflichtigen wurde dann der überhöhte Betrag an die zyprischen Firmen rücküberwiesen. Die Zahlung erfolgte mittels Banküberweisung, wobei keine Rechnungen der Zahlungsempfänger vorliegen, die Zahlung wird mittels Gutschrift "commission notes", die der Abgabepflichtige selbst schrieb, verrechnet und als erbrachte Leistung "commission for the purchasing of machine" (Provision für den Verkauf einer Maschine) angeführt. Die Provisionen betrugen im Prüfungszeitraum in einzelnen Geschäften bis zu 60%!.

Zu diesen Zahlungen nahm der Abgabepflichtige im Schreiben vom 20.7.2005 folgendermaßen Stellung:

"Die griechischen Kunden haben beim Ministerium um die Genehmigung einer Subvention für die Investitionen in neue Maschinen angesucht. Um die geplante Investition zu rechtfertigen, musste eine Notwendigkeitsstudie erstellt werden, welche nicht von Mitarbeitern der eigenen Firmen, sondern von Fremdfirmen (S. Ltd und G. Trading Ltd) ausgearbeitet wurde."

Bei der Besprechung am 6.12.2005 ... wurde um Vorlage dieser Studien ersucht, wobei von Seiten der Steuerberatung betont wurde, dass solche Provisionen (vereinzelt bis zu 60%!!) unumgänglich wären, da sonst keine Aufträge zu erhalten seien. Die Vorlage der Studien konnte nicht in Aussicht gestellt werden.

Zwischenzeitlich versuchte der Abgabepflichtige die Eigentümer der zyprischen Firmen festzustellen, wobei er hinsichtlich der S. Ltd einen Eigentümer mit dem Namen E. St. in Griechenland feststellte. Ein Leistungsaustausch war nicht darzustellen.

Bei einer Besprechung am 31.5.2006 bzw der Sachverhaltsdarstellung vom 29.5.2006 wird wieder von Studien gesprochen, welche aber für den Abgabepflichtigen wegen Vorliegen von Betriebsgeheimnissen nicht einsehbar und daher auch nicht vorlegbar sind.

Weiters wurde aber in Aussicht gestellt, dass möglicherweise die griechischen Kunden diese Geschäftsvorfälle mit deutlich überhöhten Rechnungen, sowie Rückzahlung von Provisionen seitens des Abgabepflichtigen in Form einer vom Pfl selbst geschriebenen Gutschrift ("commission note") an zyprischen Domizilgesellschaften, als von ihnen so gewünscht bzw so ausgehandelt, bestätigen könnten.

Leider konnten die Kunden diese Bestätigung nicht schriftlich geben.

Rechtliche Würdigung

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

Die Zahlungen wurden nachweislich an die griechischen Firmen S. Ltd und die G. Trading Ltd auf Zypern geleistet.

Erhebungen haben aufgezeigt, dass es sich bei diesen Firmen um sogenannte Sitzgesellschaften handelt.

Die Firma S. Ltd hat ihren protokollierten Firmensitz an der Anschrift der Anwaltskanzlei K & K, die die Registrierung der Firma durchführte und sich um deren Belange in Zypern kümmert. Sie unterhält kein eigenes Büro, sowohl ihre Direktoren als auch ihre Gesellschafter sind Mitarbeiter der genannten Anwaltskanzlei und halten die Anteile an der Gesellschaft treuhänderisch.

Die Firma G. Trading Ltd hat ihren protokollierten Firmensitz an der Anschrift der Anwaltskanzlei Mr M. H.. Diese Kanzlei führte die Registrierung der Gesellschaft durch und kümmert sich um sämtliche Firmenbelange. Die Anteile an der gegenständlichen Gesellschaft werden treuhänderisch verwaltet. Ein eigenes Büro wird seitens der Firma nicht unterhalten. Beim einzigen Beteiligten der Gesellschaft handelt es sich um ein Treuhandunternehmen, das von der gleichen Anwaltskanzlei betreut wird.

Trotz Aufforderung und auch Bemühungen von Seiten des Abgabepflichtigen konnten weder schriftliche Vereinbarungen (Verträge, Studien etc) mit den zypriotischen Gesellschaften über die Grundlagen für die getätigten Zahlungen vorgelegt werden.

Die in Aussicht gestellte schriftliche Bestätigung der griechischen Kunden, dass diese Art der Geschäftsabwicklung über zypriotische Domizilgesellschaften von ihnen so gewünscht ist, konnte nicht vorgelegt werden.

In einer schriftlichen Sachverhaltsdarstellung wird darauf hingewiesen, dass die Zahlungen an die genannten Gesellschaften aufgrund erbrachter Leistungen für die Erstellung von Studien erfolgten. Für die Prüfung ist es aber unverständlich und im Wirtschaftsleben völlig ungewöhnlich, dass ein Lieferant für eine Studie, die von seinem Kunden in Auftrag gegeben wird und nur für diesen (nämlich für den möglichen Erhalt einer Subvention) von Nutzen ist, die Kosten und Bezahlung übernimmt.

Es stellt sich die berechtigte Frage, wer nun diese Studien erstellt haben soll ...

Weiters ist festzuhalten, dass der Abgabepflichtige selbst in seine von ihm ausgestellten Gutschriften an die Domizilgesellschaften als erbrachte Leistung die Vermittlung von Maschinenkäufen und somit von Provisionszahlungen ausgeht.

Nach Ansicht der Prüfung ist es im Wirtschaftsleben ungewöhnlich, dass bei einer derart langen, dauerhaften Geschäftsverbindung Aufträge noch immer (ohne Bestehen von rechtlichen Bindungen) vermittelt und hierfür Provisionen für erzielte Umsätze bezahlt werden. Eine konkrete rechtliche bzw wirtschaftliche Veranlassung für die geleisteten Provisionszahlungen an die Domizilgesellschaften konnte bislang nicht nachgewiesen werden.

Es ist im Geschäftsleben unumgänglich, dass die Erbringung von Leistungen, welche zu Gegenleistung führen, auf schriftlich fixierten Bedingungen basieren, vor allem bei der Höhe dieser Provisionen (deren Höhe im Prüfungsverfahren auch nie bestritten wurde).

Zwar ist die Leistungserbringung an die griechischen Kunden und auch die Zahlung an die zypriotischen Domizilgesellschaften unzweifelhaft, dies belegt jedoch nicht die betriebliche Veranlassung dieser Zahlungen und damit deren steuerliche Anerkennung.

Es wäre daher nach Ansicht der Prüfung erforderlich und auch zumutbar gewesen, schriftliche Vereinbarungen mit den leistenden zypriotischen Gesellschaften abzuschließen, aus denen die wesentlichen Punkte des Leistungsübereinkommens hervorgehen, oder zumindest durch sonstige schriftliche Unterlagen für einen zweifelsfreien Nachweis, die betriebliche Veranlassung der getätigten Zahlungen betreffend, Vorsorge zu treffen. Gerade bei Auslandsgeschäften ist eine erhöhte Mitwirkungspflicht gegeben. Es ist daher Aufgabe des Abgabepflichtigen, alle jene Unterlagen, die für eine lückenlose Darstellung eines fragwürdigen Sachverhaltes notwendig sind, zur Verfügung zu stellen bzw im Hinblick auf seine Vorsorgeverpflichtung bereits bei Abschluss des Auslandsgeschäfts die notwendigen Nachweise zu sichern. Obwohl sich der Abgabepflichtige sichtlich bemühte, konnte er für die Anerkennung der Provisionen notwendigen Nachweise nicht darbringen.

Leistungsbeziehungen mit Domizilgesellschaften in Steueroasenländern können, nach ständiger Rechtsprechung des VwGH, nicht als erwiesen anzusehen sein, wenn nicht jede einzelne Leistung konkret und detailliert dargestellt und bewiesen werden kann.

Da die zypriotischen Gesellschaften an den Abgabepflichtigen keine Leistungen erbracht haben, waren die als Betriebsausgaben geltend gemachten Provisionszahlungen nach Ansicht der Prüfung durch das Fehlen einer betrieblichen Veranlassung steuerlich nicht anzuerkennen."

Das FA nahm das Verfahren in den Streitjahren wieder auf und erließ den Feststellungen der Bp folgende Einkommensteuerbescheide.

Der Bw berief gegen die angeführten Bescheide und brachte uA vor, die Sachverhaltsdarstellung der Prüferin sei unvollständig und mehrfach unrichtig. Er habe in verschiedenen Besprechungen immer wieder dargestellt, "dass die Provisionen zur Erzielung der Umsätze notwendig waren – dass also die Kunden ausdrücklich erklärt haben, die Ware nur zu bestellen, wenn die auf den Standardpreis der Ware aufzuschlagende Provision an die von den Kunden genannten zypriotischen Firmen bezahlt würde. Der Hintergrund dafür war unter anderem jener Umstand, der teilweise unter Tz 1 wiedergegeben wurde, nämlich, dass die griechischen Käufer für die (vom Bw) vertriebenen Waren umfangreiche Ausarbeitungen zu erstellen hatten, die die Brauchbarkeit der (vom Beschwerdeführer) vertriebenen Maschinen in ihrem Unternehmen nachweisen sollten. Die Kunden waren nicht bereit (dem

Bw) diese Unterlagen zur Verfügung zu stellen. Das spielt auch in diesem Zusammenhang gar keine Rolle, weil die Provisionszahlung ja nicht ein Kaufpreis für diese Studien war, sondern lediglich die ungewöhnliche Höhe der Provision von den Kunden mit der für sie ergebenden Notwendigkeit, Unterlagen zu erstellen, begründet wurde."

Das in der rechtlichen Würdigung immer wieder feststellbare "Klammern an Leistungsbeziehungen und Leistungserbringung" sei im Streitfall verfehlt, weil "der Kunde aus internen Gründen auf der Entrichtung hoher Verkaufsprovisionen bestand, die er schließlich selbst durch Akzeptanz höherer Kaufpreise finanzierte". Das Finanzamt bleibe eine Erklärung für die in den beanstandeten Fällen unzweifelhaft nachgewiesenen überhöhten Verkaufspreise schuldig. "Was außer den verlangten Provisionen sollte der Beweggrund für den Kunden sein, von sich aus den Preis für die benötigte Ware beträchtlich zu erhöhen?"

Bei der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat führte der Bw iW aus, "dass sich bei jedem Geschäft auch unter Einbeziehung der nach Zypern geleisteten Provision ein beträchtlicher Gewinn ergeben hat. Die Vorgangsweise war die, dass der (Bw) über Ersuchen seiner Kunden die Maschinen überpreisig fakturiert hat; von dem so erhaltenen Betrag aber einen Teil an die zypriotischen Empfänger weiter überwiesen hat", die (nur) mit seinen griechischen Kunden in einer Rechtsbeziehung gestanden seien. Die weitergezahlten Beträge hätten ca 30 bis 35% des Kaufpreises ausgemacht.

Der UFS wies mit der Entscheidung vom 30.10.2007, RV/0502-W/07, miterledigt RV/0669-W/07, die Berufung als unbegründet ab. Er gelangte zur Auffassung, dass die vom Bw vorgenommene Art der Abwicklung der Geschäfte ungewöhnlich sei, einen Auslandsbezug aufweise und Geldflüsse an Domizilgesellschaften in Steueroasen (Zypern) inkludiere. Daher bestehe eine erhöhte Beweisvorsorge- und Nachweispflicht. Die betriebliche Veranlassung der Zahlungen sei nicht belegt. Es stehe lediglich fest, dass die Zahlungen an Treuhandgesellschaften (Briefkastenfirmen) in Zypern getätigt worden seien. Dies sei im Hinblick auf die Judikatur zur Anerkennung von Betriebsausgaben an ausländische Briefkastenfirmen nicht ausreichend.

Die in Frage stehenden Zahlungen des Bw an die zypriotischen Firmen seien daher nicht betrieblich veranlasst und nicht anzuerkennen.

Der VwGH hob mit Erkenntnis vom 23.11.2011, Gz 2007/13/0148, den Bescheid des UFS wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf und führte iW aus, der UFS habe sich mit dem Vorbringen des Bw, nämlich iW dass er über Ersuchen seiner Kunden die Maschinen überpreisig fakturiert habe und von dem so erhaltenen Betrag aber einen Teil an die zypriotischen Empfänger weiter überwiesen habe, nicht auseinander gesetzt. Weiters führte der VwGH iW aus:

"... Es trifft zu, dass die griechischen Unternehmen A und B das Vorbringen des Bf., er hätte

ohne die Überweisungen nach Zypern keine Aufträge erhalten, nicht schriftlich bestätigt haben. Richtig ist auch, dass das Vorbringen des Bf., mit den nach Zypern überwiesenen Beträgen seien Studien zur Erlangung von Subventionen und sonstige Kosten der griechischen Unternehmen abgedeckt worden, eine Vielzahl von Unstimmigkeiten und Ungereimtheiten aufweist. Auch die Feststellung, dass es sich bei den zyprischen Gesellschaften S. Ltd und G. Trading Ltd um sogenannte "Briefkastengesellschaften" handelt, stößt grundsätzlich auf keine vom VwGH aufzugreifenden Bedenken. Sollte der Bf. den griechischen Unternehmen K. F. und P. tatsächlich Preise in Rechnung gestellt haben, die weit über den auf der Handelsstufe des Beschwerdeführers normalerweise erzielbaren gelegen sind, stellt dies allerdings ein maßgebliches Indiz dafür dar, dass die angeführten Unternehmen auf überhöhten Rechnungen bestanden haben und die nach Zypern überwiesenen Beträge (ganz oder teilweise) an die angeführten Unternehmen bzw. an die für den Abschluss der Kaufverträge mit dem Bf. zuständigen Vertreter dieser Unternehmen (zurück-)geflossen sind. Wieso diesfalls allfällige Rückflüsse nicht als Betriebsausgabe anzuerkennen wären, wird im angefochtenen Bescheid aber nicht nachvollziehbar dargestellt...."

Im fortgesetzten Verfahren vor dem UFS wurde der Bw mit Vorhalt vom 11.1.2012 ersucht, nachzuweisen, dass den Firmen K. F. AG und P. AG tatsächlich weit überhöhte Preise in Rechnung gestellt wurden.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 26.1.2012 wurde iW vorgebracht, der mit dem Schriftsatz gemeinsam überreichte Ordner sei eine Beilage zu dieser Berufungsergänzung und gleichzeitig Beantwortung des Vorhalts. In diesem Ordner würden noch einmal Nachweise erbracht, welche Geschäfte der Bw im Prüfungszeitraum abgeschlossen habe, insbesondere welche von den Maschinenhandelsgeschäften mit "Provisionen" verbunden gewesen seien. Es sei eine Auflistung aller Maschinenverkäufe mit umfangreichen Erläuterungen, Unterlagen, Rechnungen, Angebote, Auftragsbestätigung, Listenpreis, Bruttogewinn, Provisionsprozentsatz etc enthalten. Ferner seien auch Unterlagen über die Kunden und die "Briefkastenfirmen" zB gesellschaftsrechtliche Fakten oder die Anfrage, auf welches Bankkonto der S. Ltd der Mehrpreis zu überweisen sei und die Bekanntgabe des Bankkontos sowie Bestätigungen, dass von den Provisionen nichts an den Bw zurückgeflossen sei, enthalten. Zusammenfassend ergebe sich aus diesen Unterlagen, dass den dokumentierten und somit nachgewiesenen Weisungen der Kunden des Bw entsprechend, die Provisionen überwiesen worden seien. Die Zahlungen an die zyprischen Gesellschaften seien nachgewiesen. Die Empfänger dieser Zahlungen seien im Bereich der auftragerteilenden Kunden zu finden. Die Preise in jenen sieben Handelsgeschäften, die zu Provisionen führten, seien weit über den normalerweise erzielbaren Preisen gelegen. Auch die "Provisionsgeschäfte" seien zu den üblichen Preisen des Bw kalkuliert und angeboten worden. Auf diese Preise seien den unabdingbaren Wünschen

der Kunden entsprechend Aufschläge zwischen 42,84% und 58,90% zusätzlich in Rechnung gestellt worden. Daraus sei erkennbar, dass die fakturierten und eingegangenen Preise für diese Handelsgeschäfte weit über den auf der Handelsstufe des Bw normalerweise erzielbaren Preisen gelegen seien.

Der Ordner mit den entsprechenden Unterlagen wurde vorgelegt.

Die Vorhaltsbeantwortung wurde der Amtspartei zur Kenntnis und allfälligen Stellungnahme übermittelt.

In der Folge führte das FA mit Einverständnis des steuerlichen Vertreters des Bw weitere Erhebungen betreffend die strittigen Provisionen durch. So wurden Anfragen an die griechische und zypriotische Finanzverwaltung gestellt und der Bw zu einer Einvernahme vor das FA geladen.

Mit Schreiben, beim UFS am 7.2.2012 eingelangt, führte der Bw aus, er gebe die Empfänger der für das Zustandekommen der sieben Handelsgeschäfte fällig gestellten "Provisionen" bekannt. Er habe im gesamten Prüfungszeitraum entsprechende Anforderung von zwei Kunden bekommen:

- einerseits von Hrn G P., Geschäftsführer von P. G.E.A.B.E.E.; dieser habe die bei der dem UFS übergebenen Unterlage unter der Pos. 26 dargelegte Lieferung bestellt und er habe die Anweisung gegeben, den "Provisionsbetrag" von EUR 141.127,00,-- an die Fa G. Trading Ltd zu bezahlen. Hr P. sei Empfänger dieser Zahlung.
- andererseits von Hrn E D., Geschäftsführer von K. F.; dieser habe die bei der dem UFS übergebenen Unterlage die unter den Pos. 3,4,18,21,28 und 29 dargelegten Lieferungen bestellt und er habe die Anweisung gegeben, den "Provisionsbetrag" von EUR 112.550,00,-- an die Fa S. Ltd zu bezahlen. Hr D. sei Empfänger dieser Zahlung.

Am 11.4.2012 wurde der Bw durch das FA einvernommen. Thematisiert wurden dabei uA Fragen, wie der Aufschlag ermittelt wird, die Höhe des Aufschlags, Garantie und Gewährleistung, Finanzierung, Studien, Ablauf der Geschäfte mit "Provisionen", Empfängerbenennung.

Der steuerliche Vertreter des Bw führte uA aus, die strittigen Zahlungen seien notwendig gewesen, damit das Geschäft zu Stande komme. Ferner verwies der Bw auf seine und seiner Familie eidesstattliche Erklärung, wonach sie nichts mit diesen Domizilgesellschaften zu tun hätten. Das FA teilte dem Bw mit, dass es ein Amtshilfeersuchen an die griechische Finanzverwaltung übermitteln werde.

Mit Schreiben vom 11.2.2012 berichtete der Bw dem UFS von der statt gefundenen Vernehmung und verwies uA darauf, dass die Empfänger der fraglichen Zahlungen zweifelsfrei und eindeutig genannt worden seien. Der Bw verwies auf seine eidesstattliche Erklärung und

auf die eidesstattliche Erklärung der Organe der Firmen S. Ltd und G. Trading Ltd, dass keinerlei Zahlungen an den Bw rückgeflossen seien.

Mit Schreiben, beim UFS am 4.5.2012 eingelangt, übersandte der Bw folgende Originaldokumente:

Auszüge aus dem Regierungsgesetzblatt Griechenlands (vergleichbar mit einem Firmenbuchauszug) betreffend die "K. F. AG" sowie die "P. AG". Die Übersetzung wurde von einem beeideten gerichtlichen Dolmetscher angefertigt.

Verwiesen wurde auf den Umstand, dass die Frau von Hrn P. in der G. Trading Ltd eine Funktion ausübe.

In der mündlichen Senatsverhandlung vom 13.9.2012 vor dem Berufungssenat übergab das FA eine CD, in der die bisherigen Ermittlungsergebnisse festgehalten sind. Hinter der Fa G. stehe nicht – wie vom Bw behauptet – Hr P., sondern vielmehr die Fa H T. Ltd. Daher sei § 162 BAO nicht entsprochen. Den Bw treffe bei seinen Auslandsbeziehungen eine Beweisvorsorgepflicht. Es seien keine Unterlagen vorgelegt worden, aus denen hervorgehe, dass der Bw zur Vorgangsweise, Beträge an die zyprischen Briefkastenfirmen zu überweisen, von den griechischen Geschäftspartnern aufgefordert worden sei. Der Vorname des Herrn P., nämlich Ge., sei kein Indiz iSd Bw. Dass der Manager der zyprischen Firma Ge. S heiße, könne für die Namensgebung der Firma genauso wahrscheinlich sein.

Der Bw führte iW aus, dass Hr P. Empfänger der in Rede stehenden Beträge gewesen sei, womit dem Auskunftersuchen nach § 162 BAO voll entsprochen würde. Er heiße mit dem Vornamen Ge. und die Briefkastenfirma trage den Namen G.. Überdies sei die Frau des Herrn P. dort als Sekretärin tätig gewesen.

Wenn darauf hingewiesen worden sei, dass der VwGH Ungereimtheiten in der Abwicklung gesehen hat, so sei dazu zu sagen, dass sich diese Ungereimtheiten ausschließlich darauf beziehen, dass der Bw die Angaben der griechischen Firmen, was nämlich der Zweck der Weitergabe gewesen wäre, dem Finanzamt mitgeteilt habe. Der vorgebliche Grund dafür, dass nämlich damit eine Feasibility Studie finanziert werden sollte, sei tatsächlich völlig unglaubwürdig. Dies sei aber die Auskunft gewesen, die der Bw von der griechischen Firma bekommen hätte.

Der Grund für die Rückflüsse – und dies habe der VwGH als durchaus wahrscheinlich angesehen – sei gewesen, dass der Bw die entsprechenden Beträge weitergegeben habe, weil sie über dem Marktpreis der Wirtschaftsgüter gelegen seien. Dies sei nachweislich von den griechischen Kunden so verlangt worden. Der Berufungswerber habe aus den Geschäften durchaus beträchtliche Gewinne erzielt, dies nach Abzug der entsprechenden Ausgaben. Dass keine Rückflüsse an den Bw erfolgt seien, sei – wie bereits ausgeführt – von den zyprischen Briefkastenfirmen bestätigt worden, es liege diesbezüglich auch eine eidesstattliche Erklärung

des Bw vor.

Es sei so gewesen, dass der Bw ein Angebot an die griechische Firma geschickt habe; dies sei dann offensichtlich geprüft und für gut befunden worden; danach habe die griechische Firma den Kaufpreis von zB 100 auf 137 korrigiert und an den Bw rückgemailt. Aus den Unterlagen sei ersichtlich, dass von den griechischen Firmen Mails bzw Faxe übermittelt worden seien, in denen die Kontonummer der zypriotischen Firma bekanntgegeben wurde, auf die die entsprechenden Beträge überwiesen werden sollten.

Hr S sei bloß Treuhänder der Firma gewesen; es wäre im Geschäftsleben völlig unwahrscheinlich, wenn die Firma den Namen des Treuhänders bekäme.

Die Verhandlung wurde wegen der nicht abgeschlossenen Ermittlungen auf 22.1.2013, 9h, vertagt.

Am 18.9.2012 überreichte der Bw dem UFS einen Schriftsatz, in dem folgende Dokumente vorgelegt wurden:

a. die firmenmäßig gefertigte Anweisung der G. Trading Ltd, die Hrn P. sämtliche Bankvollmachten zum Bankkonto der G. Trading Ltd einräumt.

Dieses Dokument beweise eindeutig, dass Hr P. Empfänger der Provision, die vom Bw im Mai 2003 an die G. Trading Ltd entrichtet wurde, sei, da Hrn P. alle möglichen Verfügungen über das Bankkonto der G. eingeräumt worden seien. .

b. Kontoauszug der G. Zeitraum 1.3.2001 – 31.12.2003

Die Einzahlung vom 20.3.03 iHv € 141.065,20,-- sei ausgewiesen. Diese Summe sei auch aus dem dem UFS übergebenen Ordner nachvollziehbar ersichtlich. Auch die Abhebung von EUR 140.000,00,-- vom 4.9.2003 sei ersichtlich.

c. Darstellung, wo auf der vom FA übergebenen CD diese Dokumente zu finden seien.

d. Auszug aus der xml-Datei – Anfrage des FA an die griechischen Behörden; dies betreffe die Gruppe der Geschäfte, die der Bw mit K. F. abgeschlossen habe.

e. Literatur

In der Folge übermittelte das FA dem UFS einen Bericht der griechischen Finanzverwaltung samt inoffizieller Arbeitsübersetzung und Erklärung sowie am 7.11.2012 einen Bericht darüber. In diesem Bericht brachte die Amtspartei iW vor,

- es sei keine Nennung der wirtschaftlich Berechtigten der zypriotischen Domizilgesellschaften S. und G. erfolgt

- Zusammenhänge zwischen Kunden und Domizilgesellschaften seien nicht nachvollziehbar, das Schreiben des Direktors der G. an die Bank of Cyprus sei kein offizielles Dokument der Bank of Cyprus

- obwohl bis jetzt behauptet worden sei, der Bw habe keinen Betrieb in Griechenland, teile die griechische Behörde nun mit, dass der Bw in Griechenland zu 94,4% an einer griechischen

Gesellschaft beteiligt und dort als Geschäftsführer tätig gewesen sei

- daher würde die Glaubwürdigkeit der Aussagen des Bw bezweifelt
- hinsichtlich der strittigen Provisionszahlungen wäre es für den Bw als Geschäftsführer der griechischen Firma ganz leicht, Gelder über sein oder auf sein Geschäftskonto bei dieser griechischen Firma fließen zu lassen
- auf die Ungewöhnlichkeit und Unüblichkeit der Vorgangsweise werde verwiesen
- verwiesen werde auch auf die unbeschränkte Steuerpflicht des Bw und die nicht bekannt gegebenen Einkünfte
- hingewiesen werde auf den Vertretervertrag zwischen der griechischen Firma und der in Österreich tätigen X. Y. Z. VertriebsgesmbH & Co KG, an welcher der Bw beteiligt sei
- hingewiesen werde auf die offene Betriebsprüfung in Griechenland, welche die Verbindungen zwischen dem griechischen Unternehmen des Bw und der in Österreich tätigen X. Y. zum Inhalt habe
- Zusammenfassend sei auszuführen, dass der Empfängernennung gemäß § 162 BAO nicht entsprochen worden sei; die strittigen Provisionen seien daher nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig.

Der UFS übermittelte den Bericht der griechischen Steuerbehörde, die inoffizielle Arbeitsübersetzung und den Bericht des FA am 13.11.2012 zur Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme an den Bw.

Der Bw brachte mit Schriftsatz, beim UFS am 28.11.2012 eingelangt, iW vor, das FA ignoriere, dass die Geschäftsführer seiner Kundenunternehmen jene Beträge, um die er seine Preise erhöhen musste, ausdrücklich von ihm verlangt hätten. Dies sei nachgewiesen.

Das vorgelegte Unterschriftenprobenblatt sei nicht in Zweifel zu ziehen. Es sei firmenmäßig gefertigt und würde als verbindliche Anweisung der Bank vorgelegt. Im Übrigen sei das Dokument durch das FA selbst vorgelegt worden. Durch dieses Unterschriftenprobenblatt sei die Tatsache, dass Hr P. hinter der Domizilgesellschaft G. steht, eindeutig dokumentiert. Zur angeblichen Unwahrheit sei auszuführen, die Frage in der Vernehmung sei unzulässig gewesen, da sie in der Vorladung nicht als Gegenstand angegeben worden sei. Außerdem habe der Bw wahrheitsgemäß geantwortet: "Ich hatte keinen Betrieb in Griechenland..." Tatsächlich sei er an einer griechischen GmbH wesentlich beteiligt.

Er hätte keine Vorstellung, wie es für ihn "ganz leicht" sein sollte, über sein Konto oder über das Konto der griechischen Gesellschaft, an der er beteiligt sei, Gelder, über die ausschließlich seine griechischen Kunden verfügen könnten, fließen zu lassen.

Zur angeblich unüblichen Vorgangsweise werde auf die bekannte Anfrage bei der Finanzbehörde, wonach derartige Provisionen Betriebsausgaben seien, sofern die Empfänger

genannt würden, verwiesen. Weiters habe er diese Art der Abwicklung von Geschäften bereits in dem seiner selbständigen Tätigkeit vorgelagerten Anstellungsverhältnis immer wieder beobachten können. Derartige Geschäftsvorgänge seien keineswegs unüblich.

Verwiesen werde auf das aufhebende Erkenntnis des VwGH.

Die Empfängernennung sei somit erfolgt und es handle sich bei den strittigen Beträgen um anzuerkennende Betriebsausgaben.

Mit Schriftsatz, beim UFS eingelangt am 10.1.2013, legte der Bw Folgendes vor:

- eine Übersicht über die in den Streitjahren erzielten Einkünfte in Griechenland
- die griechischen Steuerbescheide der Streitjahre
- Übersetzungen der Steuerbescheide
- Unbedenklichkeitsbescheinigungen, dass sowohl beim Bw selbst als auch bei der F e. Ltd (Anm: griechische Firma, an der der Bw zu 94,4% beteiligt ist) keine Steuerrückstände existierten
- Auszüge aus dem DBA Griechenland
- Auszug aus dem DBA Musterabkommen
- Berechnung der steuerlichen Auswirkung

Ergebnis sei, dass der Bw in Griechenland Einkommen als Geschäftsführer erzielt habe, für das in Griechenland Einkommensteuer bezahlt worden sei. Ferner habe er Einkommen aus Dividenden in Griechenland erzielt; davon seien 35% Quellensteuer einbehalten worden.

Die Geschäftsführerbezüge seien nach DBA in Griechenland zu besteuern und lösten einen Progressionsvorbehalt in Österreich aus. Die Dividenden seien in Österreich unter Anrechnung der griechischen Quellensteuer zu besteuern.

Im Ergebnis werde sich bei Berücksichtigung dieser Einkünfte die Steuer um insgesamt € 1.287,85,-- erhöhen und es werde beantragt, die hier dargelegten Einkünfte in der Berufungsentscheidung zu berücksichtigen.

In der am 22.1.2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Berufungssenat legte die Amtspartei einen ergänzenden Schriftsatz mit iW folgenden Inhalt vor:

Auf das aufhebende Erkenntnis des VwGH werde verwiesen. Es sei daraus nicht abzuleiten, dass der VwGH dem Bw klar und eindeutig Recht gegeben habe. Das FA habe versucht, der Ermittlungspflicht durch Ausschöpfung sämtlicher Ermittlungsmöglichkeiten nachzukommen und habe internationale Amtshilfeersuchen an die griechische und zypriotische Finanzverwaltung gestellt, um den wahren Sachverhalt zu ermitteln und die Ungereimtheiten in den Aussagen des Bw aufzuklären. Dazu hätten auch die Fragen in der Einvernahme des Bw gedient.

Der Bw habe es unterlassen, seiner gesetzlich verankerten Beweisvorsorgepflicht nachzukommen. Der Bw habe nämlich mehrmals die Erklärung für die Zahlung der „Provisionen“ abgeändert und versucht, seine Geschäftsführerposition und die 94,4 prozentige Beteiligung an der griechischen GmbH zu verheimlichen.

Der Nachweis oder die Glaubhaftmachung der geltend gemachten Betriebsausgaben sei dem Bw nicht gelungen. Die griechischen Unternehmer hätten nicht schriftlich bestätigt, dass der Bw die Aufträge ohne die Überweisungen nach Zypern nicht erhalten hätte.

Verwiesen werde auch darauf, dass der Bw aus seiner Beteiligung an der griechischen Firma bis dato noch nicht offen gelegte progressionserhöhende Einkünfte erzielt habe.

Durch das Hervorkommen dieser neuen, vom Bw verschwiegenen Tatsachen sei dessen Glaubwürdigkeit in noch höherem Maße erschüttert.

Die Berufung auf eine von der Finanzbehörde erteilte Auskunft sei verfehlt, da solche die Bindungswirkung nach dem Grundsatz von Treu und Glauben auslösende Auskünfte von der für die Abgabenangelegenheit zuständigen Abgabenbehörde erteilt werden müsse, was hier jedoch nicht der Fall sei.

Entscheidend sei die fehlende Empfängerbenennung iSd § 162 BAO. Auf einschlägige Judikate des VwGH werde verwiesen.

Empfänger iSd § 162 BAO sei derjenige, mit welchem der Steuerpflichtige in Beziehung trete, also der Vertragspartner sei, der einerseits an den Steuerpflichtigen geleistet und andererseits die Gegenleistung empfangen habe. Die Nennung einer falschen oder beliebigen Person könne die zwingende Versagung der Anerkennung der Aufwendungen nicht verhindern; gleiches gelte für die Nennung einer Firma in einer Steueroase oder einer Briefkastengesellschaft, was im ggstdl Fall gegeben sei. Dies rechtfertige die Annahme, dass die benannten Gesellschaften nicht die tatsächlichen Empfänger seien. Gesellschafter der G. Trading Ltd sei nämlich die Fa H T. Ltd. Deren Manager sei Hr Ge. S , Sekretär Hr C., welcher auch hundertprozentiger Gesellschafter und Manager sei.

Der Name Ge. P. (ohne Angabe seines Wohnsitzes oder Geburtsdatums) finde sich lediglich auf einem Formblatt der Bank of Cyprus Ltd vom 2.3.2001, in welcher die Direktoren der G. Trading Ltd Hr Ge. P. als deren Bevollmächtigten gegenüber der Bank of Cyprus anführten, dieser aber in keinsten Weise nachvollziehbar diese Vollmacht auch angenommen habe.

Alle Namen der Direktoren, der Stempeltext und wichtige Passagen seien in griechischer Sprache angeführt, die Unterschriften seien allesamt unleserlich. Deswegen handle es sich auch um kein Unterschriftenprobenblatt.

Die Bestätigungspassage zur Vorlage an außenstehende Dritte sei zur Gänze unausgefüllt und könne daher keine Bestätigungswirkung nach außen entfalten. Die angegebene Person könne von den wahren wirtschaftlichen Berechtigten genauso gut auch bloß als Strohmann

vorgeschoben worden sein. Es stehe daher nicht zweifelsfrei fest, dass Hr P. der wahre wirtschaftliche Berechtigte der G. Trading sei. Der Bw sei daher der gesetzlichen Verpflichtung zur exakten Empfängerbenennung iSd § 162 Abs 1 BAO nicht nachgekommen.

Zusammen mit den wechselnden Erklärungen des Bw für die Zahlung der Provisionen nach Zypern und dem Verschweigen der Geschäftsführerschaft bei der griechischen GmbH sowie den daraus resultierenden Einkünften könne vom FA nicht ausgeschlossen werden, dass die Gelder auf Grund der ungewöhnlichen Konstruktion (Fakturierung überhöhter Rechnungen an den griechischen Kunden und rechtsgrundlose Zahlung an zypriotische Briefkastengesellschaften) nach Österreich zurückgeflossen seien. Die in Streit stehenden Beträge würden daher nicht als Betriebsausgabe anerkannt.

Der Bw verwies iW auf sein bisheriges Vorbringen und führte aus, er sei seiner Verpflichtung, die wahren Empfänger der In Rede stehenden Provisionen bekanntzugeben, nachgekommen. Daher seien die strittigen Aufwendungen als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Auf Grund der Tatsache, dass der Bw Geschäftsführer bei einer griechischen Firma gewesen sei, könne aber keinesfalls davon ausgegangen werden, dass Rückflüsse irgendwelcher Art nach Österreich erfolgt seien. Beim P.-Geschäft sei die griechische Firma des Bw nicht involviert gewesen, weshalb keine Veranlassung bestanden hätte, darauf hinzuweisen. Durch die Beantwortung des Amtshilfeersuchens hätten sich keinerlei Umstände ergeben, die gegen den Standpunkt des Bw sprechen würden; seine Angaben hätten sich dadurch vielmehr bestätigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt steht fest:

Der Bw ist Einzelunternehmer und handelt mit Maschinen, die im Lebensmittelbereich zur Befüllung von Wursthäuten verwendet werden. Er exportiert die Maschinen, vor allem nach Griechenland. Er ist in Österreich ansässig.

Der Bw leistete an die zypriotischen Domizilgesellschaften S. Ltd und G. Trading Ltd Zahlungen in folgender Höhe und machte diese Zahlungen als Betriebsausgaben geltend:

2001: € 45.000,--,

2002: € 48.181,--

2003: € 160.495,--.

2003 erfolgte eine Zahlung an die G. Trading Ltd iHv € 141.126,00,--. Alle anderen Zahlungen erfolgten an die S. Ltd.

Die Zahlungen erfolgten mittels Banküberweisung. Rechnungen existieren nicht, sondern die Verrechnung erfolgte auf Grund von Gutschriften ("commission notes"), die der Bw selbst

ausstellt. In den Gutschriften wird als erbrachte Leistung "commission for the purchasing of machine" (Provision für den Verkauf einer Maschine) angeführt.

Die vom Bw ausgestellten Gutschriften beziehen sich auf Rechnungen über Umsätze aus Aufträgen der griechischen Firmen K. F. AG und P. AG (Verkauf von Maschinen an diese Firmen durch den Bw).

Die Höhe der jeweiligen Zahlung beträgt 42,84% bis 58,90% vom ursprünglich vereinbarten Preis (ohne Provision), auf den sich die Gutschrift bezieht bzw 30% bis 37,07% als Abschlag vom erhöhten (modifizierten) Preis.

So beträgt die Zahlung an die G. Trading Ltd € 141.126,00,-- bei einem erhöhten (modifizierten) Preis mit P. AG von € 380.748,00,--.

Die Zahlungen an die S. Ltd betragen im Jahr 2001 € 45.000,00,-- bei erhöhten (modifizierten) Preisen von gesamt € 168.010,00,--, im Jahr 2002 € 48.181,00,-- bei erhöhten (modifizierten) Preisen von € 193.932,00,-- und im Jahr 2003 € 19.369,00,-- bei erhöhten (modifizierten) Preisen von € 97.618,00,--.

Bei jedem dieser insgesamt sieben Handelsgeschäfte hat sich auch unter Einbeziehung der nach Zypern jeweils geleisteten Provision ein beträchtlicher Gewinn ergeben, der sich im Rahmen des vom Bw bei seinen sonstigen Geschäften üblichen Gewinnes bewegte.

Die strittigen Geschäfte erfolgten in der Weise, dass der Bw an die Kunden auf deren Wunsch überhöhte Preise, die weit über den auf der Handelsstufe des Bw normalerweise erzielbaren gelegen sind, in Rechnung stellte. Diese Preise wurden von den Kunden bezahlt und vom Bw wurde dann der überhöhte Betrag auf Anweisung der Kunden an die zyprischen Firmen rücküberwiesen.

Es existieren weder schriftliche Vereinbarungen (Verträge) noch Schriftverkehr über die Geschäftsbeziehung zwischen dem Bw und den zyprischen Firmen über die Grundlagen für die getätigten Zahlungen.

Die Firma S. Ltd hat ihren protokollierten Firmensitz in Nikosia, Zypern, an der Anschrift einer Anwaltskanzlei, die die Registrierung der Firma durchführte und sich um deren Belange in Zypern kümmert. Sie unterhält kein eigenes Büro, sowohl ihre Direktoren als auch ihre Gesellschafter sind Mitarbeiter der genannten Anwaltskanzlei und halten die Anteile an der Gesellschaft treuhänderisch. Die Firma hat keine Arbeitnehmer. Die Firma S. Ltd ist eine Briefkastenfirma. Hinter der Firma steht Hr E D., Gesellschafter und Geschäftsführer der Firma K. F.. Er bzw die Fa K. F. AG ist der endgültige Empfänger der strittigen Zahlungen.

Die Firma G. Trading Ltd hat ihren protokollierten Firmensitz in Limassol, Zypern, an der Anschrift der Anwaltskanzlei Mr M. H.. Diese Kanzlei führte die Registrierung der Gesellschaft durch und kümmert sich um sämtliche Firmenbelange. Die Anteile an der gegenständlichen Gesellschaft werden treuhänderisch verwaltet. Ein eigenes Büro wird seitens der Firma nicht

unterhalten. Beim einzigen Beteiligten der Gesellschaft handelt es sich um ein Treuhandunternehmen, das von der gleichen Anwaltskanzlei betreut wird. Die Firma hat keine Arbeitnehmer. Die Firma G. Trading Ltd ist eine Briefkastenfirma. Hinter der Firma steht Hr Ge. P., Gesellschafter und Geschäftsführer der Firma P.. Er bzw die Fa P. AG ist der endgültige Empfänger der strittigen Zahlungen.

Die durch den Bw an die zypriotischen Gesellschaften überwiesenen Beträge sind an die griechischen Kunden des Bw bzw deren Vertreter zurückgeflossen.

Neben diesen Einkünften erzielte der Bw Einkünfte in Griechenland als Geschäftsführer bei der F e. Ltd und darüber hinaus hatte er Einkünfte aus Dividenden als zu 94,4% an dieser Firma Beteiligter. Von den griechischen Einkünften als Geschäftsführer wurde in Griechenland Einkommensteuer bezahlt. Von den griechischen Einkünften aus Dividenden wurde in Griechenland Quellensteuer iHv 35% einbehalten.

Das Einkommen aus den Geschäftsführerbezügen betrug:

2001 € 8.601,83,--

2002 € 6.625,57,--

2003 € 7.457,75,--

Das Einkommen aus Dividenden betrug:

2001 € 7.104,07,--

2002 € 5.724,31,--

2003 € 6.397,80,--

Die einbehaltene Quellensteuer betrug:

2001 € 2.486,42,--

2002 € 2.003,51,--

2003 € 2.239,23,--

Der festgestellte Sachverhalt beruht auf folgender Beweiswürdigung:

Der Betriebsgegenstand des Bw und seine Ansässigkeit in Österreich sind unbestritten.

Die Zahlungen an die zypriotischen Domizilgesellschaften in der dargestellten Höhe sowie die Zahlungsabläufe sind unbestritten.

Dass die Zahlungen im Zusammenhang mit Umsätzen aus Aufträgen bei den griechischen Firmen K. F. und P. stehen, ist unbestritten, ebenso wie der Prozentsatz der jeweiligen Zahlung, bezogen auf den ursprünglich vereinbarten Preis bzw auf den erhöhten Preis.

Dass sich bei jedem der den strittigen Provisionen zu Grunde liegenden sieben Handelsgeschäften auch unter Einbeziehung der jeweiligen Provision ein beträchtlicher Gewinn ergab, der sich iRd vom Bw bei seinen sonstigen Geschäften üblichen Gewinnes bewegte, wurde vom Bw mit Vorhaltsbeantwortung vom 26.1.2012 nachgewiesen. Aus der

vom Bw dem UFS übergebenen Mappe sind alle Maschinengeschäfte des Bw (mit und ohne Provisionen) im Streitzeitraum dargestellt; es sind auch Konkurrenzangebote und empfohlene Preislisten der Lieferanten ersichtlich. Der Prozentsatz der Bruttogewinne, berechnet als Abschlag vom Verkaufspreis, bewegt sich zwischen 6,63% und 28,42%. Der Prozentsatz der Bruttogewinne bei den "Provisionsgeschäften" beträgt 17,61% (Pos 3 laut Mappe), 15,65% und 25,72% (Pos 4), 13,04% (Pos 18), 14,17% (Pos 21), 8,44% (Pos 26b), 27,93% (Pos 28), und 22,93% (Pos 29). Der vergleichsweise niedrige Gewinn bei Pos 26b wird in der Vorhaltsbeantwortung vom 26.1.2012 nachvollziehbar erklärt, da dem Bw im Zuge der Vertragsverhandlungen vom Geschäftsführer des Kunden, Hr. P., auch Konkurrenzangebote zur Kenntnis gebracht wurden, aus denen ersichtlich ist, dass ein höherer Preis in diesem Fall nicht erzielbar war, zumal es sich um eine sehr teure Maschine handelte.

Dass der Bw auf Wunsch der Kunden überhöhte Preise in Rechnung stellte, die von den Kunden bezahlt wurden und wovon der Bw die Differenz zwischen dem erhöhten und tatsächlich erzielten Preis als „Provision“ auf das Konto der vom Geschäftspartner genannten zypriotischen Firma überwies, ergibt sich aus den Geschäftsabläufen, die in der dem UFS übergebenen Mappe dokumentiert sind.

So legte der Bw im Geschäftsfall Position 18 am 14.5.2002 an den Kunden, die Fa. K. F., ein Angebot für den Verkauf einer Maschine iHv € 47.900,--. Der Einkaufspreis dieser Maschine betrug laut Eingangsrechnung € 38.220,--. Der Kunde gab per Fax vom 18.7.2002 (Rücksendung des Angebots mit handschriftlichen Korrekturen) erkennbar bekannt, die Maschine zum Preis von € 44.068,-- erwerben zu wollen, indem er den vom Bw angebotenen Preis auf dessen Angebot durchstrich und den von ihm gewünschten Preis handschriftlich einsetzte. Allerdings strich er auch diesen Preis wieder durch und schrieb darunter den Preis von € 62.954,--. Wieder eine Zeile darunter schrieb er (übersetzt) „Übriges 18.886“. Dies ist die Differenz zwischen dem von ihm gewünschten Preis von 44.068,-- und dem erhöhten Preis von 62.954,--, maW die verlangte Provision. Das Telefax vom 18.9.2002 vom Bw an den griechischen Kunden hatte folgenden Wortlaut (übersetzt):

„...Bitte schicken Sie uns so schnell als möglich den IBAN zu folgendem Konto:

S. Ltd ...“

Am 30.9.2002 übermittelte die Fa. K. F. ein Telefax folgenden Inhalts (übersetzt):

„Bezugnehmend auf Ihr Fax vom 18-9-2003 geben wir Ihnen den IBAN zum Konto wie folgt bekannt: ...“

Die Ausgangsrechnung des Bw wies den erhöhten Betrag von € 62.954,00,-- aus, wobei € 44.068,-- (tatsächlich erzielter Preis) sofort zu bezahlen sind und für die „Provision“ von € 18.886,-- ein Zahlungsziel von ca 4 Monaten (bis 25.12.2002) angegeben ist.

Am 28.3.2003 wurde die Provision iHv € 18.886,00,-- vom Bw aG der von ihm erstellten

„Commission Note“ vom 30.12.2002 für den Verkauf der bezeichneten Maschine auf das Konto der S. Ltd überwiesen. Die S. Ltd bestätigte mit Telefax vom 4.11.2005, dass sie diesen Betrag am 28.3.2003 erhalten habe und dass nichts davon an den Bw rückgeflossen sei. Die übrigen „Provisionsgeschäfte“ mit der Firma K. F. (Pos 3,4,21,28 und 29 laut Mappe) liefen ähnlich ab.

Beim „Provisionsgeschäft“ mit der Firma P. (Pos 26) war der Ablauf dergestalt, dass eine teure Maschine im Wert von ca € 300.000,-- angeboten wurde. Im Laufe der Verkaufsverhandlungen wurde die Konfiguration dieser Maschine gegenüber dem ursprünglichen Angebot wesentlich verändert, sodass der Angebotspreis letztlich statt € 306.000,-- nur mehr € 239.622,-- betrug. Der Einkaufspreis betrug € 219.400,00,--. Das Geschäft wurde durch eine Leasinggesellschaft finanziert. Der Geschäftsführer der P. AG, Hr P., informierte die finanzierende Leasinggesellschaft darüber, dass die bezeichnete Maschine vom Bw gekauft werden sollte. Er gab der Leasinggesellschaft den um die „Provision“ erhöhten Preis von € 380.748,-- bekannt. Der Bw übermittelte der Fa P. eine Proforma Rechnung und eine Faktura an die Leasinggesellschaft mit diesem Preis. Die Ausstellung der „Provisionsgutschrift“ iHv € 141.126,-- und die Überweisung derselben an die Firma G. Trading Ltd ist ebenso dokumentiert wie die Faxnachricht des Hrn P., auf welches Konto die Provision zu überweisen sei. Dass vom überwiesenen Betrag nichts an den Bw zurückgeflossen ist, wird von der G. Trading Ltd bestätigt.

Zusammenfassend ist der Ablauf bei den Provisionsgeschäften so gewesen, dass der Bw ein Angebot an die griechische Firma geschickt hat; dieses ist dann von der griechischen Firma geprüft und – zT nach weiteren Verhandlungen – für gut befunden worden; danach hat die griechische Firma den Kaufpreis um die zu bezahlende Provision korrigiert (erhöht) und an den Bw rückübermittelt. In weiterer Folge sind von den griechischen Firmen K. F. und P. Mails bzw Faxe übermittelt worden, in denen die Kontonummer der jeweiligen zypriotischen Firma – S. betreffend K. F. bzw G. Trading betreffend P. – bekanntgegeben wurde, auf die die entsprechenden Beträge überwiesen werden sollten. Die griechische Firma bezahlte den erhöhten Betrag und der Bw überwies die „Provision“ an die zypriotische Firma.

Der Berufungssenat gelangt auf Grund der übermittelten Unterlagen und daraus ersichtlichen Abläufe in den „Provisionsgeschäften“ in freier Beweiswürdigung zur Überzeugung, dass der Sachverhalt wie beschrieben, dh in der vom Bw dargestellten Art und Weise stattgefunden hat, auch wenn weder schriftliche Vereinbarungen noch Schriftverkehr über die Geschäftsbeziehung zwischen dem Bw und den zypriotischen Firmen über die Grundlagen für die getätigten Zahlungen existieren. Daran kann nach dem aufhebenden Erkenntnis des VwGH auch die Tatsache, dass das Vorbringen des Bw im Vorverfahren, mit den nach Zypern überwiesenen Beträgen seien Studien zur Erlangung von Subventionen etc abgedeckt worden,

zahlreiche Ungereimtheiten aufwies, nichts ändern. Bemerkt wird, dass dieses Vorbringen im ggstdl Verfahren nicht mehr aufrechterhalten wird.

Dass die zypriotischen Firmen S. Ltd und G. Trading Ltd Briefkastenfirmen sind, ist unbestritten und wurde auch vom VwGH im aufhebenden Erkenntnis bestätigt.

Dass Hr Ge. P. bzw die Fa P. AG der endgültige Empfänger der strittigen Zahlung betreffend die Position 26 laut Mappe ist, gründet auf folgenden Erwägungen:

Hr P., Gesellschafter-Geschäftsführer der P. AG, hat die dargelegte Lieferung bestellt und hat die Anweisung gegeben, den „Provisionsbetrag“ an die G. Trading Ltd zu bezahlen.

Die vom FA aG der Anfrage an die griechische Finanzverwaltung dem UFS vorgelegten Ermittlungsergebnisse enthalten uA eine firmenmäßig gefertigte Anweisung der G. Trading Ltd an die Bank of Cyprus vom 2.3.2001 (Unterschriftsprobenblatt), wonach Hr Ge. P. sämtliche Bankvollmachten über das Bankkonto der G. Trading Ltd eingeräumt werden. Es ist uA von Hr Ge. S, Geschäftsführer der G. , unterzeichnet. Für den Berufungssenat ist dies ein eindeutiger Hinweis darauf, dass Hr P. hinter der Domizilgesellschaft G. Trading Ltd steht. Die genannten Ermittlungsergebnisse enthalten auch einen Kontoauszug der G. Trading Ltd, auf dem der Eingang der „Provision“ iHv € 141.065,20,-- (Provision minus Bankspesen) sowie die am 4.9.2003 erfolgte Abhebung des Betrages von € 141.000,00,-- ersichtlich ist, was den vom Bw vorgebrachten Ablauf des Geschäftes bestätigt. Dem Argument der Amtspartei, es handle sich bei dem Unterschriftenprobenblatt um kein offizielles Dokument der Bank Of Cyprus, welches von dieser auch nicht bestätigt worden sei, kann nicht gefolgt werden; es handelt sich vielmehr um eine verbindliche Anweisung des Kontoinhabers, der G. Trading Ltd, an die Bank. Richtig ist, dass auf dem Unterschriftsprobenblatt der Kontobevollmächtigte Hr Ge. P. ohne Angabe seines Wohnsitzes oder Geburtsdatums angeführt ist. Der Berufungssenat hat aber, ausgehend von der Echtheit des Dokuments (so ist zB auch die Unterschrift des Hr S lesbar) und unter Berücksichtigung aller Umstände des entsprechenden Geschäftsfalls keine Zweifel, dass es sich bei dem im Unterschriftenprobenblatt genannten Ge. P. um den Geschäftsführer der P. AG und Geschäftspartner des Bw handelt.

Als weiteres Indiz ist anzuführen, dass nach einer vorliegenden Erklärung des Geschäftsführers der G. Trading Ltd Fr El A. als Sekretärin bei G. beschäftigt ist. Anzunehmen ist, dass es sich dabei um die Ehegattin des Hr Ge. P., Geschäftsführer der P. AG, handelt, da dieser nach einem vorliegenden Dokument mit Fr El. P-A. verheiratet ist.

Hinzuweisen ist auch darauf, dass der Name der Briefkastenfirma G. die italienische Übersetzung von Ge. ist.

Schließlich ist auch darauf zu verweisen, dass nach der vorliegenden Erklärung der G. Trading Ltd keine Gelder an den Bw zurückgeflossen sind, was auch vom Bw in einer eidesstattigen Erklärung bestätigt wird.

Der Berufungssenat gelangt in Anbetracht dieser Tatsachen und Indizien zur Ansicht, dass die vom Bw erfolgte Empfängernennung nachgewiesen ist.

Dass Hr E D. bzw die Fa K. F. AG der endgültige Empfänger der strittigen Zahlungen betreffend die Positionen 3,4,21,28 und 29 laut Mappe ist, gründet auf folgenden Erwägungen:

Hr D., Gesellschafter-Geschäftsführer der K. F. AG, hat die dargelegten Lieferungen bestellt und hat die Anweisung gegeben, die „Provisionsbeträge“ von insgesamt € 112.550,00,-- an die Fa S. Ltd zu bezahlen.

Die Fa S. Ltd bestätigt in ihrem Schreiben vom 4.11.2005, dass sie die Geldbeträge in Höhe der geltend gemachten „Provisionen“ erhalten hat und dass nichts davon an den Bw zurück geflossen ist. Dies wird auch durch eine eidesstattige Erklärung des Bw bekräftigt.

Ferner wird bestätigt, dass der eigentliche Nutznießer der Aktien der S. Ltd Hr E St. aus Griechenland ist. Geschäftsführer und Gesellschafter der Fa K. F. ist nach den vorliegenden Firmenbuchauszügen und Unterlagen Hr E. D.. Seine Mutter El D. (Mädchenname St.) ist Mitglied der Geschäftsführung und mit dem eigentlichen Nutznießer der Aktien der S., Hr E. St., verwandt. Sie ist die Schwester dessen Vaters.

Auf Grund dieser Indizien und Tatsachen gelangt der Berufungssenat zur Ansicht, dass die Angaben des Bw, der wahre Empfänger der Provisionen sei Hr D. bzw die Fa K. F. AG, glaubhaft gemacht wurden; die Glaubwürdigkeit des Bw wird auch durch den erfolgten Nachweis bei dem Geschäftsfall P. – G. Trading Ltd erhärtet.

Zu den Ausführungen des FA, durch das Hervorkommen neuer, vom Bw verschwiegener Tatsachen, nämlich dass er noch nicht offengelegte progressionserhöhende, griechische Einkünfte erzielt habe, sei die Glaubwürdigkeit des Bw in noch höherem Maße erschüttert, ist festzuhalten, dass der Bw aG der unbestritten bestehenden unbeschränkten Steuerpflicht im Inland jedenfalls verpflichtet gewesen wäre, diese Einkünfte offen zu legen. Allerdings ist ein Zusammenhang mit den strittigen Provisionsgeschäften nicht ersichtlich. Dass es für den Bw leicht gewesen sein sollte, die nach Zypern überwiesenen Geldbeträge auf sein griechisches Geschäftskonto zu transferieren, ist nicht nachvollziehbar. Es gibt keinen Hinweis dafür, dass der Bw über die Konten in Zypern verfügen konnte. Es gibt keinen Hinweis dafür, dass die bezahlten Provisionen an den Bw zurückgeflossen sind. Im Übrigen ist in Bezug auf die Glaubwürdigkeit des Bw iZm den unbestritten nicht erklärten griechischen Einkünften auch zu bedenken, dass der Bw die griechischen Einkünfte in Griechenland versteuert hat und die Einbeziehung der griechischen Einkünfte die zu bezahlende Steuer nur um einen geringen Betrag erhöhen wird.

Die Einkünfte in Griechenland sind durch die Ergebnisse des Auskunftersuchens des FA an die griechische Finanzverwaltung hervorgekommen. Sie sind dem Grunde und der Höhe nach

unbestritten. Der Bw legte die griechischen Steuerbescheide vor, aus denen die Höhe der Einkünfte und die dafür bezahlte Steuer ersichtlich sind. Dass weitere, bisher nicht erklärte Einkünfte bestehen, ist nicht hervorgekommen und wird auch von der Amtspartei nicht behauptet.

Rechtliche Beurteilung:

Der UFS ist im fortgesetzten Verfahren an die Rechtsansicht des VwGH gebunden; die Verwaltungsbehörden haben nach § 63 Abs 1 VwGG nach einer Aufhebung des Bescheides mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln den der Rechtsanschauung des VwGH entsprechenden Rechtszustand herzustellen.

Betriebsausgaben:

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

Nach dem festgestellten Sachverhalt sind die beantragten Aufwendungen durch den Betrieb veranlasst. Der Bw hat den überhöhten Teil der erhaltenen Honorare an die Geschäftspartner rücküberwiesen. Diese Rückflüsse stehen in ursächlichem und unmittelbarem Zusammenhang mit den jeweiligen Verkaufsgeschäften und sind daher grs betrieblich veranlasst. Ohne die von den Kunden gewünschte Erhöhung der Verkaufspreise und anschließende Überweisung des erhöhten Betrages an die zyprischen Firmen, hinter denen die Gesellschafter-Geschäftsführer der griechischen Firmen stehen, wären die Verkaufsgeschäfte nicht zu Stande gekommen.

Das FA stützt sich in seiner Argumentation iW auf die fehlende Empfängerbenennung iSd § 162 BAO. Das FA hat den Bw mehrfach aufgefordert, gemäß § 162 BAO jene Berechtigten zu nennen, die hinter den Domizilgesellschaften in Zypern stehen, so zB in der Einvernahme vom 11.4.2012.

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

Nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung ist der Abzug von Schulden und Aufwendungen mit der Namhaftmachung von Personen, die als Gläubiger oder Empfänger bezeichnet werden, noch nicht gesichert. Rechtfertigen nämlich maßgebliche Gründe die Vermutung, dass die benannten Personen nicht die Gläubiger bzw. Empfänger der abgesetzten Beträge sind, kann die Behörde den Abzug versagen. Hat die namhafte Person eine Leistung nicht erbracht, sei es, dass es sich dabei um eine "Briefkastenfirma", dh um ein Unternehmen handelt, das keinen geschäftlichen Betrieb hat und deswegen keine Leistung

erbringen kann, sei es aus anderen Gründen, so kann diese Person auch nicht als Empfänger im Sinne des § 162 BAO angesehen werden.

Nach ständiger Rechtsprechung ist dem Auftrag nach § 162 BAO dann entsprochen, wenn der tatsächliche Empfänger benannt wird. Mit der Nennung von Personen, die als Empfänger bezeichnet werden, ist der Aufforderung nach § 162 BAO dann nicht entsprochen, wenn maßgebliche Gründe die Vermutung rechtfertigen, dass die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger sind. Als Empfänger kann aber anstelle einer im Ausland ansässigen Offshore-Gesellschaft die hinter ihr stehende Person angesehen werden (VwGH vom 11.7.1995, 91/13/0154; VwGH vom 28.11.2000, 97/14/0062).

Bei einer Briefkastenfirma liegt der Verdacht nahe, dass die an sie bezahlten Gelder wiederum an den Leistenden zurückgeflossen bzw überhaupt nicht aus dessen Verfügungsgewalt ausgeschieden sind (s VwGH 13. Oktober 1999, 93/13/0200). Als Empfänger kann aber anstelle einer im Ausland ansässigen "Briefkastengesellschaft" die hinter ihr stehende Person angesehen werden (s VwGH 11. Juli 1995, 91/13/0154, 0186).

Ein Empfängerbenennungsauftrag kann bei Provisionen (Geld- oder Sachzuwendungen) an Steuerausländer dann entfallen, wenn einerseits die Tatsache des Aufwandes und seine betriebliche Veranlassung, das ist ein unmittelbarer Zusammenhang mit einem ausländischen erteilten oder angestrebten Geschäftsauftrag bzw -abschluss, als erwiesen angenommen werden kann und andererseits sichergestellt ist, dass der wirkliche Empfänger der Zahlungen im Inland nicht steuerpflichtig ist.

Nur unter diesen Voraussetzungen kann auf die Namhaftmachung der Empfänger verzichtet werden. Die Abgabenbehörde hat den Steuerpflichtigen unter Einbeziehung aller Umstände des Einzelfalles zur Erbringung entsprechender Nachweise aufzufordern, die eine Beurteilung im Sinne des obigen Absatzes ermöglichen.

Da es sich im ggstdl Fall unbestritten um Zahlungen an Briefkastenfirmen im Ausland handelte und prima vista nach den im Vorverfahren festgestellten und vom VwGH bestätigten Ungereimtheiten nicht mit Sicherheit ausgeschlossen werden konnte, dass der wirkliche Empfänger der Zahlungen im Inland steuerpflichtig ist, war die Aufforderung zur Empfängerbenennung im ggstdl Fall ursprünglich jedenfalls gerechtfertigt.

Der Bw hat als endgültige Empfänger der Zahlungen Hrn D., Gesellschafter und Geschäftsführer der Fa K. F. und Hrn P., Gesellschafter und Geschäftsführer der Fa P. bzw die von diesen vertretenen Firmen angegeben. Der Berufungssenat ist in freier Beweiswürdigung zur Ansicht gelangt, dass die Empfängerbenennung den Tatsachen entspricht und dass die Genannten die endgültigen Empfänger der Zahlungen sind (siehe oben Sachverhalt und Beweiswürdigung).

Der Bw ist daher seiner Verpflichtung zur Empfängerbenennung nachgekommen. Er hat nicht

nur die Briefkastenfirmen, sondern die dahinter stehenden Personen genannt.

Im fortgesetzten Verfahren ist aber auch hervorgekommen, dass ein unmittelbarer Zusammenhang mit einem ausländischen erteilten oder angestrebten Geschäftsauftrag bzw -abschluss, als erwiesen angenommen werden kann und dass sichergestellt ist, dass der wirkliche Empfänger der Zahlungen im Inland nicht steuerpflichtig ist.

Da der Bw aber ohnehin die tatsächlichen Empfänger benannt hat, braucht nicht mehr beurteilt zu werden, ob die strittigen Zahlungen auch ohne exakte Empfängerbenennung anerkannt werden könnten.

Zusammenfassend ist auszuführen, dass nach dem festgestellten Sachverhalt und der erfolgten Empfängerbenennung iSd aufhebenden Erkenntnisses des VwGH kein Grund vorliegt, die strittigen Zahlungen nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Der Berufung war daher insoweit Folge zu geben.

Griechische Einkünfte:

Der Bw ist in Österreich ansässig und daher unbeschränkt steuerpflichtig. Es ist daher grs das Welteinkommen der Besteuerung zu unterziehen. Besteht die Gefahr einer Doppelbesteuerung, ist das jeweilige DBA, hier DBA Griechenland, heranzuziehen.

Die griechischen Geschäftsführerbezüge des Bw sind nach Art 16 DBA Griechenland iVm Art 23 Abs 1 DBA Griechenland zu besteuern.

Art 16 DBA Griechenland, BGBl Nr 39/1972, lautet:

„Aufsichtsrats- oder Verwaltungsratsvergütungen und ähnliche Zahlungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person in ihrer Eigenschaft als Mitglied des Aufsichts- oder Verwaltungsrates einer Gesellschaft bezieht, die in dem anderen Vertragsstaat ansässig ist, dürfen nur in diesem anderen Staat besteuert werden.“

Griechenland behält sich vor, Art 16 DBA auf die Einkünfte eines Gesellschafters anzuwenden, der als Geschäftsführer einer griechischen GmbH tätig ist.

Art 16 DBA Griechenland ist daher im ggstl Fall anzuwenden. Der Bw ist in Österreich ansässig. Das Besteuerungsrecht an den Geschäftsführerbezügen fällt daher Griechenland zu.

Art 23 Abs 1 DBA Griechenland statuiert für die griechischen Geschäftsführerbezüge des Bw das Befreiungssystem mit Progressionsvorbehalt. Die Geschäftsführerbezüge des Bw sind daher in Österreich von der Besteuerung auszunehmen; der Steuersatz wird so angewendet, wie wenn die betreffenden Einkünfte nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

Die griechischen Dividenden des Bw sind nach Art 10 Abs 1 DBA Griechenland iVm Art 23 Abs 2 DBA Griechenland zu versteuern.

Art 10 Abs 1 DBA Griechenland lautet:

„(1) Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine in dem

anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, dürfen in beiden Vertragsstaaten besteuert werden.“

Die griechischen Dividenden dürfen daher in Österreich besteuert werden.

Nach Art 23 Abs 2 DBA Griechenland ist die in Griechenland bezahlte Quellensteuer bis zu dem Betrag, der der in Österreich darauf entfallenden Steuer entspricht, anzurechnen.

Die ausländischen Dividenden sind (gemeinschaftskonform auch für 2001 und 2002) der Quasiendbesteuerung zu unterziehen und unterliegen daher der KEST von 25%. Die in Griechenland bezahlte Quellensteuer ist bis zur Höhe der in Österreich auf diese Einkünfte entfallende Steuer (25% KEST) anzurechnen.

Berechnung:

2001:

Dividenden: 7.104,07,--

Quellensteuer GR 35%: 2.486,42

KEST 25%: 1.776,02

Anrechenbare Quellensteuer GR: 1.776,02

Steuer Dividenden GR: 0,--

2002:

Dividenden: 5.724,31,--

Quellensteuer GR 35%: 2.003,51

KEST 25%: 1.431,08

Anrechenbare Quellensteuer GR: 1.431,08

Steuer Dividenden GR: 0,--

2003:

Dividenden: 6.397,80

Quellensteuer GR 35%: 2.239,23

KEST 25%: 1.599,45

Anrechenbare Quellensteuer GR: 1.599,45

Steuer Dividenden GR: 0,--

Die griechischen Dividendeneinkünfte werden daher mangels Relevanz nicht in die Bemessungsgrundlage für die Abgaben aufgenommen (siehe Berechnungsblätter).

Auf Grund der hervorgekommenen griechischen Geschäftsführerbezüge des Bw waren die Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2003 insoweit abzuändern.

Wiederaufnahme:

Bei den hervorgekommenen griechischen Einkünften handelt es sich um neue Tatsachen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen. Der Bw beantragt selbst, die in Griechenland bezogenen Einkünfte in der Berufungsentscheidung zu berücksichtigen. Der UFS

geht daher davon aus, dass die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid, in der iW vorgebracht wird, das FA habe keine Gründe für die Wiederaufnahme des Steuerverfahrens aufgezeigt, inhaltlich insofern modifiziert wurde, dass aG der hervorgekommenen griechischen Einkünfte nunmehr taugliche Gründe für die Wiederaufnahme vorliegen würden.

Die Berufung war daher insoweit abzuweisen.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Wien, am 12. Februar 2013