



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes betreffend Abweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschafteuer für die Jahre 1999 bis 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

1.1. Die Berufungswerberin (Bw) betreibt in der Rechtsform einer GmbH einen Getränkehandel (Handel mit "energydrinks"). Alleiniger Geschäftsführer und (seit Mitte 1999) einziger Gesellschafter der Bw ist XY.

Eine bei der Bw im Jahr 2005 durchgeführte Außenprüfung endete damit, dass Aufwendungen in Höhe von 11.574,45 € (1999), 71.615,05 € (2000), 147.919,55 € (2001), 75.879,50 € (2002) und 78.304,76 € (2003) gemäß § 162 BAO nicht als Betriebsausgaben anerkannt wurden, weil die wahren Empfänger im Zusammenhang mit Provisionszahlungen an die Firmen A und B nicht genannt worden seien (Tz 1 des Berichts vom 9. Dezember 2005). Der Arbeitsbogen der Betriebsprüfung enthält dazu Folgendes:

Aktenvermerk vom 13. Mai 2005 über die Erläuterung des Geschäftsablaufs (Bl. 44/2):

Bezüglich Produktionsberatung, technische Abwicklung, Produktentwicklung und Marktaufbereitung habe die Bw mit der Beratungsfirma A-AG (kurz A), Dominikanische Republik, einen Beratungsvertrag abgeschlossen. Seit dem Jahr 2003 habe die Firma B-Ltd (kurz B), Bahamas, die Beratungen durchgeführt. Die Beratungshonorare und Commissions

seien auf ein Firmenkonto bei der Oberbank in Wien bzw. auf ein Firmenkonto auf den Bahamas geleistet worden.

Übersetzung der Gründungsmitteilung der A (Bl. 56/1):

Danach wurde die Satzung der Gesellschaft am 8. Juli 1998 von EF aufgestellt. Als Sitz und Standort der Gesellschaft nennt die Urkunde das Haus Nr. 1 der B-Str, Santo Domingo.

Beratungsvertrag mit der A vom 1. September 1999 (Bl. 56/3):

Beratungsvertrag mit der B vom 19. Dezember 2002 (Bl. 56/6):

Die Vertragskopie enthält den handschriftlichen Vermerk "It. Hrn. Y wird die Beratung durch Hrn. CD erbracht!".

Bl. 56/10 des Arbeitsbogens enthält Angaben wie Anschrift (A-Str, Nassau) und Bankverbindung der B, die Kontaktpersonen (GH und CD), die Länder, auf die sich die Betreuung in logistischer und produktionstechnischer Hinsicht sowie in Bezug auf Rezepturen und Einfuhrbedingungen bezog.

KSV Auskunft betreffend B vom 16. Juni 2005 (Bl. 58/3):

Daraus geht hervor, dass das Unternehmen seit 15. Feber 2002 im Handelsregister registriert sei. Die Gesellschaft sei eine Offshore-Private Aktiengesellschaft nach Landesrecht. Die Namen der Direktoren und Aktionäre seien nicht bekannt. Es handle sich um eine Holding- und Investmentgesellschaft. Dem Unternehmen sei u.a. nicht gestattet, Handelstätigkeiten auf den Bahamas nachzugehen. Befragten Stellen am Platz sei nicht bekannt gewesen, wo und welche Aktivitäten das Unternehmen tatsächlich ausübe. Der protokolierte Firmensitz befindet sich an der Anschrift einer Trust Company. Die von der Betriebsprüfung genannte Anschrift (A-Str) könne nicht bestätigt werden. Die Gesellschaft verfüge über keine Mitarbeiter. Die Bahamas würden als Steuerparadies gelten. Offshore-Gesellschaften seien auf den Bahamas lediglich protokolliert und würden ihre Tätigkeit irgendwo auf der Welt ausüben. Dem Unternehmen sei es nicht gestattet, Realbesitz auf den Bahamas zu mieten oder zu besitzen.

Zur A teilt die KSV-Auskunft mit, dass es trotz großer Bemühungen dem lokalen Korrespondenten nicht möglich gewesen sei, das angefragte Unternehmen auszuforschen. Bei einem Besuch vor Ort (B-Str Nr. 1) habe eine Gesellschaft mit dieser Bezeichnung nicht ermittelt werden können. An dieser Anschrift befindet sich die Firma IJ. Der Geschäftsführer dieser Gesellschaft, EF, habe mitgeteilt, schon seit mehr als 13 Jahren an dieser Anschrift ansässig zu sein und das gesuchte Unternehmen sei dort nie lokalisiert gewesen. Eine Überprüfung bei der Steuerdirektion der Dominikanischen Republik habe ergeben, dass eine Firma A nicht eingetragen sei.

Telefax des EF an die Bw vom 6. Juli 2005 (Bl. 59/1):

Darin zeigt sich EF über das ihm übermittelte Schreiben des KSV verwundert. Mit ihm habe niemand vom österreichischen oder dortigen KSV über die Firma A gesprochen.

Unabhängig davon könne er gerne bestätigen, dass die Firma an der Adresse B-Str Nr. 1 registriert wurde und noch registriert sei.

e-mail des Geschäftsführers der Bw, Y, an CD vom 11. Juli 2005 (Bl. 60/1):

CD möge mit dem Finanzamt Kontakt aufnehmen. Es gehe dabei um die Tätigkeit des CD als Berater bei der A und seine Beratungstätigkeiten für die Bw.

e-mail des Y an das Finanzamt (Betriebsprüfung) vom 21. Juli 2005 (Bl. 60/2):

Er habe Herrn D erreicht und mit ihm – wieder – über den Wunsch des Finanzamtes gesprochen, mit ihm persönlich über die Beratungen für die Bw zu sprechen. Dieser habe

ihm zugesagt, sich mit dem Finanzamt wegen einer Terminvereinbarung in Verbindung zu setzen.

Niederschrift des Finanzamtes über die Zeugenbefragung des CD vom 27. Juli 2005 (Bl. 60/4):

Zu seiner Stellung zur A gab CD an, zweiter Direktor gewesen zu sein; erster Direktor sei EF gewesen. Den Vertrag vom 1. September 1999 hätten Y und F ausverhandelt, er habe den Vertrag unterzeichnet. Die Zahlungsmodalitäten hätten ebenfalls Y und F vereinbart. Er habe keinen Zugriff auf das Bankkonto der A gehabt. Für seine Tätigkeit als Konsulent (technische und rechtliche Beratung) habe er von der A ein monatliches Fixum erhalten. Sein derzeitiges Fixum – nunmehr aus seiner Tätigkeit für die B – betrage ca. 1.500,00 € monatlich. Er habe keinen fixen Arbeitsplatz bei der Bw, komme aber sicher zwei mal wöchentlich in das Büro nach Stockerau, gelegentlich einen ganzen Tag, fallweise auch nur einige Stunden.

F habe sich schrittweise aus dem Getränkebereich zurückgezogen, worauf er ihn mit GH in Kontakt gebracht habe, der dann nach Verhandlungen das Geschäft des Herrn F übernommen habe. Einzelheiten dazu könne er nicht angeben. Die Gesamtsumme der Zahlungen an die A bzw. B sei ihm nicht bekannt, er habe keinen Einblick in die Buchhaltung der Bw. Er biete aber an, mit F bezüglich der Weiterverwendung der Zahlungen zu sprechen.

e-mail des CD an das Finanzamt (Betriebsprüfer) vom 16. August 2005 (Bl. 59/2):

Anbei übermittelte er nun endlich ein Schreiben des Herrn F über die Beträge, die an die A auf der Dominikanischen Republik geflossen seien. Er hätte sich persönlich auch genauere Informationen gewünscht. Sollten noch weitere Fragen bestehen oder zusätzliche Informationen benötigt werden, solle sich das Finanzamt direkt an Herrn F wenden. Er könne leider auch nicht mehr weiterhelfen.

Schreiben des EF vom 16. August 2005 an CD (Bl. 59/3):

Darin bestätigt EF in seiner Position als früherer Direktor der A, dass von 1999 bis 2002 ein Betrag in Höhe von 361.163,00 USD auf die Konten der A in der Dominikanischen Republik geflossen sei. Die Gelder seien gemäß den Beschlüssen der Gesellschaft verwendet worden, und zwar für Gehälter, für allgemeine technologische Beratung, Gehälter für juristische Beratung, anteilige Bürokosten, Diäten. Da das Bürogebäude im September 2004 infolge einer Überspannung teilweise abgebrannt sei, könnten Belege oder Bestätigungen nicht mehr übermittelt werden.

1.2. Das Finanzamt erließ im Dezember 2005 der Feststellung der Betriebsprüfung Rechnung tragende Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2003. Die Bescheide erwuchsen in Rechtskraft.

2.1. Am 10. Juli 2007 wurde mit XY eine Niederschrift über die Vernehmung als der Abgabenhinterziehung Beschuldigter aufgenommen. Y gab dabei an, im Jahr 1994 die Brüder D, die ein von ihnen entwickeltes Produkt über seinen früheren Arbeitgeber vertreiben ließen, kennen gelernt zu haben. Der energydrink-Markt habe ihn von Anfang an fasziniert, weshalb er im Jahr 1996 in die Firma D eingetreten und im Dezember 1997 mit Angehörigen der Familie D die Bw gegründet habe. CD "war und ist" als Techniker bzw. Chemiker für die Bw unentbehrlich und sei weiterhin für die Bw tätig gewesen. CD habe die Rezepte entwickelt, die gemäß diversen von Staat zu Staat verschiedenen Lebensmittelgesetzen notwendigen

Adaptierungen vorgenommen, sei also volkstümlich formuliert im chemischen Bereich tätig gewesen.

2.2. Am 9. und 12. Jänner 2007 wurde CD als Verdächtiger im Finanzstrafverfahren vernommen. In der darüber aufgenommenen Niederschrift gab er, mit dem Ergebnis der Auskunft einer österreichischen Bank, dass er von einem auf A lautenden Konto insgesamt 360.000,00 € behoben habe, konfrontiert, an, dies nicht in Abrede zu stellen. Er sei für dieses Konto zeichnungsberechtigt gewesen. Das Geld habe die Bw auf Grund geleisteter Beratungen auf dieses Konto überwiesen. Er habe ca. die Hälfte des Betrages an EF weitergegeben. In weiterer Folge zeigte sich CD geständig, sowohl was A als auch B betreffe, vorsätzlich Abgabenverkürzung in noch zu bestimmender Höhe begangen zu haben. Er räumte ein, mehr oder weniger sämtliche von der A an die Bw in Rechnung gestellten Leistungen erbracht zu haben.

Über den Verlauf der Betriebsprüfung bei der Bw habe ihn Y niemals näher informiert bzw. dezidiert angesprochen. Ihm sei nicht bekannt, dass es Schwierigkeiten mit der steuerlichen Anerkennung der Geschäftskontakte mit A und B gegeben habe. Bei seiner Befragung vom 27. Juli 2005 habe er die Unwahrheit gesagt, um seine Steuerhinterziehungen zu vertuschen. Auswirkungen dieser Aussage auf das Betriebsprüfungsverfahren bei der Bw seien ihm nicht bewusst gewesen. Y habe gewusst, dass die A nur aus F und ihm bestanden habe, und habe daher annehmen müssen, dass die an diese Firma überwiesenen Gelder nur ihnen beiden zugute kommen könnten. Wenn Y diesen Umstand im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens nicht offengelegt und dadurch einen enormen Körperschaftsteuerzahlung in Kauf genommen habe, so habe er für dieses Verhalten eigentlich keine Begründung. Dass F kaum etwas für die A gearbeitet habe, die Hauptlast also auf seinen Schultern gelegen sei, habe Y sehr wohl mitbekommen.

2.3. Am 26. Jänner 2007 gab Y auf Vorhalt der Aussage des CD an, diese sei, soweit er das beurteilen könne, zutreffend. Über die vielen die A betreffenden Interna könne er naturgemäß nichts sagen, er sehe jedoch keinen Punkt, der als unrichtig zu bezeichnen wäre. CD habe sich 1998 selbstständig machen wollen. Die Kontaktanbahnung mit der A sei ausschließlich über D erfolgt. Dieser habe die Schriftstücke über die Vereinbarungen mit der A übermittelt. F sei niemals als Verhandler in Erscheinung getreten. Gegenstand der Vereinbarung mit der A seien die bisher von D erbrachten Beratungsleistungen gewesen, ausgeweitet auf den nord- und südamerikanischen Raum. Y betonte, dass ihm die firmeninterne Aufteilung der Entgelte bei der A unbekannt geblieben sei. Befragt, warum er diesen Sachverhalt, nämlich die weit überwiegende, wenn nicht ausschließliche Involvierung von D im Geschäftsablauf zwischen der Bw und der A bei der Betriebsprüfung so nicht offengelegt habe, gab Y an, dass er dies sehr wohl stets offengelegt habe. Der Betriebsprüfung sei bekannt gewesen, dass D bei ihm

vor 1999 angestellt gewesen sei und dass es beim Vertrag mit der A um die von D erbrachten Beratungsleistungen gegangen sei. Über Firmeninterna der A habe er naturgemäß keine Angaben machen können. F sei ihm gegenüber niemals in Erscheinung getreten. Ob dieser für die Bw Leistungen erbracht habe, oder ob alles von D gestammt habe, könne er nicht sagen. Seine Kommunikation sei ausschließlich über D gelaufen. Eine F zuzurechnende Leistung sei ihm nicht bekannt. Er betone noch einmal, dass ihm sämtliche Firmeninterna bei der A, sowohl was die Aufteilung der Einkünfte als auch die Arbeitsteilung betrifft, unbekannt gewesen seien. Seine einzige Ansprechperson sei D gewesen.

2.4. Mit Schlussbericht vom 26. Jänner 2007 teilte des Finanzamt dem Landesgericht mit, die Ermittlungen hätten ergeben, dass XY die ihm zur Last gelegte Tat nicht begangen habe. Die seitens der Bw geltend gemachten Aufwendungen an die A und B seien tatsächlich betrieblich veranlasst und auch nicht, wie in der Erstanzeige vermutet, an Y bzw. eine ihm zuzurechnende Person zurückgeflossen.

2.5. Mit Schlussbericht vom 28. Juni 2007 teilte das Finanzamt dem Landesgericht u.a. mit, dass CD als Konsulent der Bw beträchtliche, bislang über die ihm zuzurechnenden A und die B der österreichischen Besteuerung entzogene Einnahmen erzielt habe. CD sei geständig.

3.1. Mit Schreiben vom 2. April 2007 stellte die Bw den Antrag, das Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 bis 2003 gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO wiederaufzunehmen. Die Bw führt dazu aus, die Provisionsaufwendungen seien mit der Begründung nicht als Betriebsausgaben anerkannt worden, dass die wahren Empfänger im Zusammenhang mit Provisionszahlungen an die Firmen A und B nicht genannt worden seien. Im Anschluss an die Betriebsprüfung sei im Zuge eines Finanzstrafverfahrens CD vom Finanzamt geladen und befragt worden. Am 17. Jänner 2007 sei dem Bw die Niederschrift über die Vernehmung des CD vorgelesen und in Kopie übergeben worden. Auf Grund dieser Niederschrift hätten sich neue, eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigende Tatsachen ergeben. Der Bw seien bisher nur die Organe der Gesellschaften A und B bekannt gewesen, nämlich CD, EF und GH. Aus der Niederschrift vom 9. Jänner 2007 habe sich nun die neue Tatsache ergeben, dass EF und CD je zur Hälfte Partner innerhalb der A gewesen seien; von den Provisionszahlungen der Bw habe CD 50 % erhalten, die restlichen 50 % seien an EF gegangen. Von der Firma B habe CD in der Zeit von 2003 bis 2005 einen Betrag in Höhe von 195.000,00 € auf sein Konto in Österreich erhalten. Zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung sei der Bw nur bekannt gewesen, dass die Provisionszahlungen an die Firmen A und B geflossen seien. Die wahren Empfänger dieser Zahlungen hinter diesen Firmen seien der Bw unbekannt gewesen. Auf Grund der Aussage des CD seien die Empfänger genau bezeichnet worden. Den Forderungen des § 162 BAO sei nun vollinhaltlich entsprochen. Die

Bekanntgabe der Empfänger der Leistung sei eine neue Tatsache. Da man die Empfänger der Provisionszahlungen nunmehr kenne, seien die Zahlungen als Betriebsausgaben anzuerkennen. Es werde demnach beantragt, das Abgabenverfahren gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO wieder aufzunehmen und berichtigte Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2003 zu erlassen.

3.2. Das Finanzamt wies den Wiederaufnahmsantrag mit Bescheid vom 12. Juli 2007 ab. XY habe bei seiner Befragung vom 10. und 16. Jänner 2007 eine überwiegende, wenn nicht ausschließliche Involvierung D's in den Geschäftsablauf zwischen der Bw und der A bzw. B in dem Sinne zugestanden, dass es beim Vertrag mit der A um von D erbrachte Beratungsleistungen gegangen sei. Aus dieser Aussage folge, dass der Geldfluss der strittigen Provisionszahlungen allein dem CD zuzurechnen sei. Dieser Sachverhalt sei während des Betriebsprüfungsverfahrens nicht offengelegt worden, weshalb die Absetzbarkeit der Zahlungen gemäß § 162 BAO zu verweigern gewesen wäre. Insbesondere sei nicht konkret vorgebracht worden, dass es sich um die Vergütung von nunmehr vor allem im Ausland erbrachten Leistungen des früheren Angestellten CD gehandelt habe bzw. Gegenstand der Vereinbarung mit der A die bisher von D erbrachten Leistungen gewesen seien. Stattdessen sei ein sehr allgemeiner Vertragstext zwischen der Bw und der A vorgelegt und die Erbringung von konkret nachvollziehbaren Leistungen nicht einmal behauptet worden. Ungeachtet der Frage, inwieweit überhaupt eine neu hervorgekommene Tatsache vorliege – eine gewisse Beteiligung D's an den Provisionserträgen sei bei Bescheiderlassung als höchst wahrscheinlich anzunehmen gewesen -, sei von einem eindeutigen schweren Verschulden des Y an der Nichtgeltendmachung dieser Tatsachen im abgeschlossenen Verfahren auszugehen. Da diesem die wahre Motivation für die geleisteten Provisionen wohl zwingend bekannt gewesen sei, könne die Nichtoffenlegung nur vorsätzlich erfolgt sein, wobei kein Grund gegen die Annahme spreche, dass die Nichtpreisgabe des Empfängers nur dessen Steuerschonung gedient habe.

3.3. In der dagegen erhobenen Berufung bringt die Bw vor, dass im Zuge der Betriebsprüfung der Geschäftsablauf den Prüfern genau erläutert und der Nachweis der betrieblichen Veranlassung der Aufwendungen für die technische Beratung der A und B erbracht worden seien. Die Aufwendungen seien betriebsbedingt und branchenüblich gewesen und hätten in den Preisen ihre Deckung gefunden. Die Bw sei Kunde der A und B gewesen. Es seien die Geschäftspartner, die Rohstofflieferanten, die Produktionsdaten und die Vertriebsabwicklung offengelegt worden. Da es sich bei den Gesellschaften, die die Beratungsaufwendungen erhielten, um ausländische juristische Personen gehandelt habe, sei die Bw ihrer erhöhten Mitwirkungspflicht nachgekommen. Bis auf die Gesellschafter und die Gewinnverteilung, welche die Bw nicht gekannt habe und auch nicht habe kenne müssen, seien dem Finanzamt

alle verlangten Informationen übermittelt worden. Dass Sitz der Gesellschaft die Dominikanische Republik gewesen sei, wäre im Hinblick darauf, dass die Bw ihre Geschäftspartner in den USA, Kanada und Mexiko gehabt habe, nicht unüblich. Auch die Organe der Gesellschaft seien bekannt gegeben worden; diese hätten auch den gewünschten Kontakt mit der Betriebsprüfung gehabt. Der Betriebsprüfung sei außer dem gesellschaftsrechtlichen Bereich alles offengelegt worden. Jede juristische Person habe einen gesellschaftsrechtlichen und einen unternehmerischen Bereich. Den unternehmerischen Bereich, nämlich die Produkte, die Leistungserstellung, die Mitarbeiter, die Organe, habe die Bw dem Finanzamt dargelegt. CD habe im unternehmerischen Rahmen der A und später der B die Leistungen laut Beratungsvereinbarung für die Bw erbracht und die Bw habe diese Leistungen der jeweiligen Gesellschaft bezahlt. Der gesellschaftsrechtliche Bereich sei der Bw nur in dem Maße bekannt, wie er im Firmenbuch offengelegt gewesen sei. Nicht veröffentlichte Sachverhalte wie Beteiligung, Beteiligungsverhältnisse und Gewinnverteilung seien der Bw nicht bekannt gewesen. Dieser Sachverhalt sei der Bw erst am 17. Jänner 2007, auf Grund der Niederschrift mit CD, bekannt geworden und hätte demnach ohne ihr Verschulden während der Betriebsprüfung nicht geltend gemacht werden können. Die Betriebsprüfung habe die Anerkennung der Aufwendungen von der Bekanntgabe dieser Daten abhängig gemacht. Bei einer Besprechung habe der Betriebsprüfer wörtlich gefragt: "Sagen Sie uns die Empfänger, die hinter dieser Gesellschaft stehen, dann können die Provisionszahlungen steuerlich anerkannt werden." Die "wahren Empfänger" seien als neue Tatsache von CD in der Niederschrift vom 9. Jänner 2007 genannt worden. Als "wahre Empfänger" habe die Betriebsprüfung nur die aus dem Firmenbuch nicht ersichtlichen Gesellschafter meinen können. Da die Aktionäre einer Aktiengesellschaft nicht aus dem Firmenbuch ersichtlich seien, könne die Betriebsprüfung von der Bw nicht solche Informationen verlangen.

CD sei Organ der Gesellschaft gewesen und habe seine technischen Leistungen im unternehmerischen Rahmen der A bzw. B für die Bw erbracht. Die A und die B hätten für ihre Leistungen auch Rechnungen gelegt, die bezahlt worden seien. Für die Bw sei der Geldfluss immer den Gesellschaften A und B zuzurechnen gewesen und niemals dem Mitarbeiter CD. Der Betriebsprüfung sei bereits seit Beginn der Prüfung offengelegt worden, dass es sich um Vergütungen von vor allem im Ausland erbrachten Leistungen der A bzw. B durch CD gehandelt habe. Die beigelegten Vertrags- und Leistungsdetails seien der Betriebsprüfung ebenfalls von Anfang an übermittelt worden. Konkret nachvollziehbare Leistungen der A seien der Betriebsprüfung umfassend dargelegt worden. Ohne technisches know how der A bzw. B wären keine Umsätze möglich gewesen. Zum Begriff "Verschulden der Partei" habe die Bw

bereits Stellung genommen; nicht allgemein bekannte gesellschaftsrechtliche Vertragsverhältnisse könne die Bw nicht wissen.

Aus den dargelegten Ausführungen sei zu ersehen, dass die von CD im Protokoll vom 9. Jänner 2007 genannten "wahren Empfänger" im objektiven Sinn eine neue Tatsache für die Bw gewesen seien. Somit sei auch die Anwendung des § 162 BAO als gerechtfertigt zu beurteilen. Die Empfänger der abgesetzten Beträge seien erst jetzt genau bezeichnet worden. Das der Berufung beigelegte Vertrags- und Leistungsdetail bezieht sich auf die A. bzw. den Beratungsvertrag vom 1. September 1999. Als Kontaktpersonen werden EF und CD genannt; auf Grund vielfältiger Probleme, Ware für ein Land zum Import zur Verfügung zu stellen, habe sich die Bw einer international tätigen Beratungsfirma bedient; egal ob großes oder kleines Land, es könnten jedes Mal sehr unterschiedliche Fragen zu lösen sein, wie beispielsweise Importregelungen, Rezepturvorschriften, Abstimmung mit lokalen Gesundheitsbehörden, Zollvorschriften, Transportfragen.

3.4. Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung. Darin führt es u.a. aus, dass ausgehend von der faktischen Leistungserbringung von einem 100 %-igen Zufluss an CD auszugehen sei. Im Zusammenhang mit diesem entscheidenden Punkt, dass nämlich mehr oder weniger sämtliche Leistungen durch CD erbracht worden seien, habe sich Y bei seiner Einvernahme am 26. Jänner 2007 ganz ähnlich geäußert ("Der Betriebsprüfung war bekannt, dass D bei mir vor 1999 angestellt gewesen war und dass es beim Vertrag mit der A um die von D erbrachten Beratungsleistungen ging."). Hätte die Bw, wie dies auch in der Berufung behauptet wird, diesen Umstand offengelegt, so wären die verfahrensgegenständlichen Geldflüsse schon im Zuge der Betriebsprüfung dem CD zuzurechnen gewesen, zumal die Betriebsprüfung die Firmen A und B stets als Domizilgesellschaften betrachtet habe, gesellschaftsrechtliche Interna folglich belanglos geblieben seien. Auch ohne Kenntnis, wer auf den Firmenkonten formal zeichnungsberechtigt gewesen sei bzw. wie die Gewinne formal zu verteilen waren, hätte die Finanzbehörde die Einkünfte dem CD zurechnen müssen, und es hätte keine Möglichkeit bestanden, hinsichtlich der Bw § 162 BAO anzuwenden. Es erscheine jedoch das Berufungsvorbringen über die im Zuge der Betriebsprüfung erfolgte Offenlegung des mehr oder weniger ausschließlichen Tätigwerdens D's im Namen der A unglaublich, zumal eben diese Offenlegung von den mit der Betriebsprüfung befassten Organen des Finanzamtes bestritten werde. Nicht zuletzt würde diesfalls nicht nur das auf § 162 BAO gestützte Vorgehen der Betriebsprüfung, sondern auch das Vorgehen der Finanzstrafbehörde gegen Y als unzweckmäßig bzw. sogar rechtswidrig erscheinen, zumal Y verdächtigt wurde, durch Fingieren von Provisionsaufwendungen an die faktisch nicht existierende Firma A eine Hinterziehung von Körperschaftsteuer begangen zu haben. Auch die Verfolgungshandlungen gegen EF würden dafür sprechen, dass die

Finanzbehörde über die wahren Hintergründe nicht informiert gewesen sei. Sohin sei davon auszugehen, dass die Offenlegung der Rolle D's erst durch die finanzstrafbehördlichen Einvernahmen D's und Y's im Jänner 2007 erfolgt sei, als dies für Y's Verteidigung unausweichlich geworden sei. Demnach sei die Offenlegung dieses entscheidenden Umstandes während der gesamten Betriebsprüfung unterblieben, wobei anzumerken sei, dass D bei seiner Einvernahme durch die Betriebsprüfung am 27. Juli 2007 über seine Rolle und Beteiligung an der A massiv die Unwahrheit gesagt habe. Wenn dies der Bw auch nicht zur Last gelegt werden könne, so spreche der Gesamteindruck eindeutig dafür, dass sowohl Y als auch D bestrebt gewesen seien, diese Umstände zwecks Steuerschonung D's zu verschleiern. Schließlich rechtfertige auch der von der Bw abgegebene Rechtsmittelverzicht diese Vermutung, weil bei entsprechender Offenlegung die Nichtanerkennung des geltend gemachten Aufwands niemals hingenommen worden wäre. Sohin könne die Nichtoffenlegung der Rolle D's, der letztendlich entscheidenden verfahrensgegenständlichen Tatsache, nur vorsätzlich erfolgt sein. Die 10 %-ige Zurechnung der Zuflüsse an CD sei allein auf Grund der im Finanzstrafverfahren getätigten Aussagen Y's und D's erfolgt, wonach D sämtliche im Namen der A und B getätigten Leistungen erbracht habe. Hierbei handle es sich für die Finanzverwaltung tatsächlich um eine neu hervorgekommene Tatsache, zumal einzig dieser Umstand die entsprechende Zurechnung ermöglicht habe. Die in der Berufung angeführten Firmeninterna der A und B oder der Umstand, dass D sämtliche Gelder von den A Konten behoben habe, seien für die Zurechnung nicht relevant gewesen. Da die Bw die einzige relevante Tatsache im abgeschlossenen Verfahren grob schuldhaft nicht geltend gemacht habe, liege der Wiederaufnahmsgrund des § 303 Abs. 1 lit. b BAO nicht vor.

3.5. Im dagegen eingebrochenen Vorlageantrag weist die Bw darauf hin, dass die Betriebsprüfung gefordert habe, die wahren Empfänger der Provisionszahlungen, die hinter der A und B stünden, bekannt zu geben. Dies sei der Bw im Zeitpunkt der Betriebsprüfung nicht möglich gewesen. Dass die A und B die vereinbarten Leistungen von ihrem Mitarbeiter D erbringen ließen, sei der Betriebsprüfung immer bekannt gewesen. Erst auf Grund der Niederschrift mit CD vom 9. Jänner 2007 seien die Hintermänner bekannt gegeben worden. Wäre dieser Sachverhalt der Bw im Zuge der Betriebsprüfung bekannt gewesen, so wäre es zu einem anderen Spruch gekommen. Erst zu diesem Zeitpunkt sei die genaue Bezeichnung der Empfänger der Leistungen gemäß § 162 BAO der Bw möglich gewesen. Diese Tatsachen seien demnach sowohl für die Bw als auch für die Finanzbehörde erst zu diesem Zeitpunkt neu hervorgekommen. Da die Bw diese Tatsachen nicht habe kennen können, liege auch kein Verschulden vor.

Es verstöße auch gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, wenn die Finanzbehörde die Provisionen bei CD als Einkommen besteuere und gleichzeitig bei der Bw nicht als Betriebsausgaben anerkenne.

Ferner würden in der Berufungsvorentscheidung Sachverhalte angeführt, die das Betriebsprüfungsverfahren D betreffen würden und im Verfahren der Bw nie bekannt gewesen seien.

Die Frage der überwiegenden Involvierung D's im Geschäftsablauf zwischen der Bw und der A sei nie eine offene Frage während der Betriebsprüfung gewesen. Es sei auch unverständlich, warum dies jetzt vorgehalten werde. Dass CD die Bw im Namen der A betreut habe, sei seit Beginn der Prüfung immer allen bekannt gewesen. Zu den Geldflüssen von CD sei anzumerken, dass diese erst im Zuge der Betriebsprüfung D erhoben worden seien. Die Bw habe immer ordnungsgemäß auf das Konto der A bezahlt. Weder die Zeichnungsberechtigung noch die Gewinnverteilung der A wären der Bw bekannt gewesen.

Die Finanzbehörde könne auch nicht vorhalten, dass aus den Umständen der Betriebsprüfung zu folgern gewesen wäre, dass D der Empfänger der Provisionen gewesen sei. Das sei keine Tatsache. Tatsache sei es erst auf Grund der Niederschrift mit CD geworden.

Die Offenlegung des Tätigwerdens des CD im Namen der A sei seit Beginn der Prüfung gegeben gewesen. Die Nichtoffenlegung der Rolle D's könne daher der Bw nicht vorgehalten werden. Laufende Besprechungsprotokolle könnten den Ablauf der Prüfung und die Offenlegung von Sachverhalten dokumentieren. Die Ermittlungen während der Betriebsprüfung hätten auch dazu geführt, dass die Anzeige wegen Steuerhinterziehung durch Fingieren von Provisionsaufwendungen zurückgezogen worden sei, da die Betriebsprüfung festgestellt habe, dass zweifelsfrei erbrachte betriebliche Leistungen der A vorgelegen hätten. Die Vorhalte des Finanzamtes ließen erkennen, dass CD selbst, bei seiner eigenen Betriebsprüfung Sachverhalte nicht offengelegt habe. Dass CD dabei seine Beteiligung an der A nicht offengelegt habe (am 27. Juli 2005), könne nicht der Bw vorgehalten werden. Weitere Folgerungen in der Berufungsvorentscheidung über Verschleierungen von Umständen zur Steuerschonung des CD könnten nicht nachvollzogen werden und seien reine Spekulation.

Der Rechtsmittelverzicht sei abgegeben worden, weil die Finanzbehörde das Verfahren übergebührlich lange hinausgezogen habe. Gleichzeitig seien alle laufenden Steuerguthaben der Bw zurückgehalten worden, sodass es zu einer erheblichen, liquiditätsmäßigen, unternehmensgefährdenden finanziellen Situation gekommen sei. Auf Grund dieses finanziellen Drucks habe die Bw auf ein Rechtsmittel verzichtet, um im gleichen Schritt seine Umsatzsteuerguthaben frei zu bekommen, was zur Liquidität und Zahlungsfähigkeit geführt habe. Eine Verlängerung der Prüfungszeit mit Zurückbehaltung der laufenden Umsatzsteuerguthaben hätte zu Insolvenz der Gesellschaft geführt.

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass die Finanzverwaltung auf Grund der Niederschriften mit CD die Zurechnung habe vornehmen können und gleichzeitig D als wahrer Empfänger aufgeschienen sei. Dies sei die neu hervorgekommene Tatsache. Diese Tatsache sei vom Bw keinesfalls grob schuldhaft nicht geltend gemacht worden, da er diese Tatsache werde kannte noch kennen musste.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens statzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (vgl. Ritz, BAO Kommentar³, § 303 Tz 7 und die dort zitierte Judikatur).

Für die Frage des Neuherkommens von Tatsachen ist der Kenntnisstand der Abgabenbehörde (im jeweiligen Verfahren) maßgebend; die Partei darf aber, als unabdingbare Voraussetzung für die Zulässigkeit der Verfügung einer Wiederaufnahme auf Antrag, kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung der Tatsachen im abgeschlossenen Verfahren treffen; maßgebend ist ein Verschulden im Sinne des bürgerlichen Rechts (vgl. Ritz, a.a.O., § 303 Tz 26 und 27).

Unter dem Begriff grobes Verschulden im Sinne des bürgerlichen Rechts werden Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit verstanden. Vorsatz ist das bewusste und gewollte Herbeiführen eines Erfolges, grobe Fahrlässigkeit liegt vor, wenn die Sorgfaltswidrigkeit so schwer ist, dass sie einem ordentlichen Menschen keinesfalls unterläuft. Ein Verhalten ist leicht fahrlässig, wenn es auf einem Fehler beruht, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begeht (Koziol/Welser, Bürgerliches Recht II¹³, 319, 320).

In den vom Wiederaufnahmsantrag des Bw betroffenen Körperschaftsteuerbescheiden wurden Aufwendungen gemäß § 162 BAO nicht als Betriebsausgaben anerkannt, weil die wahren Empfänger im Zusammenhang mit Provisionszahlungen an die Firmen A und B nicht genannt wurden.

Die Bw bringt in ihrem Wiederaufnahmsantrag vom 2. April 2007 vor, dass durch die Aussage des CD die wahren Empfänger der Zahlungen genau bezeichnet worden seien. Es sei damit (nach Abschluss der wiederaufzunehmenden Verfahren) hervorgekommen, dass CD und EF je zur Hälfte Partner innerhalb der A gewesen und an jeden von beiden 50 % der Provisionszahlungen gegangen seien; von der B habe D von 2003 bis 2005 einen Betrag in Höhe von 195.000,00 € erhalten. Bis zu diesem Zeitpunkt seien der Bw nur die Organe der A und der B bekannt gewesen. In Bezug auf die Verschuldensfrage führt die Bw in der Berufung weiter aus, nicht allgemein bekannte gesellschaftsrechtliche Vertragsverhältnisse, wie Beteiligungsverhältnisse und Gewinnverteilung, habe sie nicht gekannt und hätte sie auch nicht kennen müssen.

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

Die im vorliegenden Fall mündlich gestellte Aufforderung zur Empfängerbenennung wurde zwar nicht in einem Aktenvermerk festgehalten (§ 89 Abs. 1 BAO). Der Inhalt der Aufforderung wird jedoch in der Berufung wiedergegeben: "Sagen Sie uns die Empfänger, die hinter dieser Gesellschaft stehen, dann können die Provisionszahlungen steuerlich anerkannt werden". Entgegen der Meinung der Bw kann dieser Formulierung nicht entnommen werden, dass die Betriebsprüfung damit die Bekanntgabe der Gesellschafter der A und B verlangt hätte. Bei der Bezeichnung der Empfänger im Sinne des § 162 BAO geht es auch gar nicht darum, die Gesellschafter einer ausländischen Gesellschaft oder die zwischen diesen vorgenommene Gewinnverteilung zu benennen.

Empfänger im Sinne des § 162 BAO ist derjenige, dem der wirtschaftliche Wert der Leistung des Abgabepflichtigen übertragen wird, und zwar derjenige, der (unmittelbar) in den Genuss der Leistung kommt. Ist für den Abgabepflichtigen erkennbar, dass der "förmliche" Empfänger den Wert für einen anderen entgegennimmt, so ist dieser nach dem dem § 162 BAO abzugewinnenden Verständnis (materiell) "Empfänger". Diesfalls ist es dem Abgabepflichtigen zuzumuten, sich über diese andere Person, von der er weiß oder nach dem Geschäftsverlauf wissen muss, dass sie wirtschaftlich der Gläubiger der von ihm abgesetzten Beträge ist, Gewissheit zu verschaffen. Dies gilt beispielsweise auch für Personen, die hinter einer im Ausland ansässigen Gesellschaft stehen und in Wahrheit Herren des Geschäfts waren und auch als solche in Erscheinung getreten sind (Stoll, BAO Kommentar, S. 1727).

Empfänger im Sinn des § 162 ist derjenige, mit welchem der Steuerpflichtige in eine rechtliche Beziehung tritt, also der Vertragspartner ist, der einerseits an den Steuerpflichtigen geleistet und andererseits die Gegenleistung empfangen hat (VwGH 1.6.2006, 2004/15/0066). Ist nicht eine funktionslose Gesellschaft, sondern die Person, die durch ihr Tätigwerden die Geschäfte tatsächlich ermöglicht hat, wahrer Empfänger der Leistung, ist mit der Nennung einer bloß als "Briefkasten" fungierenden Gesellschaft dem Verlangen nach § 162 BAO nicht entsprochen; es geht dabei nicht um einen Durchgriff durch die juristische Person hindurch, sondern um eine Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen bei der Feststellung des wahren wirtschaftlichen Gehalts eines abgabenrechtlich bedeutsamen Sachverhalts (VwGH 20.9.2007, 2007/14/0007).

Das Finanzamt ist in den abgeschlossenen Körperschaftsteuerverfahren nach den durchgeführten Erhebungen, insbesondere den KSV Auskünften über die in der Dominikanischen Republik und auf den Bahamas ansässigen Gesellschaften A und B, zur Überzeugung gelangt, dass diese funktionslosen Gesellschaften nicht Herren des Geschäfts, also tatsächliche Erbringer der von der Bw entlohten Beratungstätigkeiten waren (vgl. die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung, wonach die Betriebsprüfung die A und die B stets als Domizilgesellschaften betrachtet habe). Dass diese Überzeugung zu Recht bestand, haben die nach Abschluss der Körperschaftsteuerverfahren durchgeführten Einvernahmen bestätigt; demzufolge wurden die – formell auf mit der A und der B geschlossenen Verträgen beruhenden – Beratungsleistungen in Wahrheit von CD erbracht, war daher dieser in Wahrheit Herr des Geschäfts, was letztlich auch zur steuerlichen Erfassung sämtlicher der von der Bw bezahlten Provisionen bei CD führte.

Ein solches Bild von der Tätigkeit des CD konnte das Finanzamt im abgeschlossenen Verfahren nicht gewinnen.

Den im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung einliegenden Unterlagen zufolge wurde dem Finanzamt gegenüber unter Vorlage von Verträgen dargetan, dass die Beratungsleistungen von den Firmen A und B erbracht worden seien. Dabei ist zwar auch die Person des CD genannt worden (belegt z.B. durch den Vermerk auf der Kopie des Vertrages vom 19. Dezember 2002), allerdings als jemand, der im Auftrag der A bzw. B tätig geworden sei. So ist etwa in der e-mail des Geschäftsführers der Bw vom 11. Juli 2005 (Bl. 60/1 Arbeitsbogen) davon die Rede, dass CD mit dem Finanzamt Kontakt aufnehmen solle, es gehe dabei um dessen Tätigkeit "als Berater bei der A". Auch aus der Zeugenbefragung des CD vom 27. Juli 2005, wo dieser angab, von den Gesellschaften ein – im Verhältnis zu den tatsächlich geflossenen Provisionen geringes – Fixum erhalten zu haben, und er behauptete, der Vertrag sowie die Zahlungsmodalitäten seien zwischen dem Geschäftsführer der Bw und EF ausverhandelt worden, konnte nicht darauf geschlossen werden, dass es in Wahrheit die Beratungsleistungen des CD waren, die mit den strittigen Provisionen entlohnt wurden.

Dass die Aussage des CD nicht der Bw zur Last gelegt werden kann, mag zwar zutreffen. Es ist aber nicht dokumentiert, dass die Bw im abgeschlossenen Verfahren zur Aufhellung des wahren Ausmaßes der Betätigung des CD, damit zur Feststellung des wahren wirtschaftlichen Gehalts, beigetragen hätte. Die Bw hat im Betriebsprüfungsverfahren vielmehr eine Beratung durch die A und B behauptet und die von CD - dessen Befragung zu seiner Tätigkeit ja über Vermittlung des Geschäftsführers der Bw erfolgte - präsentierte Darstellung seiner Rolle eines mit einem geringen Honorar bedachten Mitarbeiters der A bzw. B genügen lassen.

Es ist lediglich aktenkundig, dass der Geschäftsführer der Bw erstmals bei seiner Befragung am 26. Jänner 2007, somit nach Abschluss der wieder aufzunehmenden Verfahren, dem Finanzamt gegenüber bekannt gab, dass Gegenstand der Vereinbarung mit der A die bisher von CD erbrachten Beratungsleistungen waren, dass also in den Geschäftsablauf zwischen den ausländischen Gesellschaften und der Bw ausschließlich CD involviert war, und dass (entgegen der Darstellung des CD am 27. Juli 2005) die Kontaktanbahnung ausschließlich über CD erfolgt und EF niemals bei Verhandlungen in Erscheinung getreten ist. Dass die Bw bzw. deren Geschäftsführer dem Finanzamt den Sachverhalt bereits im abgeschlossenen Verfahren in einer solchen Weise offen gelegt hätte, ist hingegen nicht aktenkundig und widerspricht auch der Darstellung der mit der Durchführung der Betriebsprüfung befassten Organe. Zu Recht verweist das Finanzamt in diesem Zusammenhang darauf, dass es bei einer entsprechenden Offenlegung im abgeschlossenen Verfahren weder zu einer Versagung des Betriebsausgabenabzugs noch zur Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegen den Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw, verbunden mit dem Verdacht, dass die Gelder an diesen bzw. eine diesem nahe stehende Person zurückgeflossen wären, gekommen wäre. Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass die Bw etwa im Vorlageantrag selbst nur davon spricht, es sei der Betriebsprüfung bekannt gewesen, dass die A und die B die vereinbarten Leistungen durch ihren Mitarbeiter CD erbringen ließen; in der Berufung wird vorgebracht, es sei der Betriebsprüfung der Nachweis der betrieblichen Veranlassung der Aufwendungen "für die technische Beratung der A und B" erbracht worden, die Bw sei "Kunde" der A und B gewesen. Das wahre Ausmaß der Betätigung des CD wurde damit aber eben nicht dargetan.

Es ist auch nicht anzunehmen, dass die Bw die den Betriebsausgabenabzug verwehrenden Bescheide unbekämpft gelassen hätte, wenn sie die tatsächliche Erbringung der Beratungsleistungen durch CD bereits im Betriebsprüfungsverfahren offengelegt hätte, damit die Versagung des Betriebsausgabenabzugs zu Unrecht auf § 162 BAO gestützt worden wäre. Der Einwand, die Bw habe die Bescheide rechtskräftig werden lassen, um ihre Umsatzsteuerguthaben von rund 80.000,00 € frei zu bekommen, vermag angesichts einer mit der Nichtanerkennung der Betriebsausgaben verbundenen Körperschaftsteuerbelastung von

rund 130 Tausend € (insgesamt nicht anerkannte Provisionen von rund 385 Tausend € x 34 %) nicht zu überzeugen.

Dass die in Rede stehenden Beratungsleistungen tatsächlich von CD erbracht worden sind, somit dieser Herr des Geschäfts und wahrer Empfänger der Leistungen der Bw war, ist erst durch dessen Eingeständnis vom 9. und 12. Jänner 2007, mehr oder weniger sämtliche an die Bw in Rechnung gestellten Leistungen erbracht zu haben, hervorgekommen. Dass der Bw die tatsächliche Rolle des CD und damit der wahre Empfänger der Leistungen im abgeschlossenen Verfahren bekannt gewesen sind, ergibt sich aus der Aussage des Geschäftsführers der Bw vom 26. Jänner 2007, wo er die Aussage des CD als zutreffend bezeichnete und bestätigte, dass Gegenstand der Vereinbarung mit den ausländischen Gesellschaften die bisher von D erbrachten Beratungsleistungen waren.

Davon abgesehen ist ein entsprechender Kenntnisstand der Bw auch aus Folgendem zu erschließen:

Die beiden Gesellschaften A und B haben, wie sich letztlich herausgestellt hat, die mit der Bw vereinbarten Beratungsleistungen nicht erbracht. Nach der von der Betriebsprüfung eingeholten KSV-Auskunft handelte es sich bei der B um eine in einem Steuerparadies ansässige Offshore-Gesellschaft ohne Mitarbeiter und ohne erkennbare geschäftliche Aktivitäten. An der bekannt gegebenen Anschrift der A befand sich eine (andere) Firma des EF. Über die Existenz der A selbst konnte nichts in Erfahrung gebracht werden. Nach dem Ergebnis dieser Erhebungen, das in dem Umstand, dass CD die Erbringung sämtlicher Beratungsleistungen einbekannte, seine Bestätigung fand, handelte es sich sowohl bei der B als auch bei der A um Firmen in Steueroasen, die keinen geschäftlichen Betrieb hatten und deswegen keine Leistungen erbringen konnten. Der Geschäftsführer der Bw ist ein erfahrener Geschäftsmann in der Getränkebranche. Dass er einen zur Zahlung von laufenden Provisionen verpflichtenden Beratungsvertrag mit funktionslosen Domizilgesellschaften abschließt, ohne sich zu vergewissern, wer tatsächlich sein Vertragspartner ist, ist auszuschließen, um so mehr, als es sich um Tätigkeiten handelt, die er als für die Bw unentbehrlich bezeichnet hat (Niederschrift vom 10. Jänner 2007). Inwiefern sich die Bw bzw. ihr Geschäftsführer davon überzeugt haben könnten, dass die (funktionslosen) Gesellschaften A und B über, wie in der Berufung vorgebracht wird, "technisches know how", ohne das keine Umsätze möglich gewesen wären, verfügten, kann nicht nachvollzogen werden. Es ist daher davon auszugehen, dass der Bw bzw. ihrem Geschäftsführer, zumal sämtliche Kommunikation ausschließlich über CD lief, sehr wohl von Anfang an bewusst war, dass nicht die A bzw. die B, sondern CD als "Hintermann" dieser Gesellschaften der wahre Erbringer der vereinbarten Beratungsleistungen war.

Eine Angabe im Sinne des § 162 BAO verweigern heißt, dass Umstände, die bekannt sind oder die vom Befragten gemessen an seinem Wissen und den ihm zugänglichen Erkenntnisquellen festgestellt werden können, dem Fragenden nicht bekannt gegeben werden (Stoll, BAO Kommentar, S. 1729).

Eine Partei, die im vorangegangenen Verfahren Gelegenheit hatte, die ihr bekannten Tatsachen für ihren Anspruch vorzubringen (eine solche Gelegenheit bietet sich spätestens im Rechtsmittelverfahren), diese Gelegenheit aber zufolge Fehlbeurteilung oder mangelnder Obsorge versäumte, hat die Folgen daraus zu tragen und kann sich – wegen Verwirklichung des Verschuldenstatbestandes – nicht auf den Wiederaufnahmsgrund des § 303 Abs. 1 lit. b BAO berufen (Stoll, BAO Kommentar, S. 2927).

Die Bw hat die ihr bekannten Umstände im Zusammenhang mit den in Rede stehenden Beratungsleistungen dem Finanzamt im abgeschlossenen Verfahren nicht mitgeteilt, sohin an der Feststellung des wahren Empfängers der von ihr bezahlten Provisionen nicht mitgewirkt, weshalb sie die Angaben im Sinne des § 162 BAO verweigert hat. Dass die Bw die ihr bekannten Umstände nicht bereits in den abgeschlossenen Körperschaftsteuerverfahren geltend gemacht hat, muss sie sich als eigenes Verschulden zurechnen lassen, wobei von einem wissentlichen Handeln der Bw und damit von grober Fahrlässigkeit auszugehen ist. Von einem Fehler, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begeht, kann jedenfalls nicht mehr gesprochen werden. Da die Bw mit ihrem Verhalten den Tatbestand des groben Verschuldens verwirklicht hat, kann sie sich nicht auf den Wiederaufnahmsgrund des § 303 Abs. 1 lit. b BAO berufen.

Nach den während des Betriebsprüfungsverfahrens zur A und B festgestellten, durch die Aussage des CD vom 9. und 12. Jänner 2007 letztlich bestätigten Verhältnissen bestanden bei Abschluss der wiederaufzunehmenden Körperschaftsteuerverfahren Anhaltspunkte dafür, dass diese Gesellschaften nicht in der Lage waren, die mit der Bw vereinbarten Beratungsleistungen zu erbringen. Mit der Benennung der Gesellschaft oder ihrer Anteilseigner ist in einem solchen Fall der wahre Empfänger im Sinne des § 162 BAO noch nicht benannt. Darauf, wer die Gesellschafter der A und B waren und wie Gewinne zwischen diesen zu verteilen waren, kam es daher für die Frage, ob der geltend gemachte Betriebsausgabenabzug gemäß § 162 BAO zu verwehren ist, nicht an. Die von der Bw als "neue Tatsache", an deren Unkenntnis sie kein Verschulden treffe, in den Mittelpunkt ihres Wiederaufnahmeantrags und ihrer Berufungsausführungen gestellten Beteiligungsverhältnisse an der A und B waren sohin für diese Frage unerheblich, weshalb die Kenntnis dieser Umstände, auch nicht in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens, keine im Spruch anders lautenden Bescheide herbeigeführt hätte. Davon abgesehen war EF, wie das Eingeständnis D's in Verbindung mit der von diesem schließlich hingenommenen Zurechnung

sämtlicher Provisionszahlungen an ihn bestätigt, kein Empfänger der von der Bw bezahlten Provisionen.

In der Tat als für die Beurteilung der Frage, ob der geltend gemachte Betriebsausgabenabzug gemäß § 162 BAO zu verwehren ist, maßgeblich neu hervorgekommen ist nach Abschluss der vom Wiederaufnahmsantrag betroffenen Verfahren die Tatsache, dass CD sämtliche der von A und B fakturierten Beratungsleistungen erbracht hat und er daher der wahre Empfänger der von der Bw geleisteten Provisionen war. An der Nichtgeltendmachung jener Umstände, die diese Feststellung bereits im abgeschlossenen Verfahren erlaubt hätten, trifft die Bw aber, wie oben dargelegt, ein grobes Verschulden, weshalb die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme auf Antrag nicht erfüllt sind.

Die Berufung war daher spruchgemäß abzuweisen.

Wien, am 28. Mai 2008