



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
SENAT 1

GZ. RV/3434-W/08,  
miterledigt RV/3435-W/08

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Fa. Bw., vertreten durch Mag. Michael Tomitzi, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, 1010 Wien, Kärntnerstraße 13 - 15, vom 14. August 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vertreten durch Dr. Walter Klang, vom 15. Juli 2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 sowie über die Berufung vom 13. Oktober 2008 gegen die Bescheide vom 15. Juli 2008 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2006 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit Sitz in Wien. Ihr Betriebsgegenstand ist Handel mit Waren aller Art, insbesondere Großhandel mit Eisenwaren, Ersatzteilen und Repro-Material.

Bei der Bw. fand für die Jahre 2003 bis 2006 eine Betriebspprüfung statt. Die Schlussbesprechung war am 28.5.2008. Im BP-Bericht findet sich folgende strittige Feststellung:

#### Tz 1: Auslandsprovisionen 2003 – 2006

Bei der Überprüfung des Aufwandes für Auslandsprovisionen wurden Aufwendungen in folgender Höhe feststellt:

2003	70.442 €
2004	68.714 €
2005	61.374 €
2006	46.009 €

Es wurden dabei die o.a. Beträge durch den Gesellschafter-Geschäftsführer der Kassa bar entnommen, Eigenbelege ausgefertigt und im Koffer nach Kroatien verfrachtet, wo vorort an die „mittlere Managementebene“ der jeweiligen Abnehmerfirma bar und ohne entsprechende Bestätigung ausbezahlt wurde.

Aufgrund fehlender Empfängernennung gemäß § 162 BAO und fehlender Dokumentation sind die Provisionszahlungen als Betriebsausgaben nicht abzugsfähig.

Bei einer Vorbesprechung in den Firmenräumlichkeiten am 26. Juni 2007 wurde von der Außenprüfung eine Empfängernennung gemäß § 162 BAO (schriftlich) und eine Nachvollziehbarkeit des Geldflusses urgert.

Nach einer entsprechenden Frist wurde bei einer neuerlichen Besprechung vom Gesellschafter-Geschäftsführer bzw. der steuerlichen Vertretung der Bw. erklärt, dass eine diesbezügliche Dokumentation (Empfängernennung bzw. –bestätigung) nicht beigebracht werden kann. Außerdem sei hinlänglich bekannt, dass mit kroatischen Firmen nur Geschäfte zu machen sind, wenn man die maßgeblichen Verantwortungsträger „schmiert“.

Darüber hinaus wurde seitens des steuerlichen Vertreters darauf hingewiesen, dass diese „Provisionsproblematik“ bereits Thema der Vorprüfung war und die Vor-Betriebsprüfung diese Gestaltungsform zwar bemängelt aber schlussendlich anerkannt hat.

Mangels Nennung der Empfänger wurden die Auslandsprovisionen von der Außenprüfung nicht anerkannt und dem Gewinn zugerechnet.

Hinsichtlich des Grundsatzes von Treu und Glauben ist in diesem Fall kein Anwendungsspielraum gegeben, die Nichtanerkennung der Betriebsausgaben ist zwingend.

Nach Abschluss der Betriebsprüfung wurde das Verfahren betreffend der Körperschaftsteuer aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung gemäß § 303 Abs. 4 BAO für die Jahre 2003 bis 2005 wiederaufgenommen und entsprechende Sachbescheide erlassen.

Mit Schreiben vom 14. August 2008 erhab die Bw. innerhalb offener Frist Berufung gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2003 bis 2005 vom 15. Juli 2008 und führte begründend aus.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von amtswegen dann zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Im vorliegenden Fall sei diese Voraussetzung nicht gegeben. In der den oben angeführten Bescheiden zugrundeliegenden Betriebsprüfung wurden lediglich Tatsachen, die der Finanzbehörde aufgrund der den abgegebenen Erklärungen beigefügten Bilanzen sowie den seit der Betriebsgründung im Jahr 1990 bereits zwei Mal stattgefundenen steuerlichen Betriebsprüfungen bekannt waren, rechtlich anders beurteilt. Es wurden Auslandsprovisionen, die regelmäßig in der Erläuterung zur Gewinn- und Verlustrechnung unter „Provisionen Nicht-Dienstnehmer (Ausland)“ geführt wurden, mit Wissen der Finanzbehörde zwecks Aufrechterhaltung des Basisgeschäftes zwar eine genaue Dokumentation über die ausbezahlten Beträge, nicht aber die Namen der Empfänger bekannt gegeben. Zuletzt wurde dieses Vorgehen in der am 29. Juni 2000 abgehaltenen Schlussbesprechung der vorangegangenen Betriebsprüfung ausführlich erörtert.

Resümierend ergibt sich, dass daher im Zuge der Wiederaufnahme zugrundeliegenden Betriebsprüfung keine neuen Tatsachen hervorgekommen sind, die eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO rechtfertigen würde.

Die Bw. stellte den Antrag die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben und die ursprünglichen Veranlagungsbescheide zur Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 wieder in Rechtskraft zu setzen.

Das mit gleichem Tag eingebrachte Schreiben vom 14. August 2008 beinhaltet einen Antrag auf Fristverlängerung zur Einbringung einer begründeten Berufung zur Körperschaftsteuer bis zur Erledigung der Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens. Mit Bescheid vom 11. September 2008 wurde die Berufungsfrist bis 13. Oktober 2008 verlängert.

Mit Schreiben vom 13. Oktober 2008 wurde innerhalb der verlängerten offenen Frist Berufung gegen die Körperschaftsteuer 2003 bis 2006 erhoben und begründend ausgeführt:

In den verfahrensgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheiden werden – abweichend von den jeweils eingereichten Erklärungen – auf Basis der steuerlichen Betriebsprüfung die als Aufwand geltend gemachten Auslandsprovisionen nicht anerkannt.

Als Grund für die Nichtanerkennung wird darauf verwiesen, dass gemäß § 162 BAO der Empfänger der ausgezahlten Provisionen genau zu bezeichnen und der Geldfluss nachzuweisen wäre. Das ist allerdings aufgrund der Struktur des Geschäfts nicht möglich. Die Auslandsprovisionen wurden an das mittlere Management von Kundenfirmen in Ex-Jugoslawien bezahlt, um überhaupt Umsätze zu generieren. Eine Nennung der Empfänger würde diese Geschäfte verunmöglichen. Es besteht allerdings zu jeder einzelnen bezahlten Auslandsprovision eine genaue Dokumentation, wie sich diese berechnet und welcher Gewinn für das Unternehmen daraus entstanden ist.

Im Betriebsprüfungsbericht vom 27. Juni 2008 wird außer auf § 162 BAO auch auf § 20 EStG und hier insbesondere auf die EStR 2000, Rz 1125 verwiesen, wonach von der Anwendung des § 162 BAO nicht abgesehen werden kann. Abgesehen davon, dass es sich bei § 162 BAO um eine Ermessensbestimmung handelt, ist sogar in Rz 1126 nachzulesen, dass eine Empfängerbenennung bei Provisionszahlungen an Ausländer dann entfallen kann, wenn einerseits die Tatsache des Aufwandes und seine betriebliche Veranlassung als erwiesen angenommen werden kann und andererseits sichergestellt ist, dass der wirkliche Empfänger bei Zahlungen im Inland nicht steuerpflichtig ist. Beide Voraussetzungen wurden in allen bisherigen Steuerverfahren glaubhaft gemacht. Warum das Prüforgan der verfahrensgegenständlichen Betriebsprüfung die getroffene Vorgangsweise nicht nachvollziehen kann, ist der Bw. unverständlich.

Seit der Gründung der Gesellschaft am 19. Oktober 1990 wird dieses Geschäftsmodell unverändert betrieben und es gab seit der Gründung des Unternehmens drei steuerliche Betriebsprüfungen. Vor der verfahrensgegenständlichen Betriebsprüfung wurde die vorangegangene Betriebsprüfung für die Jahre 1996 – 1998 mit Schlussbesprechung vom 29. Juni 2000 abgeschlossen. Ein wesentlicher Punkt bei dieser Schlussbesprechung – wie auch bei der dieser Prüfung vorangegangenen Betriebsprüfung – waren die bezahlten Auslandsprovisionen, wobei von der damaligen Prüferin und deren Vorgesetzte die Frage nach den Empfängern der Auslandsprovisionen, Übernahmebestätigungen sowie Ablauf der Auszahlungen gestellt wurde. Nach Klärung des Sachverhaltes durch den Geschäftsführer, wonach eine Empfängernennung zum Verlust des Kunden führen würde, wurde seitens der Betriebsprüfung Abstand genommen und die Vorgangsweise der Bw. akzeptiert. Dies insbesondere auch im Hinblick darauf, dass es sich bei § 162 BAO um eine Ermessensentscheidung handelt, wonach die Finanzbehörde auch von einer Empfängernennung Abstand nehmen kann. Die Vorgangsweise der Bw. war somit von der Finanzbehörde in allen Details bekannt und es wurde somit auch nach Abschluss der verfahrensgegenständlichen Betriebsprüfung unverändert vorgegangen. Die bezahlten

Auslandsprovisionen wurden regelmäßig in den abgegebenen Steuererklärungen bzw. den in Ergänzung dazu überreichten Jahresabschlüssen offen ausgewiesen.

Wenn nun die verfahrensgegenständliche Betriebsprüfung zu der Ansicht gelangt, dass die Empfänger der Auslandsprovisionen jedenfalls zu nennen sind, dann ist dies zwar eine gemäß § 162 BAO zulässige Ermessensentscheidung, allerdings kann diese Änderung der Ansicht der Finanzbehörde nicht auf bereits zurückliegende Zeiträume angewendet werden, ohne den Grundsatz von Treu und Glauben zu verletzen. Hierbei wird zwar zutreffender Weise von der Finanzbehörde darauf verwiesen, dass der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, die Behörde nicht daran hindere, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen. Allerdings kann dies wohl nur für künftige Zeiträume und nicht für bereits vergangene gelten. Es wurde nämlich die betreffende Vorgangsweise bei den vorangegangenen Betriebsprüfungen im Rahmen der Ermessensentscheidung anerkannt, in weiterer Folge bei der Veranlagung zugelassen.

Verwiesen wird in diesem Zusammenhang auf VwGH vom 24.4.1996, 93/15/0076 sowie VwGH vom 11.12.1996, 94/13/0070. Darüber hinaus ist anzuführen, dass die Finanzbehörde seit nunmehr 17 Jahren das von der Bw. gesetzte Verhalten in Übereinstimmung mit dieser in vertretbarer Weise beurteilt hat und nunmehr derselbe Vorgang – obwohl auch in vertretbarer Weise - anders beurteilt wird. Auch dadurch wird ersichtlich, dass jedenfalls hierdurch der Grundsatz von Treu und Glauben verletzt wird (VfGH vom 30.1980, B 29/77).

Aufgrund der geänderten Rechtsansicht der Finanzbehörde im Zusammenhang mit dem Geschäftsmodell wird von der Bw. nun für die Zukunft eingehalten, die vergangenen Jahre dürften allerdings bei dieser Änderung der Rechtsansicht nicht beeinflusst werden.

Die Bw stellt den Antrag, die angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide dahingehend zu ändern, dass die oben angeführten Auslandsprovisionen als steuerlichen Aufwand anerkannt werden.

Diese Berufung wurde dem unabhängigen Finanzsenat ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung direkt vorgelegt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **1. Wiederaufnahme des Verfahrens**

Strittig ist, ob die amtswegige Wiederaufnahme für die Jahre 2003 bis 2005 zulässig war oder nicht. Zunächst ist zu beurteilen, ob die vom Finanzamt als Wiederaufnahmsgrund

herangezogenen Feststellungen zu den Auslandsprovisionen im Prüfungsbericht vom 27. Juni 2008 neu hervorgekommen sind.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 303 Tz 10 und die dort zitierte Judikatur). Das Neuhervorkommen von Tatsachen bezieht sich auf den Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres.

Von der Kenntnis einer Tatsache kann erst dann gesprochen werden, wenn der Abgabenbehörde die Tatsache in ihrem für die abgabenrechtliche Beurteilung im wesentlichen Umfang bekannt ist (vgl. Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, BAO, § 303, E 177).

Das Neuhervorkommen von Tatsachen bezieht sich damit auf den Wissenstand, der sich aufgrund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen ergibt (vgl. VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135).

Nach der Judikatur muss, soll eine Tatsache als neu hervorgekommen, damit als Wiederaufnahmsgrund gelten können, aktenmäßig erkennbar sein, dass der Behörde nachträglich tatsächliche Umstände zugänglich gemacht worden sind, von denen sie nicht schon zuvor Kenntnis gehabt hat (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, § 303, S 2932).

Nach Wiedermann muss man somit entscheiden, ob die Kenntnis einer Tatsache im Zeitpunkt der Bescheiderlassung der Behörde zuzurechnen ist, was die Verfügung einer Wiederaufnahme ausschließen würde, oder ob der Behörde eine Tatsache unbekannt geblieben ist, weil sie ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht nicht hinreichend nachgekommen ist. Letzteres ermöglicht trotz behördlichen Verschuldens eine Wiederaufnahme des Verfahrens (vgl. Wiedermann, Wiederaufnahme und Betriebsprüfung, S 101, Orac-Verlag, Wien 1998).

Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismittel ist nach herrschender Ansicht aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (Ritz, BAO-Kommentar<sup>4</sup>, § 303 Tz 14 und die dort zitierte Judikatur). Zur Erlassung der Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2005 vom 15. Juli 2008 ist der Wissensstand der dabei tätigen Behördenorgane anhand der Veranlagungsakten zu beurteilen.

Im Übrigen kommt es nicht auf eine vollständige Sachverhaltskenntnis des Prüfers an, sondern ist es entscheidend, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente periodenbezogen bekannt waren (vgl. VwGH 29.5.2001, 97/14/0036).

Die Bw. führt zur Bekämpfung der Zulässigkeit der Wiederaufnahme ins Treffen, dass der Finanzbehörde aufgrund der den abgegebenen Erklärungen beigefügten Bilanzen und den zweimal stattgefundenen steuerlichen Betriebsprüfungen bereits zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung diese Tatsache bekannt gewesen sei. Die in Rede stehenden Provisionen seien seit jeher unter „Provisionen Dienstnehmer (Ausland)“ geführt worden. Diese Praxis wurde nie geändert. Zudem hatte die Bw. bereits zweimal eine Betriebsprüfung, wobei zumindest bei der Außenprüfung für die Jahre 1996 bis 1998 diese Provisionen besprochen wurden und die Bw. der Abgabenbehörde glaubhaft machte, dass die Provisionen ins Ausland geflossen sind.

Die Bw. übersieht dabei, dass wegen der erwähnten periodenbezogenen Beurteilung der Wiederaufnahmeveraussetzungen die vorgegangene Außenprüfung für die Jahre 1996 bis 1998 nicht von Relevanz ist (vgl. VwGH 27.4.2000, 97/15/0207).

Die Voraussetzung für die Verfügung der berufungsgegenständlichen Verfahrenswiederaufnahmen liegt somit grundsätzlich vor, sodass mit der Ermessensübung fortzusetzen ist.

In der Berufung wird weiters ins Treffen geführt, dass durch die Vorgangsweise der Betriebsprüfung für die Vorjahre ein Verstoß gegen Treu und Glauben gegeben sei und die Wiederaufnahme daher als Ermessenswidrigkeit zu qualifizieren wäre.

Die vom Finanzamt vorgenommene Ermessensübung wird daher durch den unabhängigen Finanzsenat auf ihre Rechtmäßigkeit überprüft:

Nach Rechtsprechung und Lehre besteht der Zweck des § 303 BAO darin, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt richtiges Ergebnis (VfGH 6.12.1990, B 783/89; VwGH vom 2.4.1990, 89/15/0005, VfGH 30.9.1997, B 2/96; Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 303, Tz 38).

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen. Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben, unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde.

Unter der im oben zitierten § 20 BAO enthaltenen "Billigkeit" ist die Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen des Steuerpflichtigen zu verstehen, unter "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben (Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 20 Tz 7) zu verstehen. Der Zweck der gesetzlichen Norm, die Ermessen einräumt, ist nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung von zentraler Bedeutung bei der Ermessensübung; im Fall der Wiederaufnahme ist der Zweck die Rechtsrichtigkeit und somit die Gleichmäßigkeit der Besteuerung (vgl. Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 20 Tz 8, § 303 Tz 38; in diesem Sinne auch die Ausführungen zur Prüfung von Ermessensentscheidungen durch den VwGH in Art 130 Abs. 2 B-VG: "... *soweit die Gesetzgebung von einer bindenden Regelung des Verhaltens der Verwaltungsbehörde absieht und die Bestimmung dieses Verhaltens der Behörde selbst überlässt, die Behörde aber von diesem freien Ermessen im Sinne des Gesetzes Gebrauch gemacht hat.*").

Dieses Kriterium spricht hinsichtlich aller wiederaufgenommenen und berufungsgegenständlichen Verfahren (Körperschaftsteuer 2003 bis 2005) für die Verfügung der Wiederaufnahme.

Unter diesem Gesichtspunkt, aber auch in Anbetracht der Tatsache, dass die steuerlichen Auswirkungen der amtswegigen Wiederaufnahme im gegenständlichen Fall nicht bloß geringfügig sind (der Gesamtbetrag der Einkünfte erhöht sich durch diese Feststellung im Jahr 2003 um 70.442 €, im Jahr 2004 um 68.714 € und im Jahr 2005 um 61.374 €), ist die Ermessensentscheidung des Finanzamtes, die Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren für die Jahre 2003 bis 2005 zu verfügen und damit dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit Vorrang vor dem der Billigkeit einzuräumen, nicht zu beanstanden. Denn aus einer offensichtlichen unrichtigen Vorgangsweise der Abgabenbehörde, nämlich die Nicht-Aufforderung der Namhaftmachung der Empfänger der Auslandsprovisionen bzw. der Glaubhaftmachung, dass die Provisionen ins Ausland geflossen seien, im Rahmen der Betriebsprüfung für die Jahre 1996 bis 1998 zweifelsfrei vorlag, kann die Bw. auch unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben keine Rechte ableiten. Die Abgabenbehörde ist nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet, von einer gesetzeswidrigen Verwaltungsübung, einer gesetzlich nicht gedeckten Rechtsauffassung oder einer unrichtigen Tatsachenwürdigung abzugehen, sobald sie ihr Fehlverhalten erkannt hat

(vgl. VwGH vom 14.4.1986, 84/15/0221 u. Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, BAO, § 117, E 17 mwN).

Schließlich steht auch der Grundsatz von Treu und Glauben der Wiederaufnahme nicht entgegen.

"Treu und Glauben" ist eine allgemeine, ungeschriebene Rechtsmaxime, die grundsätzlich auch im öffentlichen Recht zu beachten ist. Gemeint ist damit, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben.

Treu und Glauben bestehen nicht darin, ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung in der Vergangenheit zu schützen; vielmehr müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen (VwGH 20.9.1988, 86/14/0044; VwGH 5.5.1992, 92/14/0013; VwGH 26.1.1993, 89/14/0234; VwGH 22.3.1995, 92/13/0025; VwGH 10.10.1996, 95/15/0208, 0209; VwGH 9.7.1997, 96/13/0185; VwGH 20.1.1999, 96/13/0090). Dass die Abgabenbehörde eine gesetzwidrige Vorgangsweise - wie im gegenständlichen Verfahren die mangelnde Empfängernennung - nicht mehr aufrechterhält, ist für sich allein keine Verletzung von Treu und Glauben (vgl. VwGH 25.11.1997, 93/14/0159).

Die Berücksichtigung von Treu und Glauben ist im Abgabenverfahrensrecht nicht ausdrücklich normiert. Es ist aber das Vertrauen in einen bestimmten Rechtsbestand (hier: die Rechtskraft der vor der gegenständlichen Prüfung erlassenen Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2003, 2004 und 2005) vom Gesetzgeber geschützt worden, indem die Rechtskraft eines Steuerbescheides nur unter ganz bestimmten Umständen durchbrochen werden kann. Im gegenständlichen Fall normiert hierzu § 303 Abs. 4 BAO: *"Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte."*

Aus der Formulierung *"ist ... zulässig"* wird geschlossen, dass nach der Bejahung der zwingenden Voraussetzungen des § 303 Abs. 4 BAO (hier diesbezüglich strittig: das Neuhervorkommen) ein weiterer Entscheidungsschritt geboten ist, und zwar die Ermessensübung, ob die Verfahrenswiederaufnahme verfügt wird oder eben nicht. Hierzu

normiert § 20 BAO: "*Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.*" Da alle in Betracht kommenden Umstände zu berücksichtigen sind, ist hier eine Möglichkeit gegeben, Treu und Glauben unter den weiter unten dargestellten Voraussetzungen in die Entscheidungsfindung einzubeziehen (vgl auch VwGH 27.2.2003, 99/15/0004 iVm VwGH 21.10.2004, 2000/13/0179: Der Grundsatz von Treu und Glauben kann sich nur dann auswirken, wenn die Behörde einen Vollzugsspielraum hat; ansonsten ist Legalitätsgrundsatz stärker und die Abgabenbehörde in Durchsetzung der Rechtsordnung nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet sei, von einer gesetzwidrigen Verwaltungsübung, einer gesetzlich nicht gedeckten Rechtsauffassung oder einer unrichtigen Tatsachenwürdigung abzugehen, sobald sie ihr Fehlverhalten erkennt. Dies gilt auch für den Fall, dass die Berichtigung zu Lasten des Abgabepflichtigen geht.

Art 18 Abs. 1 B-VG normiert: "*Die gesamte staatliche Verwaltung darf nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden.*" Dieses Legalitätsprinzip wendet sich grundsätzlich gegen eine zu hohe oder zu niedrige Besteuerung eines einzelnen Steuerpflichtigen im Vergleich zur - "richtig" interpretierten - Gesetzeslage (allenfalls durch Verordnungen detailliert) und würde theoretisch bei perfekter Umsetzung die Gleichmäßigkeit der Besteuerung (§ 114 BAO) und damit in dieser Hinsicht die Gleichheit der Bürger vor dem Gesetz iSd Art 7 Abs. 1 B-VG herbeiführen ("*Alle Staatsbürger sind vor dem Gesetz gleich. Vorrechte der Geburt, des Geschlechtes, des Standes, der Klasse und des Bekenntnisses sind ausgeschlossen....*").

Allerdings ist das in Art 18 Abs. 1 B-VG normierte Legalitätsgebot stärker als der Grundsatz von Treu und Glauben.

Der Grundsatz von Treu und Glauben kann sich aber in jenem Bereich auswirken, in welchem es auf Fragen der Billigkeit (§ 20 BAO; z.B. Wiederaufnahme des Verfahrens, § 303 BAO) ankommt (VwGH 14.7.1994, 91/17/0170). Von Bedeutung ist dieser Grundsatz - im Rahmen einer vorzunehmenden Ermessensübung - dort, wo der Steuerpflichtige durch die Abgabenbehörde (auf Grund einer erteilten Auskunft) zu einem bestimmten Verhalten veranlasst wurde oder im Vertrauen auf einen Erlass des BMF ein erlasskonformes Verhalten gesetzt hat (vgl. Atzmüller/Wanke in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG [1.11.2007], § 39 Anm. 9).

Im Allgemeinen ist das Vertrauen auf eine rechtsunrichtige Beurteilung der Abgabenbehörde nicht geschützt (VwGH vom 12.9.2002, 98/15/0118). Die Abgabenbehörde kann nur dann gegen Treu und Glauben verstößen, wenn einerseits ein unrichtiges Verhalten der

Abgabenbehörde, auf das der Abgabepflichtige vertraut hat, eindeutig und unzweifelhaft für ihn zum Ausdruck gekommen ist, und andererseits der Abgabepflichtige seine Dispositionen danach eingerichtet hat und nur als Folge hievon einen abgabenrechtlichen Nachteil erleidet. VwGH 9.5.1989, 86/14/0068; VwGH 29.4.1992, 90/13/0292; VwGH 24.5.1993, 92/15/0037; VwGH 22.2.1995, 93/15/0040; VwGH 20.1.1999, 96/13/0090).

Das allgemeine Vertrauen ohne Treu und Glauben der Bw. in die Rechtskraft der Vorbescheide wird durch die verfahrensgegenständliche Wiederaufnahme enttäuscht, was eine Unbilligkeit darstellt und gegen die Bestätigung der Verfügung der Wiederaufnahme spricht.

Ein Kriterium für die Ermessensübung bei der Verfügung von Wiederaufnahmen ist die Geringfügigkeit der Auswirkungen; im Regelfall werden die Auswirkungen aller in Frage kommenden Verfahren zusammengezählt. Wie bereits oben ausgeführt sind die steuerlichen Auswirkungen nicht geringfügig.

Der Rechtssatz 2 zu VwGH 16.11.1993, 90/14/0179 normiert, dass "*Aus dem Unterbleiben einer Beanstandung für einen früheren Prüfungszeitraum nach dem Grundsatz von Treu und Glauben kein berechtigtes Vertrauen auf das Beibehalten einer von der Abgabenbehörde geübten (unrichtigen) Vorgangsweise abzuleiten ist*".

Der Hinweis der Bw., dass diese Vorgangsweise bereits bei der vorangegangenen Betriebsprüfung ein Thema war, zeigt eindeutig, dass die Bw. Kenntnis hatte, dass ihre Vorgangsweise nicht den Gesetzes entspricht. Auch wenn die Betriebsprüfung eine Feststellung nicht aufgegriffen hat, kann daraus ein Abgabepflichtiger kein Recht ableiten, in den Folgejahren dieselbe Praxis anzuwenden.

Wenn diese Vorgangsweise in den folgenden Jahren als rechtswidrig erkannt wird, ist der Abgabepflichtige nicht durch den Grundsatz von Treu und Glauben in der Verweigerung der Angaben zu den Empfängern geschützt.

Zusammenfassend gelangt daher der unabhängige Finanzsenat zum Ergebnis, dass die amtswegige Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 zulässig war und die angefochtenen Bescheide zu Recht ergangen sind.

Die Berufung gegen die Wiederaufnahme der Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 wird als unbegründet abgewiesen.

## 2. Auslandsprovisionen: Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO

Anlässlich der abgabenrechtlichen Betriebsprüfung wurden in den Jahren 2003 bis 2006 bei der Bw., wie die Betriebsprüfung ausführt, durch die Verweigerung der genauen Bezeichnung des Empfängers gemäß § 162 BAO Auslandsprovisionen in Höhe von insgesamt 246.539 € nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

Die Bw. bestreitet die Ermittlungen der Betriebsprüfung grundsätzlich nicht, die Berufung richtet sich gegen die Anwendung des § 162 BAO im gegenständlichen Verfahren und damit in Zusammenhang gegen die Ermessensentscheidung durch die Behörde.

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung von Abgaben wesentlich sind.

Danach sind die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, soweit sie abgabenrechtlich relevant sind, zu ermitteln.

Grenzen der amtswegigen Ermittlungspflicht sind die Unmöglichkeit, Unzulässigkeit, Unzumutbarkeit oder Unnötigkeit der Sachverhaltsermittlung. Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden besteht innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes (VwGH vom 18.3.1992, 88/14/0029).

Die Abgabenbehörde trägt zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (VwGH vom 23.2.1994, 92/15/0159).

Nach der Rechtsprechung liegt eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei (eine in den Hintergrund tretende amtswegige Ermittlungspflicht) u.a. dann vor, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben; die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht ist in dem Maße höher, als die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten geringer sind (VwGH vom 23.2.1994, 92/15/0159). Dies falls besteht eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht seitens des Abgabepflichtigen.

Die Bw. wurde anlässlich einer Besprechung am 26. Juni 2007 von der Außenprüfung aufgefordert die Empfänger der Provisionen gemäß § 162 BAO zu nennen und den Geldfluss zu dokumentieren.

Gemäß § 119 BAO hat der Abgabepflichtige abgabenrechtlich bedeutsame Umstände offen zu legen.

Gemäß § 162 Abs. 1 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.

Die Entscheidung der Behörde, von einem Steuerpflichtigen die genaue Bezeichnung der Empfänger der abgesetzten Beträge zu verlangen, ist eine solche des Ermessens. Sie hat dem Sinn des Gesetzes und den Vorstellungen von Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu entsprechen.

§ 162 BAO beruht auf dem Grundsatz, dass das, was bei dem einen Abgabepflichtigen abzusetzen ist, bei einem anderen versteuert werden muss, wenn nicht steuerpflichtige Einnahmen unversteuert bleiben sollen. Es kann daher die Absetzung von Betriebsausgaben trotz feststehender sachlicher Berechtigung abgelehnt werden, solange nicht die Möglichkeit, die entsprechenden Einnahmen beim Empfänger zu versteuern, dadurch sichergestellt ist, dass der Steuerpflichtige den Empfänger konkret benannt hat.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates liegt in Anbetracht und unter Einbeziehung der Höhe des abgesetzten Betrages ein schwerwiegender Grund vor, der die Betriebsprüfung berechtigt in ihrem Ermessen den § 162 BAO anzuwenden.

Eine gesetzwidrige Ermessensübung liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann vor, wenn und soweit ein Abgabepflichtiger aus tatsächlichen Gründen unverschuldetermaßen gehindert gewesen wäre, den Empfänger der von ihr geltend gemachten Betriebsausgaben zu benennen (VwGH vom 16.12.1975, 885/75, VwGH vom 29.11.1988, 87/14/0203). Hat sich der Abgabepflichtige jedoch in Geschäftsbeziehungen eingelassen, nach deren Gestaltung ihm eine den Anforderungen nach § 162 BAO entsprechende Nennung des Zahlungsempfängers nicht möglich ist, so handelt es sich dabei um keine unverschuldeten tatsächlichen Unmöglichkeit der Empfängernennung, die eine dahingehende Aufforderung unzulässig machen würde.

Ist ein auf § 162 BAO gestützter Auftrag erfüllbar, so entheben etwa geschäftliche Rücksichtnahmen auf den Empfänger den Abgabepflichtigen nicht von der Namhaftmachungspflicht (Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 162, Tz 6 und die dort zitierte Judikatur).

Im gegenständlichen Verfahren liegt ein Sachverhalt mit Auslandsbezug vor, daher unterliegt die Bw. der erhöhten Mitwirkungspflicht.

Ein jeder Unternehmer bzw. jeder Steuerpflichtige ist grundsätzlich frei bei der Gestaltung und Ausgestaltung seiner Rechts- und Geschäftsbeziehungen zu Dritten, auch zum Ausland hin, und zur redlichen Nutzung dieser Beziehungen.

Diese freie Wahl von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten hat sich allerdings - dies ist der ausdrückliche Wille des österreichischen Gesetzgebers sowie Ausdruck vieler einschlägiger Entscheidungen der Höchstgerichte - an den bestehenden steuerrechtlichen Gesetzen, Bestimmungen oder Verwaltungsmaßnahmen wie auch der Rechtsprechung zu orientieren.

Bei grenzüberschreitenden Rechts- und Geschäftsbeziehungen wäre die Abgabebehörde ohne die erhöhte Mitwirkung der Abgabepflichtigen nicht im Stande die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu wahren und den Steueranspruch des Staates im Interesse aller Steuerzahler sicherzustellen.

Die erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen ist als solche nicht gesetzlich normiert, sondern wurde von jahrzehntelanger Rechtsprechung auf einzelne Bestimmungen der BAO gestützt und wird dahingehend konkretisiert, dass den Steuerpflichtigen neben einer erhöhten Offenlegungspflicht insbesondere eine Beweismittelbeschaffungspflicht sowie eine Vorsorgepflicht treffen.

Tritt ein Abgabepflichtiger in Geschäfte mit Personen ein, dann hat er von Anbeginn dafür zu sorgen, dass er in der Lage sein wird, gegenüber der österreichischen Abgabenbehörde diese Beziehungen vollständig aufzuhellen und zu dokumentieren (Beweisvorsorge). Dazu gehört neben der Erteilung von Auskünften ganz wesentlich die Beschaffung grundsätzlich aller aufschlussreichen Unterlagen über die entsprechende Gesellschaft wie etwa Schriftverkehr jeglicher Art mit der Gesellschaft (ins. über die Anbahnung von Geschäften, über Angebote und deren Annahme, über Provisionsabsprachen, Kaufverträge, ...).

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. Provisionszahlungen können daher nicht unter Anwendung eines etwa vom Auslandsumsatz abhängigen Durchschnittssatzes berechnet werden und als Betriebsausgaben abgesetzt werden (EStR 2000, Rz 1125).

Das Vorbringen in der Berufung, dass zu jeder Provisionszahlung eine Dokumentation über die Berechnung und des daraus resultierenden Gewinnes vorliegt, reicht nicht aus, der Berufung zum Erfolg zu verhelfen, weil durch diese Angaben nicht sichergestellt ist, dass der wahre Provisionsempfänger kein Steuerinländer ist.

Bei Verweigerung der verlangten Angaben sind die betreffenden Aufwendungen (Schulden) zwingend nicht anzuerkennen. Nach der Judikatur wird dem Ausdruck "verweigern" auch eine ungenaue Empfängerbezeichnung gleichgesetzt (VwGH vom 27.4.1962, 1656/59). Das Verlangen wäre aber dann rechtswidrig, wen der Auftrag offenbar unerfüllbar ist (VwGH vom

2.3.1993, 91/14/0144). Dies ist nach der Rechtsprechung aber nur dann der Fall, wenn eine unverschuldet tatsächliche Unmöglichkeit vorliegt, die Empfänger bzw. Gläubiger namhaft zu machen (VwGH vom 28.5.1997, 94/13/0230). Hingegen wird es vielfach am Verschulden liegen, Geschäftsbeziehungen so zu gestalten, dass die Person des Empfängers bzw. Gläubigers nicht namhaft gemacht werden kann (VwGH vom 2.3.1993, 91/14/0144; VwGH vom 28.5.1997, 94/13/0230; VwGH vom 28.10.1997, 93/14/0073, 93/14/0099). Ist ein auf § 162 BAO gestützter Auftrag erfüllbar, so entheben etwa geschäftliche Rücksichtnahmen auf den Empfänger den Abgabepflichtigen nicht von der Namhaftmachungspflicht (VwGH vom 29.11.1988, 87/14/0203).

Zusammenfassend ist auszuführen, dass die Aufforderung nach § 162 BAO rechtmäßig erfolgte, dass keine Ermessensüberschreitung vorliegt, dass der wahre Empfänger nicht genannt wurde und folglich die beantragten Betriebsausgaben zu Recht nicht anerkannt wurden.

In diesem Punkt war die Berufung abzuweisen.

Insgesamt war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 3. Juli 2013