



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 11

GZ. RV/1475-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Wirtschaftsberatung, Adr., vertreten durch Treufinanz Wirtschaftstreuhandgesellschaft mbH, Wirtschaftstreuhänder, 1180 Wien, Sternwartestr. 76, vom 21. April 2000 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13., 14. und 23. Bezirk vom 20. März 2000 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1996 bis 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist lt. eigenen Angaben seit dem Jahr 1994 als Konsulent und Unternehmensberater (im Ausland) tätig.

Mangels Abgabe der Steuererklärungen für die Jahre 1996 und 1997 setzte das Finanzamt die Einkünfte in Höhe von S 250.000,00 und S 300.000,00 im Schätzungswege gemäß § 184 BAO fest.

Auf Grund einer Kontrollmitteilung der Großbetriebsprüfung (GrBP) Linz führte das Finanzamt beim Bw. in der Folge eine abgabenbehördliche Prüfung (BP) durch und stellte wie folgt fest:

Die Fa. C. AG, Vaduz hätte an die Fa. D. GmbH Portlandzement von ca. 11.000 Tonnen geliefert, wobei lt. Auskunft des Geschäftsführers der Fa. D. GmbH und I. GmbH der Bw. selbst und nicht die Fa. C. AG die Zementlieferungen vermittelt hätte. Der Ansprechpartner wäre ausschließlich der Bw. gewesen. Der Verwaltungsrat der Fa. C. AG Dr.S. hätte lediglich als Briefkastenfirma fungiert, wie aus dem Schriftverkehr zu ersehen wäre. Z.B. wäre ein Schreiben vom 16.2.1996 an die Fa. I. von Wien aus gefaxt worden, ebenso der endgültige Vertrag mit der Fa. C. AG. Darüber hinaus wäre lt. Vertragsausführungen an erster Stelle der Bw. als Vertreter der Fa. C. AG und nicht der Verwaltungsrat genannt worden.

Lt. Ansicht des Geschäftsführers der Fa. D. GmbH würde es sich bei der Fa. C. AG nur um eine Einmannfirma handeln, und die Firmengründung zur Transferierung der Gewinne ins Ausland dienen.

Ebenso wäre der Bw. gegenüber anderen österreichischen und ausländischen Firmen als Fa. C. AG aufgetreten, wie z.B. bei der Fa. Ch. GmbH. Lt. einem Fax vom 26.2.1998 hätte der Bw. selbst als Fa. C. AG unterfertigt und wäre dieses Fax von Wien gesendet worden.

Weiters hätte auch die Fa. E., welche die Zementtransporte aus der Slowakei durchführte ausschließlich mit dem Bw. verhandelt, wenn auch die Abrechnungen der Fa. E. ebenso die Anschrift der Fa. C. AG getragen hätten.

Am 23. Dezember 1999 wäre vom Bw. bekannt gegeben worden, dass

„ausschließlich für die Fa. C. AG gearbeitet und eine mündliche Vereinbarung zwischen der Fa. C. AG, Dr.S. und dem Bw. mit dem Inhalt, dass der Bw. mit 25 und 30 % am Rohgewinn beteiligt worden wäre, existieren würde. Der Rohgewinn wäre der Faktor aus der Summe von Geschäften, bei denen der Bw. aktiv gewesen wäre.“

Am 30. Juni 1998 hätte der Bw. weiters vor dem Handelsgericht Wien als Zeuge ausgesagt,

„nicht Organ der Fa. C. AG zu sein, wie insbesondere Geschäftsführer oder Verwaltungsrat, Verwaltungsrat sei Dr.S.. Auch wären keine Familienmitglieder des Bw. direkt oder indirekt an der Fa. C. AG beteiligt. Der Bw. hätte durch seine Tätigkeit Einfluss auf die Firma, auch seien dem Bw. die Gesellschafter bekannt, würden jedoch nicht bekannt gegeben werden. Der Bw. wäre an den Gewinnen der Fa. nicht, jedoch am Geschäftserfolg im Sinne eines Konsulenten beteiligt. Die Frage, ob das Honorar vom Geschäftserfolg abhängig sein würde, wäre vom Bw. nicht beantwortet worden. Bei der Fa. C. AG wären neben Dr.S. und dem Bw. auch andere

Mitarbeiter tätig gewesen, jedoch weder die Namen noch die Anzahl der Mitarbeiter vom Bw. bekannt gegeben worden.“

Zu Beginn der BP wurden vom Bw. die bisher fehlenden Steuererklärungen für die Jahre 1997 und 1998 sowie die Honorarnoten für die Jahre 1995 bis 1998 vorgelegt. Die Rechnungen führten jedoch weder die erbrachten Leistungen noch eine Aufgliederung des Betrages an bzw. wurde lediglich der jährliche Betrag in einem in Rechnung gestellt.

Zum vorliegenden Sachverhalt und Ermittlungen wurde weiters wie folgt festgestellt:

Die Fa. C. AG, Vaduz sei lt. Handelsregister vom Repräsentanten A. vertreten, einer Treuhandfirma Dr.S.s .

- Es würde sich somit um eine Firma nach liechtensteinischem Recht, die ihre Geschäftstätigkeit im Ausland ausübt, handeln.
- Die Firma hätte ihr Domizil in Vaduz, Str., am Sitz des Repräsentanten Dr.S. , wo die anfallenden Büroarbeiten erledigt würden.
- Eigene Büroräumlichen bzw. Angestellte seien jedoch nicht ersichtlich.
- Die Tätigkeit der Gesellschaft soll obenumschriebenem Zweck entsprechen. Genauere Angaben über die Aktivitäten hätten trotz Selbstbefragung nicht ermittelt werden können.
- Der Verwaltungsrat, Dr.S., würde neben seiner Tätigkeit als Rechtsanwalt ein Treuhandbüro unterhalten sowie Verwaltungsmandate diverser im Fürstentum Liechtenstein etablierter Gesellschaften.

Die Domizilgesellschaft Fa. C. AG, Vaduz wäre bereits im Zuge einer anderweitig durchgeführten BP aufgeschienen, und nicht anerkannt worden. Bei der überprüften Fa. R.s GmbH wäre der Bw. im Zeitraum 1984 bis 1991 als Angestellter bzw. im weiteren als Prokurist tätig gewesen. Ab Februar 1991 wäre der Bw. zum zweiten Geschäftsführer bestellt worden.

Im Jahre 1991 wäre auch die Fa. C. AG in Vaduz gegründet worden. Innerhalb von vier Wochen ab Gründung hätte sich diese mit einer Schwesterdomizilgesellschaft von der Fa. R. GmbH beteiligt. Die Hauptgesellschafterin Fr. D.H. hätte ihren Anteil von S 495.000,00 an folgende Firmen abgetreten:

Fa. C. AG, Vaduz	S 245.000,00
Fa. B. AG, Vaduz	S 245.000,00
Bw. (Bw.)	S 5.000,00

Weiters wäre auffällig, dass die Domizilfirmen sich erst an der Fa. R. GmbH beteiligt und in Erscheinung getreten wäre, als der Bw. eine leitende Funktion im Unternehmen innegehabt hätte. Nach Ansicht der BP würde es sich eindeutig um eine Umgehung des österreichischen Steuerrechts durch Einschaltung der liechtensteinischen Domizilgesellschaft handeln. Um jedoch eine Anerkennung der Sitzgesellschaft zu erreichen, hätte der Bw. folgende Pflichten beachten müssen:

Bei abgabenrechtlichen Beziehungen zum Ausland würde erhöhte Mitwirkungspflicht des Bw. bestehen, insbesondere wenn die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten eingeschränkt bzw. sogar unmöglich sind.

Neben der erhöhten Mitwirkungspflicht würde eine erhöhte Offenlegungspflicht bestehen, d.h. das vollständige und wahrheitsgemäße Aufklären des Sachverhaltes. Diese Aufklärungspflicht sei insbesondere bei zweifelhaften Beziehungen zu Gesellschaften umfassend und verpflichtend zur Gesamtdarstellung des steuerrelevanten Sachverhaltes.

Neben der Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht würde weiters die Beweismittelbeschaffungspflicht bestehen. § 90 Abs. 2, 1. Satz der deutschen Abgabenordnung würde darüber hinaus ausdrücklich bestimmen, dass „die Beteiligten ... die erforderlichen Beweismittel zu beschaffen“ haben. Dadurch soll verhindert werden, dass ein Beweis im Ausland nicht erhoben werden könnte.

Lt. Rechtsprechung des VwGH sei eine vergleichbar Verpflichtung abzuleiten, ebenso die Beweisvorsorgepflicht bei Auslandsbeziehungen. Dabei würde es sich um die mögliche und rechtzeitige Beweisbeschaffungsvorsorge handeln. Die österreichische Lehre würde diese Verpflichtung aus § 138 Abs. 2 BAO ableiten (Richtigkeit zu beweisen) und insbesondere bei Vermögen zum Tragen kommen.

Die Beweisvorsorgepflicht wäre auch der jüngeren Judikatur zu entnehmen, unter Hinweis auf die „Notorietät der Steueroasenliegenschaft Liechtensteins würde u.a. ausgeführt:

„Die Beschwerdeführerin sei in Geschäfte eingetreten, die Beziehungen zu Liechtenstein, einer bekannten Steueroase ... aufweisen. **Diese Auslandsbeziehungen hätte es der Beschwerdeführerin von Anbeginn zur Pflicht** gemacht, dafür zu sorgen, dass sie in der Lage sein werde, gegenüber den österreichischen Abgabenbehörden im Bedarfsfall diese Beziehungen vollständig **aufzuhellen und zu dokumentieren**. Dabei wäre es der Beschwerdeführerin freigestanden, auch schon vom Beginn ihrer Beziehungen zur I-AG (Anmerkung: dies ist die liechtensteinische Sitzgesellschaft) ... durch entsprechende Vereinbarungen für die Möglichkeit solcher Offenlegung gegen über den österreichischen Abgabenbehörden zu sorgen.“

Die erhöhte Mitwirkungspflicht, Offenlegungs-, Beweismittelbeschaffungs- und Beweisvorsorgepflicht wäre somit vom Bw. nicht in dem Maße eingehalten worden, die es der Behörde erlaubt hätte, die Geschäftsbeziehung zwischen den beiden Gesellschaften anzuerkennen.

Der Bw. hätte im Rahmen der BP seine geschäftlichen Aktivitäten und die Geschäfte der Sitzgesellschaft Fa. C. AG nicht offen gelegt.

Lt. Lehre und Rechtsprechung betreffend dunkle und undurchsichtige Geschäfte hätte „derjenige, der Geschäfte nicht durch eine lückenlose Beweisführung aufzuhellen vermag das damit verbundene abgabenrechtliche Risiko zu tragen.“ Die Behauptung, dass die Fa. C. AG kein Einmannbetrieb sei bzw. mehrere Mitarbeiter hätte, würde im krassen Widerspruch zu den Erhebungen der BP (KSV von 1870) stehen.

Lt. Lehre und Rechtsprechung würde bzgl. „Unüblichkeiten weiters wie folgt ausgeführt“:

„Ungewöhnliche geschäftliche Transaktionen rechtfertigen die Vermutung, dass das vom AbgPfl. behauptete Geschehen mit der Wirklichkeit nicht übereinstimmt. In solchen Fällen ist es Aufgabe der AbgBeh, solche Vermutungen durch ein entsprechendes Beweisverfahren dergestalt zu verdichten, dass ein von den Erklärungen des AbgPfl abweichender Sachverhalt als erwiesen angenommen werden kann.“

Gestaltet ein AbgPfl seine Geschäftsbeziehungen unüblich und so wenig nachweislich, dass er bei Bestreiten einer von ihm behaupteten Geschäftsverbindung durch den Geschäftspartner nicht in der Lage ist, Gegenteiliges zu beweisen, so hat er den solcherart herbeigeführten Beweisnotstand seinem eigenen Verhalten zuzuschreiben. Siehe z.B. VwGH 23.11.1994, 91/13/0258, ÖStZB 1995, 376, und 18.10.1995, 92/13/0147: Unter Kaufleuten ist es z.B. unüblich, Entgelte für erbrachte Leistungen in der Größenordnung von mehr als S 100.000,00 in der Privatwohnung des Geschäftspartners bar zu begleichen. Auch ist es vollends unglaubwürdig, wenn der AbgPfl über das Sparbuch, von dem die Mittel angeblich stammen, keine Aussage machen kann. Die Folgerung der AbgBeh, eine bestimmte Person habe dem AbgPfl keine Leistungen erbracht und sei daher von diesem auch nicht honoriert worden, ist weder unschlüssig noch mit menschlichen Erfahrungen in Widerspruch stehend."

Mangels Mitwirkung des Bw. und Vorlage der Unterlagen und Aufzeichnungen über die Aktivitäten des Bw. hätte die BP daher die Bemessungsgrundlagen lt. Aktenlage, Ermittlungen und Unsicherheitsfaktoren im Wege der Schätzung gem. § 184 BAO wie folgt fortgesetzt:

ad Zementlieferungen an die Fa. E. AG)

Lt. Auskunft der Fa. E. AG hätte diese im eigenen Namen Zement zu einem Tonnenpreis von DM 76,00/t (für 375er Zement) und DM 70,00/t (anderer Zement) importiert. Der Bw. hätte die Geschäfte vermittelt. Der Verkauf pro Tonne an den österreichischen Kunden wäre um S 770,00/t (für 375er Zement) und S 740,00/t (anderer Zement) erfolgt (lt. Bericht irrtümlich S 600,- angeführt), und an die Fa. C. AG S 630,00/t (für 375er Zement) und S 600/t (anderer Zement) überwiesen worden.

Die Fa. E. AG hätte der BP einen Kontoauszug mit Kontobewegungen an die Fa. C. AG in Höhe von S 19.474.630,00 (Rechnungen der Fa. C. AG) übergeben, die erhaltenen Zahlungen hätten auf S 7.038.468,00 gelautet. Von der Fa. E. AG wären an die slowakische Zementfirma T. Zahlungen in Höhe von S 12.410.758,00 geleistet worden.

Ob die Fa. C. AG andere Zahlungen und Aufwendungen für die Vermittlung erlangt hätte, wäre nicht feststellbar gewesen.

Bei Sachverhalten im Ausland obliege es dem Bw. geeignete Unterlagen, Belege und Aufzeichnungen vorzulegen und eventuelle Spesen bekannt zu geben. Tatsächlich wären jedenfalls rund S 7 Mio. an die Fa. C. AG überwiesen worden.

ad Zementlieferungen an die Fa. D. GmbH)

Lt. Kontrollmitteilung der GrBP (Linz) hätte die Fa. C. AG weiters ca. 11.000 Tonnen Zement an die Fa. D. GmbH vermittelt. Der Preis pro Tonne hätte sich auf S 580,00/t belaufen (Rechnung Nr. 96-0601/AR vom 5.6.1996).

Lt. Kontoauszug der Fa. D. GmbH wären von der Fa. C. AG Rechnungen gelegt und Zahlungen in Höhe von S 6.332.719,40 überwiesen worden. Ob die Fa. C. AG den Zahlungsverpflichtungen gegenüber der Zementfabrik in T. nachgekommen sei, wäre nicht bekannt gegeben worden, jedoch Andeutungen des Geschäftsführers der Zementfabrik T. gegenüber dem Geschäftsführer der Fa. D. GmbH bzgl. unbeglichener Forderungen gemacht worden.

Mangels Mitwirkung und Vorlage von Unterlagen durch den Bw. hätte die BP die Warenkosten geschätzt (lt. Fa. E. AG S 490,00/t) bzw./und rund 1/3 als nicht beglichen angenommen. Die Schätzung erfolgte wie dargestellt:

11.000 t mal ATS 490,00 =	ATS	5.390.000,00	(gesamte Warenkosten)
davon 1/3 unbezahlt:	ATS	1.796.000,00	
anerkannte Betriebsausgaben:	ATS	3.594.000,00	
Zahlungen an Fa. C. AG:	ATS	6.332.719,40	
„Gewinn“ aus diesem Geschäft:	ATS	2.738.719,40	

Darüber hinaus wären folgende Warenvermittlungen der Fa. C. AG bekannt worden:

- Titandioxydlieferungen von Polen nach Deutschland (Fa. A.K. GmbH) und weiter an die Fa. F.: 160,5 Tonnen Titandioxyd
Die Zahlungen an die Fa. C. AG pro Tonne wären in Höhe von DM3.550,00 bzw. S 24.850,00 erfolgt. Der Einkaufspreis wäre der BP nicht bekannt gegeben bzw. nicht feststellbar gewesen.
- Vermittlungen von Lieferungen an Phosphorsäure und Schwefel von Polen nach Österreich (an die Fa. Ch. GmbH):
Im Jahre 1996 wären S 4.931,40 an die Fa. C. AG überwiesen worden und in einem Rechtsstreit 50 % der Marge eingeklagt worden. Von der Fa. C. AG wären S 500.000,00 gefordert worden.
- Weiters hätte es Hinweise auf Offertlegungen von Steinkohlelieferungen und Ammoniumsulfat von Kosice nach Linz gegeben.

Ergänzend führte die BP weiters aus, dass bzgl. der Reisetätigkeit und sonstigen Ausgaben im Zusammenhang mit den Umsatzgeschäften rund S 50.000,00 pauschal als zusätzliche Aufwendungen berücksichtigt worden wären.

Bzgl. der Vermittlung von 2000 Tonnen Schwefel aus Polen an die Fa. Ch. GmbH hätte die Fa. C. AG US-\$ 6.582,50 fakturiert, an den Bw. wären am 16.7.1996 US-\$ 4.931,40 bzw. S 53.323,57 überwiesen worden.

Da der Bw. weiters als Vermittler zwischen dem Einkäufer und dem Verkäufer aufgetreten sei, wären von der BP auf Basis der wirtschaftlichen Gepflogenheiten der slowakischen Zementverkäufer Provisionszahlungen im Ausmaß von 5 % der Zahlungen an die slowakische Zementfabrik berechnet bzw./und berücksichtigt worden (5 % von S 16.004.758,00 = rund S 800.000,00).

Die steuerlichen Bemessungsgrundlagen wären somit insgesamt wie folgt ermittelt worden:

1996:

Gewinn aus Zementlieferungen Fa. E. AG	+	7.038.468,00
Gewinn aus Zementlieferung Fa. D. GmbH	+	2.738.719,00
Fa. Ch. GmbH	+	53.323,57
abzüglich des zusätzlichen Aufwandes lt. BP ATS 50.000,00 mtl.	-	600.000,00
zuzüglich 5 % Provision vom Zementeinkaufspreises (Berechnung s. oben)	+	800.000,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1996	+	9.977.187,40

1997:

Betreffend das Jahr 1997 wären vom Bw. S 237.000,00 als Einkünfte erklärt und seit 1996 eine freiwillige Versicherung (Selbst) bei der WrGKK von monatlich auf über S 3.000,00 erhöht worden. Dieser Beitrag würde einem Einkommen von mindestens S 550.000,00 entsprechen.

Auf Basis der Ermittlungen für die Jahre 1996 und 1998 wäre daher die Bemessungsgrundlage in Höhe von S 1.727.400,00 festgesetzt worden, da vom Bw. Vermittlungsleistungen wie Steinkohle aus Kosice, Lieferungen von Amoniumsulfat und geschäftliche Kontakte in Oststaaten bekannt gegeben worden wären. Jedoch hätte das Vorliegen von tatsächlichen Einnahmen mangels Mitwirkung des Bw. nicht geklärt werden können.

1998:

Namens der Fa. C. AG wäre betreffend das Jahr 1998 160,5 Tonnen Titandioxyd an die Fa. A.K. GmbH in Hamburg mit einem Verkaufspreis von DM3.550,00/t bzw. S 24.850,00/t geliefert worden, somit insgesamt S 3.976.00,00. Da das Speditionsunternehmen die Frachtpapiere zu schreiben gehabt hätte und ausgetauscht worden wären, sodass dem deutschen Abnehmer die Herkunft der Ware unbekannt bleiben sollte, sei anzunehmen, dass die Einkaufspreise relativ niedrig gewesen wären. Mangels Angaben wären von der BP die Einkaufspreise mit 50 % der Verkaufspreise geschätzt und angesetzt worden. Die Vermittlungsprovision des Bw. wäre mit 5 % des Wareneinstandspreises angesetzt worden, die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Reisetätigkeit und Umsatzgeschäften wären mit rund S 30.000,00 monatlich pauschal berücksichtigt worden.

Verkaufserlös Titandioxid	+	3.976.000,00
Wareneinstandspreis 50 % davon minus	-	1.988.000,00
Abzüglich des zusätzlichen Aufwandes lt. BP ATS 30.000,00 mtl.	-	360.000,00
Zuzüglich 5 % Provision vom Einstandspreis	+	99.400,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1998	+	1.727.400,00

Des Weiteren sei auszuführen, dass im Rahmen der BP vom Bw. beantragt worden wären, einen Fragenvorhalt zur Ermittlung an den Verwaltungsrat der Domizilgesellschaft zu übermitteln. Diesbezüglich wurde von der BP ausgeführt, dass nach Völkergewohnheitsrecht Hoheitsakte auf fremden Staatsgebiet und Erhebungen im Ausland nicht zulässig sind.

Auch würde lt. ständiger Rechtsprechung der Bw. erhöhte Anforderung zur Aufklärung internationaler Steuerfälle tragen. Ein RFH-Urteil 1930 führe dazu aus:

„Die bei den Finanzämtern obwaltende Schwierigkeit oder in vielen Fällen sogar die Unmöglichkeit, die Zusammenhänge zwischen ausländischen Gesellschaften hinreichend zu klären, darf von den StPfl nicht dazu benutzt werden, sich ihren steuerlichen Pflichten zu entziehen. Wenn die Tatsache, die von den Steuerbehörden ermittelt werden konnten, mit einem hohen Grad von Wahrscheinlichkeit einen Rückschluss auf einen bestimmten steuerlichen Tatbestand gestatten, so können die Steuerbehörden einen solchen Tatbestand als festgestellt ansehen, wenn die StPfl über die beabsichtigte Stellungnahme der Steuerbehörden unterrichtet, die Verhältnisse nicht anderweit aufklären und nötigenfalls glaubhaft machen. Den StPfl wird damit nicht der Beweis einer Negative zugemutet, sondern nur die Offenlegung der für den Steuerfall wichtigen tatsächlichen Verhältnisse.“

Wird als Zahlungsempfänger eine Domizilfirma nicht aber deren Beteiligte genannt, würde der Pflicht zur Empfängernennung nicht entsprochen (VwGH 13.11.1985, 84/13/0127).

Wenn auch ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) mit Liechtenstein bestehe, würde grundsätzlich keine Rechtshilfe bei Aufklärung von Sachverhalten geleistet. Das DBA würde keine Bestimmungen über Informationsaustausch enthalten, und Rechtshilfe nur über Antrag einer im Vertragsstaat ansässigen Person eingeleitet werden können.

Weiters würde bereits die Zustellung einer schriftlichen Anfrage der Behörde eine Verletzung der Hoheitsrechte des Fürstentums Liechtenstein bedeuten (VwGH 15.3.1995, 92/13/0178).

Zu (Tz. 14) Chronologie des Prüfungsablaufes)

"01.12.99	persönliche Hinterlegung der Vorladung zum Erscheinen im ho. Amt am Betriebs-/Wohnort des Pflichtigen
02.12.99	Anruf vom StPfl.: „Ich komme m 16.12.99 ins ho. Amt.
16.12.99	Anruf vom StPfl.: „Ich komme am 21.12.99 ins ho. Amt
21.12.99	Anruf vom StPfl.: „Ich komme am 23.12.99 ins ho. Amt. Die Vorladung mit letztem Termin 23.12.99 und der Prüfungsauftrag wurde dem Pflichtigen unter 01-911 01 42 gefaxt
23.12.99	Niederschrift mit dem StPfl. „Ich bringe folgende Unterlagen zur nächsten Besprechung: Zwei Konten Bank Austria und Bawag Bruck/Mur. Ich komme am Dienstag 11.1.2000 09.00 ins Amt“
10.01.2000	Anruf vom StPfl.: „Den Termin kann ich am Dienstag 11.1.2000 nicht einhalten. Ich rufe noch diese Woche bei ihnen an.“

21.01.2000	Anruf vom StPfl.: „Ich habe die Unterlagen und komme am 28.1. 2000 ins Amt.“
28.01.2000	Ausführliches Gespräch mit dem StPfl. über die Domizilgesellschaft C. AG. Die BP ersuchte den StPfl. Unterlagen und Belege der C. AG vorzulegen, die eindeutig belegen, dass weder er noch eine ihm nahestehende Person Inhaber oder Verfügungsberechtigter der Domizilgesellschaft ist. Weiters wurde ersucht, Bilanzen, Buchhaltungskonten und die dazugehörige Belegsammlungen der C. AG der BP zugänglich zu machen. Dem StPfl. wurde auch mitgeteilt, dass die C. AG bereits bei der Buch- und Betriebsprüfung bei der R. GmbH als Domizilgesellschaft eingestuft und die Zahlungen an die C. AG als verdeckte Ausschüttungen gewertet worden sind. Dem StPfl. wurde eröffnet, dass sollte es ihm nicht gelingen den eindeutigen Nachweis zu führen, dass er nicht über die Domizilgesellschaft herrscht, ihm die aktenkundigen Einnahmen der C. AG und eventuell daraus resultierende Gewinne in Millionenhöhe zugerechnet werden. Ein neuerlicher Besprechungstermin wurde für den 11.2. 2000 im Amt vereinbart.
31.01.2000	Anruf des Pfl.: „Bitte schreiben Sie an den Verwaltungsrat der C. AG, Dr.N.S. nach Liechtenstein. Nächster Termin am 16.02.2000.“
16.02.2000	Die Kanzlei TREUFINANZ-Stbr G. ruft an: „Der Stpfl. <i>ist mein Klient, ich faxe Ihnen die Vollmacht. Er kommt heute nicht. Ich muß mich erst mit dem Fall vertraut machen. Kommen Sie am 21.2.2000 in meine Kanzlei.</i> “
21.02.2000	Beim Steuerberater G. in der Kanzlei. Ihm wurde der Sachverhalt aus der Sicht der BP dargestellt. Als Schlussbesprechungstermin wurde die 9. Kalenderwoche (= 28.2.-03.2.2000) vereinbart.
25.02.2000	Fax vom Steuerberater: „Es ist erforderlich, dass das Finanzamt die Unterlagen beim Verwaltungsrat der C. AG anfordert.“
25.02.2000	Telefonat vom Gruppenleiter Betriebsprüfungsgruppe mit dem Steuerberater. Er teilt dem steuerlichen Vertreter mit, dass auf Grund der aktuellen Judikatur des VwGH's der Finanzbehörde es nicht möglich ist, einen Schriftverkehr mit Liechtenstein durchzuführen. Als Schlussbesprechungstermin wurde der 09.03.2000 vereinbart.
09.03.2000	Anruf vom Steuerberater: „Der Stpfl. hat bis dato noch nicht die Unterlagen gebracht, bitte warten Sie noch mit dem Berichtschreiben: „Im Telefonat mit dem Gruppenleiter wurde dem steuerlichen Vertreter mitgeteilt, dass eine neuerliche Terminverschiebung der Schlussbesprechung nicht möglich sei. Die oftmaligen Terminverschiebungen erscheinen dem ho Finanzamt als „Hinhaltetaktik“. Dem steuerlichen Vertreter wurde telefonisch mitgeteilt, dass mangels Erscheinen des Abgabepflichtigen bzw. dessen Vertreter die Schlussbesprechung entfällt. Mit dieser Vorgangsweise war der steuerliche Vertreter einverstanden und ersuchte, falls der Abgabepflichtige bis zur Bescheidausfertigung doch noch Unterlagen vorlegen könne, diese in den folgenden BP-Bericht zu würdigen und einfließen zu lassen.“

In der frist- und formgerechten Berufung wird eingewendet, dass betreffend den Prüfungsablauf die Vorladung der BP vor den Weihnachtstagen erfolgt wäre, der Bw. sich jedoch auf Grund seiner Tätigkeit in der Regel im Ausland aufgehalten hätte. Darüber hinaus hätte der Bw. auf Grund eines Sportunfalls die Termine nicht einhalten können, ein Attest könnte vorgelegt werden.

Wie in der Chronologie ausgewiesen, wäre der Steuerberater erst am 16. Februar beauftragt worden, die Schlussbesprechung hätte jedoch innerhalb von 10 Tagen stattfinden sollen. Im Hinblick auf die erhöhte Mitwirkungspflicht sei es mit Nachdruck des Bw. gelungen Unterlagen von der Fa. C. AG zu erhalten, jedoch hätten diese vor dem Schlussbesprechungstermin nicht mehr vorgelegt werden können. Eine weitere Verschiebung dieses Termines wäre jedoch nicht akzeptiert bzw. mitgeteilt worden, dass mangels Erscheinen des Bw. bzw. des Vertreters die Schlussbesprechung entfallen würde. Mit dieser Vorgangsweise wäre der steuerliche Vertreter nicht einverstanden gewesen.

Betreffend den Fragenvorhalt an die Fa. C. AG wäre die BP ersucht worden, ein Schreiben mit den offenen Fragen zuzusenden. Dies hätte eine Beschleunigung der Aushändigung der Unterlagen seitens des Verwaltungsrates erleichtert. Dabei wäre es nicht um Erhebungen im Ausland gegangen.

Dem Bw. würde weiters unterstellt, Einkünfte über Liechtenstein bezogen und mit Hilfe der Domizilgesellschaft Steuern hinterzogen zu haben. Zum Beweis würden Schriftstücke, in Kopie vorgelegt, darlegen, dass der Bw. diese Schriftstücke privat versendet und einige dieser Schriftstücke vom Bw. unterzeichnet worden wären. Als Konsulent in Österreich und dem ehemaligen Ostblock hätte der Bw. im Namen der Fa. C. AG Verhandlungen geführt und wäre auch selbstverständlich informiert gewesen. Im Falle von Vertragsänderungen und Vereinbarungen hätten telefonische Abstimmungen mit dem Verwaltungsrat stattgefunden und wären die Nachrichten und Verträge direkt vom Bw. zum Vertragspartner geschickt worden.

Die Äußerungen der Fa. D. GmbH seien zu relativieren und würde die Fa. C. AG seit einiger Zeit einen umkämpften Rechtsstreit gegen diese Firma führen.

Die erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen wäre durch den Bw. wahrgenommen und die Unterlagen der Berufung beigelegt worden, wie insbesondere eine eidesstattliche Erklärung des Verwaltungsrates. Daraus würde ersichtlich werden, dass der Bw. nicht Gesellschafter der Fa. C. AG sei.

Die Angaben der BP, dass eine mündliche Vereinbarung zwischen der Fa. C. AG, Dr.S. und dem Bw. existieren würde sei unrichtig. Der Bw. hätte lediglich dargelegt, dass ein existierender schriftlicher Vertrag aus dem Jahre 1994 durch eine mündliche Vereinbarung erweitert worden wäre. Ein schriftlicher Vertrag aus dem Jahre 1994 wäre der Berufung auch beigelegt worden.

Betreffend die Schätzung durch die BP wird eingewendet:

ad Zementlieferungen der Fa. E. AG

Die Firma T. (Slowakei) würde Zement erzeugen und hätte die Fa. C. AG das exklusive Importrecht für Österreich. Die Fa. C. AG hätte den Zement der Firma T. ins österreichische Normenregister eintragen lassen, und wäre es daher möglich gewesen den Zement in Österreich anzubieten. Die Fa. C. AG hätte den Zement von der Firma T. auf Basis DAF Marchegg (frei Grenze Österreich) gekauft und im Jahre 1996 an zwei Abnehmer (Fa. II. und Fa. D. GmbH) verkauft. Der Verkauf an die Fa. D. GmbH wäre auf Basis DAF Marchegg, der Verkauf an die Fa. II. frei Anlage Wien erfolgt. Die Abwicklung innerhalb Österreichs hätte die Fa. E. übernommen.

Die Abwicklung des Verkaufes an die Fa. II. hätte wie folgt stattgefunden:

- Die Firma T. hätte die Ware an die Fa. C. AG verrechnet.
- Die Fa. C. AG hätte die Rechnung an die Fa. E. AG gestellt.

Die Feststellungen der BP seien somit richtig; der Einkaufspreis pro Tonne hätte S 523,00/DM76,00 (375er Zement), der Verkaufspreis S 630,00 und die Spanne somit S 98,00 betragen, nicht berücksichtigt wären jedoch die Sonderkosten des Transportes worden. Diese wären quartalsweise abgerechnet und an die Fa. C. AG verrechnet worden. Die Sonderkosten des Transportes hätten S 15,00 pro Tonne betragen. Weiters wären die Spesen und Prüfungskosten, sowie sonstige weitere Kosten in Höhe von S 30,00 nicht berücksichtigt worden. Dies würde somit eine Spanne von ca. S 53,00 pro Tonne bzw. einen Deckungsbetrag von S 1.166.000,00 ergeben.

Mangels Erfüllung der Abnahmeverpflichtung seitens der Fa. II. sei der Fa. C. AG ein Schaden entstanden und diesbzgl. auch ein Gerichtsverfahren anhängig. Insgesamt wäre somit nicht der erhoffte Gewinn erzielt worden.

Aus Vereinfachungsgründen wäre die Fa. E. beauftragt worden, Zahlungen direkt an die Fa. T. zu leisten und der Großteil der Zahlungen auch von der Fa. E. durchgeführt worden. Parallel zu diesen Zahlungen wären auch Zahlungen direkt von der Fa. C. AG an die Fa. T. erfolgt. Sämtliche Lieferungen an die Fa. D. GmbH wären direkt von der Fa. C. AG an die Fa. T. bezahlt worden, aber auch Rechnungen bzgl. der Fa. II. direkt bezahlt worden. Die Annahme der BP, die Zahlung von S 6.704.580,00 an die Fa. C. AG stelle die Provision dar, sei somit unrichtig.

ad Zementlieferungen an die Fa. D. GmbH)

Der Verkaufspreis der Fa. C. AG an die Fa. D. GmbH hätte wie von der BP ebenso richtig festgestellt S 580,00 betragen. Der Einkaufspreis von S 490,00 wäre jedoch unrichtig angenommen worden. Lt. beiliegender AR über den Kauf von 1052 Tonnen und ER Fa. T. hätte der Einkaufspreis S 532,00 betragen. Dies würde somit eine Spanne von S 48,00 ergeben bzw. unter Berücksichtigung zusätzlicher Kosten von S 30,00 (wie Prüfkosten etc.)

einen Deckungsbeitrag von S 18,00 ergeben. Der Deckungsbeitrag für dieses Geschäft würde somit insgesamt S 198,00 ergeben und mit der Fa. D. GmbH derzeit ein Prozess geführt, da ein Verlust entstanden wäre. Dieses Geschäft wäre nur zur Behauptung der Marktstellung in Österreich abgeschlossen worden.

Bzgl. dem Vorwurf, dass nicht sämtliche Rechnungen an die Fa. T. bezahlt worden wären, wurde eine Bestätigung 1998 vorgelegt, dass die Fa. T. der Fa. C. AG noch einen Betrag von S 30.000,00 schulde. Dieser Betrag wäre in der Folge von der Fa. T. bezahlt worden.

ad Titandioxydlieferungen)

Die Fa. C. AG hätte Titandioxyd von der Fa. P.. gekauft und dann weiterverkauft. Die Handelsspanne hätte 5 % betragen, eine Einkaufsrechnung würde vorbehaltlich der Zustimmung des Verwaltungsrates noch vorgelegt. Insgesamt wären mehr als 160,5 Tonnen an österreichische Firmen und Fa. A.K. GmbH bzw. ca. 200 Tonnen verkauft worden, somit würde dies rund S 248.500,00 Umsatz ergeben.

ad Phosphorsäure und Schwefel)

Der Vermittlungsumsatz in Höhe von US-\$ 4.931,40 wäre tatsächlich erzielt und überwiesen worden. Diese Provision würde weiters einen Handel mit DOP und NPK betreffen. Die Fa. C. AG hätte zudem einen Betrag von S 1 Mio. eingeklagt und wäre diesbzgl. ein Gerichtsverfahren noch anhängig.

ad Einkaufsprovision Zementeinkaufspreis)

In den ehemaligen Ostblockländern sei es vollkommen unüblich und unvorstellbar, Einkaufsprovisionen zu bezahlen. Üblich seien im Gegenteil die Zahlungen von Provisionen an den (Ostblock)Zementhändler.

Die steuerlichen Bemessungsgrundlagen wären daher wie folgt festzusetzen:

1996	
Gewinn aus Zementlieferungen Firma E. AG	1.166.000,00
Gewinn aus Zementlieferungen Fa. D. GmbH	198.000,00
Firma Ch. GmbH	53.323,57
davon wurden Herrn Bw. als Honorar überwiesen:	210.000,00
1997	
Honorar Herr Bw.	237.000,00
1998	
Honorar Herr Bw.	190.000,00

Neben den Honorarnoten wären weiters folgende Reisevergütungen für Diäten und Nächtigungen, Telefon und Repräsentationsausgaben im Namen der Fa. C. AG an den Bw. bezahlt, und die Privatfahrten mit dem Firmen-Pkw gegenverrechnet worden.

1996	230.000,00
------	------------

1997	163.000,00
1998	125.000,00

Der Berufung wurde zum Nachweis eine „eidesstattliche Erklärung“ vom 17. März 2000, eine Kopie eines Arbeitsvertrages vom 16. Februar 1994, Honorarbelege für die Jahre 1995 bis 1999, sowie ein Schreiben vom 20. März 2000 der Fa. Coronelli AG betreffend die Einkommensteuerprüfung von Herrn Rudolf Kotzulla 1995 bis 1997 inkl. einzelner Rechnungskopien betreffend die Fa. Turna (Faktura), Fa. Donaubaustoffhandels GmbH, Mineralstoffhandels GmbH und Technische Versuchsanstalt der TU-Wien vorgelegt.

Zur Berufung nahm die BP wie folgt Stellung:

Zu Tz. 15 (Antrag auf Erhebungen im Ausland):

Die Gründe, warum es der ho. Betriebsprüfung nicht möglich sei an den Rechtsanwalt der Fa. C. AG in Liechtenstein zu schreiben, wäre in Tz. 15 des BP-Berichtes ausführlichst dargestellt worden.

Zu Tz. 16 (Sachverhalt):

Die Berufungsausführungen zum festgestellten Sachverhalt (im BP-Bericht über 13 Seiten) seien äußerst knapp gehalten. Außer, dass vom steuerlichen Vertreter nochmals die Tätigkeit des Abgabepflichtigen für die Fa. C. AG umfangreich geschildert wird und dass die Unterstellungen der Betriebsprüfung betreffend Fa. C. AG und den Abgabepflichtigen unrichtig seien, gäbe es keine Anhaltspunkte oder Ausführungen zu den einzelnen und umfangreichen Feststellungen der Betriebsprüfung in Tz. 16.

Neu sei nur die eidesstattliche Erklärung des Verwaltungsrates, die schon während der Prüfung immer wieder angekündigt wurde, jedoch bis zum Prüfungsabschluss nicht eintraf. In der eidesstattlichen Erklärung würde der Verwaltungsrat erklären, dass ein Kaufmann mit Sitz in Portugal Alleinaktionär der Fa. C. AG wäre.

Während des Prüfungsverlaufes wäre der Bw. darüber aufgeklärt worden, dass eine solche eidesstattliche Erklärung nur dann Beweischarakter für die ho. Betriebsprüfung hätte, wenn diese in Zusammenhang mit dem Rechenwerk der Fa. C. AG der ho. Betriebsprüfung übergeben würde. Erst durch das Rechenwerk könnte die BP die Angaben des Bw. und des Verwaltungsrates überprüfen. Die Praxis würde zeigen, dass oft die nach außen auftretenden „Alleinaktionäre“ der liechtensteinischen Domizilgesellschaften ebenfalls nur Treuhänder der eigentlichen Inhaber wären. Daher sei es für die österreichische Finanzbehörde unumgänglich, dass die Behauptungen der diversen Verwaltungsräte und Treuhänder durch die Belege, Aufzeichnungen und Buchhaltungen der Domizilgesellschaften bewiesen würden.

Zu Tz. § 184 BAO (Schätzung der Besteuerungsgrundlagen):

Die Berufungsausführungen würden hauptsächlich die Vorgangsweise bei den einzelnen Provisionsgeschäften bzw. Lieferungen beschreiben. Die steuerliche Vertretung würde wie

schon der Bw. selbst in diversen Vorbesprechungen anführen, dass bei den Zementgeschäften nur eine geringe Spanne erzielt worden wäre. Diese Behauptung des Bw. bzw. der Berufungsausführungen hätten bis dato durch keine geeigneten Unterlagen nachgewiesen werden können, und hätte dies für die Berechnung der Einkünfte keinen Einfluss gehabt. Die Berechnungen der BP in Tz. 16 würden die Zahlungen an die Fa. T. durch die Fa. E. AG zeigen, die Zahlungen an die Fa. C. AG durch die Fa. E. AG und die die Fa. D. GmbH. Ob durch die Fa. C. AG Zahlungen an die Fa. T. oder an andere Firmen erfolgt wären, sei bereits Gegenstand des BP-Verfahrens gewesen. Diese Frage könnte jedoch nur durch Vorlage des Rechenwerkes und der Belegsammlung der Fa. C. AG ausreichend geklärt werden. Dazu wäre und sei der Abgabepflichtige bzw. Bw. bis dato nicht bereit gewesen.

Der Bw. wurde nachweislich mit Schreiben vom 24. Mai 2000 um Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP aufgefordert, bislang jedoch eine Gegenäußerung nicht eingebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Leugnet eine Partei im Abgabenverfahren eine für sie nachteilige Tatsache, so ist der Behörde nicht aufgegeben, im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn den Bestand der in Abrede gestellten Tatsache nachzuweisen. Es genügt vielmehr, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen möglichen Ereignissen eine überragende Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Es trägt zwar die Abgabenbehörde die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch schließt der Verfahrensgrundsatz des § 115 Abs. 1 BAO in seiner Wirksamkeit keinesfalls die Verpflichtung der Partei aus, zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen und die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß im Sinne des § 119 Abs. 1 BAO offen zu legen. Auf die Mitwirkung des Abgabepflichtigen an der Aufklärung kann im Besonderen dann nicht verzichtet werden, wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen, die nur der Abgabepflichtige aufklären kann, oder

wenn die Behauptungen eines Abgabepflichtigen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stehen. Stellt das Verhalten des Abgabepflichtigen das Gegenteil dessen dar, was § 119 Abs. 1 BAO von ihm verlangt, so hat die Aufklärungspflicht der Abgabenbehörden ihre Grenzen; sie sind in einem solchen Fall berechtigt und verpflichtet, im Rahmen ihrer freien Beweiswürdigung den Sachverhalt festzustellen (VwGH 18.4.1990, 89/16/0204).

Wenn Sachverhaltselemente im Ausland ihre Wurzeln haben, ist die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht der Partei in dem Maße höher, als die Pflicht der Abgabenbehörde zur amtswegigen Erforschung des Sachverhaltes wegen des Fehlens der ihr sonst zu Gebote stehenden Ermittlungsmöglichkeiten geringer wird. Tritt in solchen Fällen die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen in den Vordergrund, so liegt es vornehmlich an ihm, Beweise für die Aufhellung auslandsbezogener Sachverhalte beizuschaffen (VwGH 22.1.1992, 90/13/0200; VwGH 12.7.1990, 89/16/0069; VwGH 28.10.1987, 85/13/0179).

Die Beweiswürdigung der belangten Behörde unterliegt der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle nur in der Richtung, ob der Sachverhalt genügend erhoben wurde und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig waren, dh. ob sie den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen (VwGH 28.10.1987, 85/13/0179; VwGH 22.9.1987, 85/14/0033; VwGH 16.6.1987, 85/14/0125).

Der Bw. hat im berufsgegenständlichen Zeitraum im Rahmen der BP Steuererklärungen und Belege abgegeben. Die Beziehungen des Bw. zur Fa. C. AG wurden erst im Zuge einer Betriebsprüfung durch die GroßBP Linz bekannt. Der Bw. wurde daraufhin einer genauen abgabenrechtlichen Prüfung unterzogen, in deren Verlauf der Bw. mit Ausnahme einer im Rahmen der Berufungsergänzung vorgelegten Erklärung des Verwaltungsrates keinerlei Unterlagen vorlegte und nur spärliche Informationen gab. Im Prüfungs- bzw. Berufungsverfahren wurde zwar bekannt gegeben, dass die Unterlagen der Berufung beigelegt worden wären, jedoch liegen Unterlagen oder ein Schriftverkehr mit der Gesellschaft bis dato nicht vor.

Steuereroase - Sitzgesellschaft:

Als Domizilgesellschaften sind jene Rechtsgebilde anzusehen, die im Land ihrer Registrierung (Firmenbuch, Handelsregister, Öffentlichkeitsregister) keinen eigenen Geschäftsbetrieb unterhalten, sondern bei einem so genannten Domizilträger (idR einem Rechtsanwalt, berufsmäßigen Treuhänder usw.) ansässig sind. Als Basisgesellschaften (Sitzgesellschaften) sind jene Gesellschaften zu bezeichnen, welche üblicherweise aufgrund der gesetzlichen Vorschriften des Domizillandes keine oder nur sehr eingeschränkte Tätigkeiten im Sitzstaat entwickeln dürfen (bei Zuwiderhandeln würden diese Gesellschaften die steuerlichen Privilegien verlieren!), jedoch im "Rest der Welt" uneingeschränkt ihren Geschäften nachgehen können (Renner/Steiner, Gewinnverlagerungen durch Einschalten von Domizilgesellschaften, ÖStZ 1995, 394).

Die für den Berufungsfall entscheidende Frage, ob und inwieweit die Fa. C. AG in dem für die strittigen Zurechnungen maßgebenden Rahmen wirtschaftlich tätig geworden ist oder ob sie nur zur Gewinnabschöpfung bzw. Steuerminimierung für den Bw. vorgeschoben wurde, ist damit noch nicht gelöst.

Zurechnung der Einkünfte:

Gemäß § 21 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend (Abs. 1).

Vom Abs. 1 abweichende Grundsätze der Abgabenvorschriften bleiben unberührt (Abs. 2).

Gemäß § 22 BAO kann durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden (Abs. 1).

Liegt ein Missbrauch (Abs. 1) vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären (Abs. 2).

Die Einschaltung einer Kapitalgesellschaft ist u.U. ordnungsgemäßer Gebrauch zivilrechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten und nicht Missbrauch.

Zu überprüfen ist jedoch, ob die Gesellschaft tatsächlich den Zwecken dient, die Aufgaben erfüllt, im Wirtschaftsleben die Handlungen entfaltet und den ihr zugedachten Funktionen gerecht wird, die vorgegeben werden. Entscheidend ist somit, ob sie über die Leistungserstellung disponieren kann, dh. die Möglichkeit hat, Marktchancen zu nutzen, die Leistungen zu variieren, im Extremfall auch zu verweigern, und sie der Erfolg oder Misserfolg der Dispositionen trifft. Wenn dies zu verneinen ist, wenn die Gesellschaft am Erwerbsleben nicht in der erklärten Art und Weise teilnimmt, wenn die Gesellschaft nicht zwischen den Gesellschaftern und dem Marktgeschehen steht, nicht zwischengeschaltet sinnvolle Funktionen erfüllt, wenn es also nicht die Gesellschaft ist, die am Wirtschaftsverkehr teilnimmt, dann werden die Ergebnisse der entfalteten Aktivitäten nicht der Gesellschaft, sondern den tatsächlichen Trägern der Erwerbstätigkeit zuzurechnen sein, denn dann sind sie es, zumeist die Gesellschafter, die selbst und unmittelbar am Marktgeschehen teilnehmen. Das ist aber nicht eine Frage der missbräuchlichen Gestaltung und nicht eine der Anerkennung oder Nichtanerkennung der Gesellschaft, sondern eine Frage der sachgerechten Zurechnung (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Band 1, § 22, 248; Ruppe, Steuerliche Zurechnung von Einkünften, Handbuch der Familienverträge, 131).

Der Bw. sei lt. eigenen Angaben weder Alleingesellschafter und Geschäftsführer (sondern Konsulent) der Fa. C. AG. Dienstnehmer und ein eigenes Büro der Gesellschaft sind nicht bekannt bzw. ersichtlich, sondern wurde insbesondere ein vom Bw. selbst als Fa. C. AG unterfertigtes Fax an die A.K. GmbH, Hamburg bekannt und von der Adresse des Bw. in Wien

gesendet, ebenso ein Schreiben vom 16. Februar 1996 an die Fa. I. und der endgültige Vertrag mit der Fa. C. AG. Sämtliche - von der Fa. C. AG verrechneten - Leistungen wurden somit durch den Bw. erbracht, der allein über das spezielle Wissen verfügte. Alle geschäftlichen Entscheidungen über eine Auftragsannahme und die folgende Auftragsabwicklung traf der Bw. und trifft sie nach wie vor. Wäre die Fa. C. AG - wie behauptet - Leistungserbringer, hätte der Bw. als Vertreter der Gesellschaft gegenüber dieser einen Berichtspflicht. Der Bw. hat darüber hinaus keinerlei Unterlagen (wie Schriftverkehr mit der Fa. C. AG, etc.), aus denen diese Berichtspflicht ersichtlich ist, vorgelegt, sondern wären Rücksprachen, etc. lediglich mündlich (telefonisch) erfolgt.

Es ist daher davon auszugehen, dass die Ergebnisse der Erwerbstätigkeit nicht der Fa. C. AG sondern dem tatsächlichen Träger der Erwerbstätigkeit, dem Bw., zuzurechnen sind.

Betrachtet man den vorliegenden Sachverhalt in seiner Gesamtheit hat - nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) - der Bw. die Fa. C. AG in Liechtenstein zwischengeschaltet, um inländische Gewinne auf ein Steueroasen-Land zu verlagern und damit seine persönliche Steuerpflicht zu umgehen. Die Fa. C. AG ist lediglich eine Sitzgesellschaft und hat keinerlei Tätigkeit entfaltet. In diesem Fall kann ihr keine wirtschaftliche Funktion zugeordnet werden.

Die Einschaltung derartig funktionsloser Steueroasen-Gesellschaften in den Geschäftsablauf erfolgt aus steuerlichen Gründen und dient dem Ziel, Gewinne, die im Inland zu besteuern wären, im Ausland (Steueroase) gänzlich oder weitgehend steuerfrei zu stellen. Gewinnverlagerungen auf Sitzgesellschaften in einer Steueroase müssen daher von der Finanzverwaltung rückgängig gemacht werden. Die verlagerten Gewinne werden dabei dem Abgabepflichtigen, bei dem die Gewinnverlagerung die steuerliche Bemessungsgrundlage gemindert hat, wieder hinzugerechnet (Gutschi, Steueroasenproblematik - konkret am Beispiel Liechtenstein, Der Wirtschaftstreuhänder 4/03, 34).

Schätzungsbefugnis - Höhe der Einkünfte:

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind (Abs. 2).

Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen (Abs. 3).

Die Befugnis (und die Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen (Stoll, a.a.O., Band 2, § 184, 1912).

Absatz 1 normiert als allgemeinen, beiden Anordnungen (Absätze 2 und 3) vorgeordneten Grundsatz, dass dann zu schätzen ist, wenn sich nach Ausschöpfung der Ermittlungsmöglichkeiten ergibt, dass sich die Höhe der Bemessungsgrundlagen nicht ermitteln oder berechnen lässt (Stoll, a.a.O., Band 2, § 184, 1917).

Zufolge Absatz 2 ist zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige trotz Aufforderung und Einmahnung Abgabenerklärungen nicht einreicht, ferner, wenn der Abgabepflichtige den Aufforderungen der Behörde, unvollständige Angaben zu ergänzen und Zweifel zu beseitigen (Ergänzungsauftrag nach § 161 Abs. 1), nicht nachkommt, wenn er Auskünfte über zweifelhaft erscheinende Sachverhalte verweigert oder der Aufforderung zur Aufklärung wegen bestimmter Bedenken gegen die Richtigkeit gemachter Angaben (Erklärungen) nicht, nicht ausreichend oder nicht sachgerecht entspricht, also einem Bedenkenvorhalt nach § 161 Abs. 2 nicht Rechnung trägt, wie überhaupt, bei Nichterfüllung eines Auftrages der Behörde, in einem für den Abgabepflichtigen zumutbaren Ausmaß Auskunft zu geben, für die Besteuerung bedeutsame Angaben zu machen, schriftliche Unterlagen vorzulegen oder die Einsichtnahme in diese zu gestatten (§ 138 Abs. 2, § 143 Abs. 2). Verletzt der Abgabepflichtige seine abgaberechtlichen Pflichten, solchen hinreichend bestimmten und zumutbaren sowie erfüllungsmöglichen Verlangen der Behörde Folge zu leisten, also seine Pflichten, an der Sachverhaltsermittlung in gebotenem Maße mitzuwirken, gibt er zur Schätzung Anlass und setzt sich den damit verbundenen Gefahren der Ungenauigkeit des Ergebnisses aus (Stoll, a.a.O., Band 2, § 184, 1918).

Gemäß § 163 haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Ordnungsvorschriften des § 131 entsprechen, die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich und sind der Erhebung der

Abgaben zu Grunde zu legen. Weisen die Bücher oder Aufzeichnungen solche formellen Mängel auf, die "geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen," so ist zu schätzen.

Nur formell ordnungsmäßige Bücher oder Aufzeichnungen, die einen zuverlässigen Überblick über den Gegenstand der Dokumentation gewähren (also über Vermögen, Vermögensänderungen, Umsatz, Einnahmen und Ausgaben), können von vornherein Anspruch auf Glaubwürdigkeit erheben und die Grundlage für die Vermutung abgeben, dass die im Wege formell ordnungsmäßiger Bücher und Aufzeichnungen ausgewiesenen Ergebnisse den für die Abgabenerhebung (Bemessung) maßgebenden Verhältnissen, nämlich der materiellen Wahrheit, damit der Richtigkeit und Wirklichkeit entsprechen (Stoll, a.a.O., Band 2, § 184, 1919).

Der Bw. hat erst im Zuge des Prüfungsverfahrens Abgabenerklärungen sowie Honorarbelege eingereicht. Trotz Aufforderung legte er im Zuge des Betriebsprüfungs- und Berufungsverfahrens mit Ausnahme eines Arbeitsvertrages aus dem Jahre 1994 und einer "eidesstattlichen Erklärung", wonach ein portugiesischer Geschäftsmann Alleinaktionär der Fa. C. AG sei, keinerlei Unterlagen vor. Der Bw. selbst gab nur spärliche bzw. keinerlei Informationen über seine Geschäftsbeziehungen. In der Berufung wurden weitere Unterlagen wie Rechenwerk, Aufzeichnungen und Belege die Fa. C. AG betreffend nicht zur Einsichtnahme vorgelegt.

Es war dem Betriebsprüfer und dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) somit nicht möglich, die Richtigkeit der Angaben des Bw. zu überprüfen. Die erst im Zuge des Berufungsverfahrens zur Einsicht zur Verfügung gestellte Erklärung reicht weiters nicht aus, um die Richtigkeit der Einwendungen zu überprüfen bzw. zu beweisen. Dies hätte die Offenlegung des Rechenwerkes der Fa. C. AG erfordert. Aus dem "Arbeitsvertrag" und der "eidesstattlichen Erklärung" ist nicht ersichtlich, wie die Abrechnungen vorgenommen wurden. Dazu wäre die Vorlage einer vollständigen Buchhaltung bzw. Rechenwerkes benötigt worden.

Die gesamte Vorgangsweise des Bw. diene - nach Ansicht des UFS - lediglich als Verschleierung des tatsächlichen Sachverhaltes. Der Bw. hat weder eine ordnungsgemäße Buchhaltung vorgelegt noch ist er seiner Verpflichtung zur Mitwirkung an der Sachverhaltsermittlung nachgekommen und hat dadurch Anlass zur Schätzung gegeben.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung festgestellt, dass derjenige, der zu einer Schätzung begründeten Anlass gebe, die mit jeder Schätzung verbundene Ungenauigkeit hinnehmen müsse; es liege im Wesen der Schätzung, dass die auf diese Weise ermittelten Größen die tatsächlich ermittelten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichten und die Beweisführung für ein bestimmtes Ergebnis nicht möglich sei (vgl. VwGH 14.12.1995, 93/15/0102).

Die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen erfolgte ausgehend vom Zahlenmaterial der Kontrollmitteilungen der GrBP betreffend die Fa. D. GmbH und Ermittlungen der BP bzgl. der

Fa. Ch. GmbH und Fa. E. AG, in den Jahren 1996 bis 1998. Es liegen sowohl Kontoauszüge der Firmen D. GmbH und E. AG vor. Es ist daher erwiesen, dass es Geschäftsbeziehungen zu diesen Firmen gegeben hat. Der Betriebsprüfer hat daraus eine Gewinn- und Verlustrechnung - bereinigt um geschätzte angefallene Aufwendungen und Provisionen - abgeleitet.

Weiters wurden die der BP im Zuge weiterer Ermittlungen bekannt gewordenen Umsätze und Zahlungen betreffend Lieferungen von Titandioxyd von Polen nach Deutschland, Vermittlungen von Lieferungen von Phosphorsäure und Schwefel von Polen nach Österreich sowie Offertlegungen von Steinkohlelieferungen und Ammoniumsulfat in die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen einbezogen.

Die im Jahre 1997 (im Ausland) erzielten Einnahmen wurden dabei auf Basis der Ermittlungen der WrGGK bzgl. freiwilliger Selbstversicherung von Einkünften in Höhe von mindestens S 550.000,-- oder mehr jährlich geschätzt.

Bei der Schätzung des Gewinnes wurden weiters die durch die betriebliche Reisetätigkeit und sonstige Ausgaben im Zusammenhang mit den Umsatzgeschäften sowie angefallene Vermittlungsprovisionen berücksichtigt.

Betont wird in diesem Zusammenhang nochmals, dass durch die vorgelegte "eidesstattliche Erklärung" sowie Schreiben der Fa. C. AG vom 20. März 2000 der streitgegenständliche Sachverhalt nicht überprüfbar ist. Allein ohne die bezugnehmenden und zweifelsohne vorhandenen Unterlagen ist eine Überprüfung der Einwendungen nicht möglich. Den Einwendungen bzgl. zusätzliche Provisionen und (sonstige) Aufwendungen betreffend die Lieferungen an die Fa. II. hat der Betriebsprüfer bereits durch die vorgenommenen Schätzungen bzgl. zusätzlicher Aufwendungen, Provisionen insgesamt Rechnung getragen.

Lt. Berufungseinwendung wären weiters betreffend die Lieferungen an die Fa. D. GmbH ein unrichtiger Einkaufspreis von S 490,-- und somit unrichtige Deckungsbeiträge unterstellt worden, was realitätsfern sei; es könne lediglich von einem Deckungsbeitrag von 53,-- S pro Tonne bzw. 18,-- ausgegangen werden. Beigelegt wurden diesbzgl. je eine Kopie einer Eingangs- und Ausgangsrechnung mit einem Verkaufspreis von S 580,- und Einkaufspreis von 532,- betreffend eine Lieferung von 1052 Tonnen.

Dazu ist auszuführen, dass unter Hinweis auf die beiden Einkaufspreise von S 532,- und 490,- und einer Lieferung von insgesamt 11.000 Tonnen und diesbzgl. darüber hinaus unbeglichenen Forderungen lt. Angaben des Geschäftsführers der Fa. T. von der BP eine Schätzung der Einstandspreise vorgenommen wurde. Die angenommenen Verhältnisse zwischen dem geschätzten Umsatz und dem Gewinn auf Basis der Kontoauszüge und ermittelten Lieferungen und auch Schätzung der Einstandspreise sind lt. Ansicht des UFS somit insgesamt als realistisch zu beurteilen.

Weiters ist auszuführen, dass bzgl. der Einwendung, dass die Termine und/bzw. die Schlussbesprechung nicht eingehalten bzw. entfallen wäre, tatsächlich im Rahmen des Prüfungsverfahrens lt. Tz 14 des Prüfungsberichtes im Zeitraum vom Dezember 1999 bis März 2000 durch den Bw. Termine bereits zu Beginn des Monates Dezember nicht eingehalten bzw. verschoben, angekündigte Unterlagen (z.B. Konten Bank Austria und Bank B./M.) nicht vorgelegt worden, und damit das Verfahren verzögerten. Die Einwendungen betreffend Vorlage von Belegen und Rechenwerk, etc. wurden sämtlich lediglich behauptet ohne Nachweise, Unterlagen vorzulegen. Bzgl. der Einwendung betreffend direkte Zahlungen an die Fa. C. AG, dass diese lediglich aus Vereinfachungsgründen direkt gezahlt worden wären, ist auszuführen, dass mangels Vorlage des Rechenwerks eine Prüfung des Einwandes nicht möglich ist. Ebenso die Einwendungen betreffend Titandioxydlieferungen mit einem Umsatz von lediglich S 248.500,- und Phosphorsäure und Schwefel mit einem Vermittlungsumsatz von \$ 4.931,40. Die zusätzlich geltend gemachten Provisionszahlungen Zementeinkauf, Reisevergütungen, Telefon- und Nächtigungskosten und Repräsentationsausgaben wurden ebenso nicht glaubhaft gemacht.

Was die Höhe der Bemessungsgrundlagen betrifft, wäre es dem Bw. während der abgabenbehördlichen Prüfung und im Berufungsverfahren unbenommen geblieben, die erforderlichen Beweismittel vorzulegen, um eine genaue Berechnung der Besteuerungsgrundlagen zu ermöglichen. Dem Bw. wurden sowohl im Rahmen mehrerer Besprechungen als auch im Betriebsprüfungsbericht die Schätzungsergebnisse dargelegt, die im Wesentlichen unwidersprochen blieben. Der Bw. hat keine Beweismittel vorgelegt, um seine Behauptungen zu untermauern. Vielmehr hat der Bw. durch sein Verhalten verhindert, dass die Grundlagen für die Abgabenerhebung unmittelbar ermittelt werden konnten und hat dadurch Anlass zur gegenständlichen Schätzung gegeben. Er muss daher auch die mit einer Schätzung verbundenen Ungenauigkeiten in Kauf nehmen.

Wien, am 5. Oktober 2005