



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Fa. D.GmbH i.L., Wien, M.Straße, vertreten durch Dr. Thomas Keppert, Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1060 Wien, Theobaldgasse 19, vom 19. Juli 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 17. Juni 2004 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1997, 1999, 2000, 2001 und 2002 entschieden:

Die Berufungen gegen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1997, 2000, 2001 und 2002 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1999 wird zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer die Jahre 1997 bis 2002 betreffenden **abgabenbehördlichen Prüfung** wurde bei der mit Gesellschaftsvertrag vom 7. Jänner 1992 gegründeten und im Bereich Export-Import tätigen Bw., einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, unter anderem folgende Feststellung getroffen:

GEWINNERMITTLUNG

Tz 15)	Auslandsprovisionszahlung an Fa. P., Adr.1*, Wj. 1997		
	Aufwand hieraus	54.597,36 USD	8/96
		123.525,00 USD	5/96
		178.122,36 USD	Summe
	Kurs lt. Belegen Wj. 1997	10,663	
		1.899.318,72 öS	Summe Aufwandbuchung/7130

		(Verkaufsprovisionsaufwand)
<p>Hinsichtlich der Identität des Provisionsempfängers wurde von Seiten der Betriebsprüfung eine Überprüfung durch die Groß-/BP-/Abt. Auslandsbeziehungen veranlasst. Diese ergab nunmehr Folgendes (Kopie der Wirtschaftsauskunft wurde bereits am 16.4.2004 dem Steuerberater übergeben).</p>		
		<p>Der protokollierte Firmensitz befindet sich bei jener Anwaltskanzlei, die die Protokollierung der Gesellschaft durchgeführt hat.</p> <p><i>Eigene Büroräumlichkeiten werden nicht unterhalten.</i></p> <p>Bei einer Direktbefragung wurden sämtliche Informationen über die Gesellschaft verweigert.</p> <p>Es handelt sich um eine Offshoregesellschaft, in deren interne Verhältnisse <i>kein Einblick</i> besteht. Die Direktoren sind Mitarbeiter der Anwaltskanzlei und die genannten <i>Aktionäre halten ihre Anteile als Treuhänder</i>.</p>
A)	Es besteht Anonymität der wahren Eigentümer der Gesellschaft.	
	Es existieren keine eigenen Büroräumlichkeiten (samt eigenem Telefon- Fax- ...), die auf einen ordentlichen eigenen Geschäftsbetrieb schließen lassen, sondern es wird sich der Anschlüsse der RA-Kanzlei/Treuhänder bedient.	
	Von Seiten der Betriebsprüfung kann aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes <i>nicht ohne Zweifel davon ausgegangen werden</i> , dass die Gesellschaft/i.d. Fall Fa. P. ausschließlich und ohne jeden Zweifel ausländischen Personen zuzurechnen ist.	
	<p>Da die Frage gemäß § 162 Abs. 1 BAO der genauen Empfänger der abgesetzten Beträge somit nicht beantwortet ist, sind die Provisionen an die Fa. P. gemäß § 162 Abs. 2 BAO nicht anzuerkennen:</p>	
	Erfolgsänderung BP Wj. 1997	1.899.318,72 öS
Zu Tz 15)	Auslandsprovisionszahlung an Fa. P., Adr.1*, Wj. 1997	
B)	Anträge im Rahmen der Schlussbesprechung vom 27.05.2004 sowie Fax vom 27.5.2004:	
a)	Im Rahmen der Schlussbesprechung wurde seitens der Steuerberatung nochmals beantragt, dass die Ermittlung der Hintermänner der gegenständlichen Firma im Wege einer ministeriellen Anfrage bei der zypriotischen Finanzverwaltung erfolgt. Diese müsse besonders jetzt nach dem EU-Beitritt Zyperns möglich sein.	
b)	Die am 27.5.2004 per FAX nachgereichten Belege:	
	Zu Vertrag X	P. Brief und Rechnung dat. 5.6.1996 zu Vertrag Nr. X v.

		13.5.1996 sowie Zahlungsanweisung an X-Bankverein dat. 7.6.96
	Zu Vertrag Y	P. Brief und Rechnung dat. 23.9.1996 zu Vertrag Nr. Y v. 30.8.1996 sowie Zahlungsanweisung an X-Bankverein dat. 30.9.96
	werden zum Akt genommen und stellen den Sachverhalt in kein neues Licht.	
	Die Verträge X v. 13.5.1996 sowie Y v. 30.8.1996 wurden mit Fa. P.Ltd. Zypern, abgeschlossen und werden von der Betriebsprüfung, ebenso wie die Abfrage des IWD der Finanzverwaltung 239/2004 (KSV-Auskunft) dem Betriebsprüfungsbericht zu dieser Textziffer angeschlossen.	
	Beilagen-BP:	Vertrag X Vertrag Y Abfrage des IWD der Finanzverwaltung 239/2004 (KSV-Auskunft)

Vertrag Nr. X, Moskau, 13. Mai 1996

Fa. D.GmbH, im weiteren genannt „Auftraggeber“ einerseits und Fa. P.Ltd. Zypern andererseits, im folgenden „Ausführender“ genannt haben vorliegenden Vertrag wie folgt abgeschlossen:

1. Vertragsinhalt

Über Auftrag des Auftraggebers hat der Ausführende am russischen Markt Käufer gefunden für Stahl Keilschieber, mit Flanschen, mit steigender Spindel und Handantrieb, zusammen mit Kontraflanschen, Dichtungen, Schrauben und Muttern und hat dafür den Abschluss des Vertrages Nr. 1960424 vom 13. Mai 1996 erreicht zwischen der Fa. R., Moskau und der Fa. D.GmbH.

2. Preis und Gesamtwert des Vertrages

Der Preis für die Dienstleistung laut vorliegendem Vertrag ist in US \$ festgelegt und beträgt US \$ 247.050,00 (in Worten ...). Der Preis ist endgültig und unterliegt keiner Änderung.

3. Zahlungsbedingungen

Die Zahlung für die Dienstleistung, angeführt im § 1 des vorliegenden Vertrages wird in US \$ wie folgt durchgeführt:

Nach Erhalt der ersten Zahlung an die Fa. D.GmbH in der Summe von US \$ 723.390,00 von Fa. R. gemäß Bedingungen des Vertrages Nr. 1960424 vom 13. Mai 1996 stellt der Ausführende dem Auftraggeber eine Rechnung für 50% des vorliegenden Vertrages in der Höhe von US \$ 123.525,00.

Nach Erhalt der angeführten Rechnung verpflichtet sich der Auftraggeber innerhalb von 5 Banktagen die Zahlung auf das Konto des Ausführenden Nr. XX beim „X-Bankverein,“ (Adr.2)

durchzuführen.

Nach Erhalt der zweiten Zahlung an die Fa. D.GmbH in der Summe von US \$ 616.850,00 von Fa. R. gemäß Bedingungen des Vertrages Nr. 1960424 vom 13. Mai 1996 stellt der Ausführende dem Auftraggeber eine Rechnung für die restlichen 50% des vorliegenden Vertrages in der Höhe von US \$ 123.525,00.

Nach Erhalt der angeführten Rechnung verpflichtet sich der Auftraggeber innerhalb von 5 Banktagen die Zahlung auf das Konto des Ausführenden Nr. XX beim „X-Bankverein,“ (Adr.2) durchzuführen.

4. Sanktionen

Im Fall einer Überschreitung der Zahlungsfrist laut § 3 des Vertrages zahlt der Auftraggeber an den Ausführenden eine Pönale im Ausmaß von 0,5 % für jeden Tag der Verspätung, jedoch nicht mehr als 8% der Gesamtsumme des Vertrages.

5. Arbitrage

5.1	<i>Alle Streitigkeiten und Meinungsverschiedenheiten, welche aus dem Vertrag oder in dessen Zusammenhang entstehen könnten, unterliegen nicht den allgemeinen Gerichten, sondern sind der Arbitrage in Stockholm, bei der Handels- und Industrie- kammer und nach deren Regeln, das Urteil ist endgültig und für beide Seiten bindend.</i>
-----	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

6. Allgemeine Bedingungen

6.1	<i>Alle Abänderungen und Ergänzungen zu diesem Vertrag sind nur gültig, wenn sie in Schriftform und von beiden Seiten unterzeichnet werden.</i>
6.2	<i>Der Ausführende darf seine Rechte und Verpflichtungen laut Vertrag ohne schriftliche Zustimmung des Auftraggebers nicht an Dritte übertragen.</i>
6.3	<i>Alle Vereinbarungen, Gespräche und Schriftverkehr zwischen den Partnern bezüglich Vertragsinhaltes sind mit Unterschrift des Vertrages außer Kraft.</i>
6.4	<i>Vorliegender Vertrag ist in 4 Exemplaren in Russisch und Englisch angefertigt und 2 Originale für jeden Partner. Jedes Original hat volle Rechtskraft.</i>
6.5	<i>Der vorliegende Vertrag tritt mit seiner Unterfertigung in Kraft.</i>

7. Juridische Adressen der Partner

Auftraggeber:	D.GmbH Import-Export M.Straße Postfach Z Wien, Österreich
Ausführender:	P. Str.X. Haus,Büro,

Adr.1**

Vertrag Nr. Y, Wien, 30. August 1996

Fa. D.GmbH, im weiteren genannt „Auftraggeber“ einerseits und Fa. P.Ltd. Zypern andererseits, im folgenden „Ausführender“ genannt haben vorliegenden Vertrag wie folgt abgeschlossen:

1. Vertragsinhalt

Über Auftrag des Auftraggebers hat der Ausführende am russischen Markt Käufer gefunden für Stahl Keilschieber, mit Flanschen, mit steigender Spindel und Handantrieb, zusammen mit Kontraflanschen, Dichtungen, Schrauben und Muttern und hat dafür den Abschluss des Vertrages Nr. Yy vom 30. August 1996 erreicht zwischen der Fa. R., Moskau und der Fa. D.GmbH.

2. Preis und Gesamtwert des Vertrages

Der Preis für die Dienstleistung laut vorliegendem Vertrag ist in US \$ festgelegt und beträgt US \$ 54.597,36 (in Worten ...). Der Preis ist endgültig und unterliegt keiner Änderung.

3. Zahlungsbedingungen

Die Zahlung für die Dienstleistung, angeführt im § 1 des vorliegenden Vertrages wird in US Dollar wie folgt durchgeführt:

Nach Erhalt der ersten Zahlung an die Fa. D.GmbH in der Summe von US \$ 574.709,05 von Fa. R. gemäß Bedingungen des Vertrages Nr. Yy vom 30. August 1996 stellt der Ausführende dem Auftraggeber eine Rechnung für 100% des vorliegenden Vertrages.

Nach Erhalt der angeführten Rechnung verpflichtet sich der Auftraggeber innerhalb von 5 Banktagen die Zahlung auf das Konto des Ausführenden Nr. XX beim „X-Bankverein,“ (Adr.2) durchzuführen.

4. Sanktionen

Im Fall einer Überschreitung der Zahlungsfrist laut § 3 des Vertrages zahlt der Auftraggeber an den Ausführenden eine Pönale im Ausmaß von 0,5% für jeden Tag der Verspätung, jedoch nicht mehr als 8% der Gesamtsumme des Vertrages.

5. Arbitrage

5.1	<i>Alle Streitigkeiten und Meinungsverschiedenheiten, welche aus dem Vertrag oder in dessen Zusammenhang entstehen könnten, unterliegen nicht den allgemeinen Gerichten, sondern sind der Arbitrage in Stockholm, bei der Handels- und Industrie- kammer und nach deren Regeln, das Urteil ist endgültig und für beide Seiten bindend.</i>
-----	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

6. Allgemeine Bedingungen

6.1	<i>Alle Abänderungen und Ergänzungen zu diesem Vertrag sind nur gültig, wenn sie in Schriftform und von beiden Seiten unterzeichnet werden.</i>
6.2	<i>Der Ausführende darf seine Rechte und Verpflichtungen laut Vertrag ohne schriftliche Zustimmung des Auftraggebers nicht an Dritte übertragen.</i>
6.3	<i>Alle Vereinbarungen, Gespräche und Schriftverkehr zwischen den Partnern bezüglich Vertragsinhaltes sind mit Unterschrift des Vertrages außer Kraft.</i>
6.4	<i>Vorliegender Vertrag ist in 4 Exemplaren in Russisch und Englisch angefertigt und 2 Originale für jeden Partner. Jedes Original hat volle Rechtskraft.</i>
6.5	<i>Der vorliegende Vertrag tritt mit seiner Unterfertigung in Kraft.</i>

7. Juridische Adressen der Partner

Auftraggeber:	D.GmbH <i>Import-Export</i> M.Straße <i>Postfach Z</i> Wien, Österreich
Ausführender:	P. Str.X. Haus,Büro, Adr.1**

Vom Kreditschutzverband wurde mit Schreiben vom 1. April 2004 der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland bezüglich des Unternehmensprofil zur Fa. P., Adr.1 folgendes mitgeteilt:

OFFIZIELLE DATEN

Handelsregister / Handelskammer

Das Unternehmen ist seit 18.10.1995 unter der Nr. XZ im Handelsregister eingetragen.

UID Nr:	/
Steuernummer:	/
Diverse Eintragungen:	/
Rechtsform	Offshoregesellschaft (Private Aktiengesellschaft nach Landesrecht)
Kapital	CYP 5.000,00, eingeteilt in Anteile a CYP 1,00 Davon einbezahlt CYP 1.000,00

<i>Leitung / Gesellschafter / Aktionäre</i>	
<i>Direktoren:</i>	
- I.S.	
- L.S.S. Ltd., Sekretär	
<i>Aktionäre:</i>	
- G.K.	CYP 500,00
- P.Z.	CYP 500,00

HISTORISCHE DATEN

<i>Gründung</i>	1995
<i>Vormalige Rechtsformen/Wortlaut</i>	V.I.(C) Ltd – Wortlautänderung am 20.12.1995
<i>Ehemalige Standorte</i>	/

TÄTIGKEIT

<i>NACE/SIC Code</i>	/
<i>Eingetragener Geschäftszweck:</i>	Treuhandunternehmen, allgemeine Handelsaktivitäten
<i>Import:</i>	/
<i>Export:</i>	/
<i>Standorte</i>	Der protokolierte Firmensitz befindet sich an eingangs angeführter Anschrift bei der Anwaltskanzlei C.V. & Co., die die Protokollierung der angefragten Gesellschaft durchgeführt hat. <i>Eigene Büroräumlichkeiten werden nicht unterhalten.</i>
<i>Mitarbeiter</i>	keine

BETEILIGUNGEN

Gruppierte Firmen waren im Zuge der Recherchen nicht ersichtlich.

PRIVATE DATEN

- I.S. ist in Adr.3 wohnhaft.
- G.K. ist in Adr.4 wohnhaft.
- P.Z. ist in Adr.5 wohnhaft.

FINANZDATEN

<i>Bilanz</i>	Da es sich um eine Offshoregesellschaft handelt, liegen keinerlei finanzielle Daten vor. Der zuletzt beim Handelsregister hinterlegte Jahresbericht stammt vom 1.11.1999. Gemäß zypriotischem Gesetz müsste dieser jedoch jedes Jahr hinterlegt werden. Bei einer Direktbefragung verweigerte Herr C.V. sämtliche Informationen über die Gesellschaft.
<i>Gewinn- und Verlustrechnung</i>	/
<i>Immobilien</i>	Realbesitz ist für das Unternehmen nicht verbüchert.
<i>Bankverbindung</i>	Nicht bekannt

ZAHLWEISE / BEURTEILUNG (000)

Es handelt sich um eine Offshoregesellschaft, in deren interne Verhältnisse kein Einblick besteht. Die Direktoren sind Mitarbeiter der genannten Anwaltskanzlei und die genannten Aktionäre halten die Anteile als Treuhänder. Zahlungserfahrungen liegen am Platz nicht vor.

Krediturteil / Höchstkredit

Unbesicherte Kredite gelten als nicht zulässig.

Höchstkredit
EUR 0,00
Währung
Kurs: 1 EUR = CYP 0,58749

Aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung wurde das Verfahren für die Jahre 1997, 1999, 2000, 2001 und 2002 wieder aufgenommen und entsprechende Sachbescheide am 17. Juni 2004 erlassen.

Mit Schreiben vom 19. Juli 2007 erhab die Bw. fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1997, 2000, 2001 und 2002.

Die Bw. ersuchte in der Berufung um eine Frist bis 15. September 2004, die Begründung auszufertigen, da Unterlagen aus Russland beschafft werden müssen.

Mit Schreiben vom 10. September 2004 reichte die Bw. die Begründung zur Berufung nach und führte folgendes aus:

Der Bescheid wird im Punkt Tz 14 Auslandsprovisionszahlung für das Jahr 1997 an die Fa. P. Adr.1* in Höhe von ATS 1,899.318,72 angefochten. In seiner Begründung verweist das Finanzamt auf ein Schreiben des KSV vom 1.4.2004. Mit dieser Tatsache wurde der steuerliche Vertreter am 16.4.2004 zum ersten Mal konfrontiert, konnte jedoch erst am 25.5.2004 mit Dkfm. K.D. darüber sprechen, da er im April kurzfristig auf Urlaub war und sich anschließend einer Wirbelsäulenoperation unterziehen musste. Der steuerliche Vertreter war vom 24.4.2004 bis 20.5.2004 auf Urlaub, er habe deshalb schon damals darauf hingewiesen, dass daher für das geprüfte Unternehmen zu wenig Zeit verbleibt, um auf diesen Vorhalt einzugehen. Aus diesem Grund liege eine Verletzung des Parteiengehörs vor. Am 27.5.2004 wurde per Fax Brief und Rechnung vom 5.6.1996 zum Vertrag X vom 13.5.1996 sowie Brief und Rechnung vom 23.6.1996 zum Vertrag Y vom 30.8.1996 nachgereicht. Aus diesen Rechnungen gehe klar und schlüssig hervor, dass die Fa. P. Unternehmensniederlassungen in Zypern und Russland hat. Damit ist auch die Frage gem. § 162 Abs.1 BAO den genauen Empfänger zu nennen beantwortet; nämlich – wie aus der Zahlungsüberweisung hervorgeht – die Fa. P. Zypern. Es ist daher die Aufgabe der österreichischen Finanzverwaltung (Groß-BP/Auslandsabteilung bzw. BM für Finanzen) eine Kontrollmitteilung den zypriotischen Behörden zukommen zu lassen, ob das Unternehmen die Provision versteuert hat.

Der steuerliche Vertreter ist der Überzeugung, sollte dies nicht der Fall sein, dass dies von der zypriotischen Finanzbehörde nachgeholt wird und eine entsprechende Verständigung nach Österreich gelangt.

Weiters beantragt der steuerliche Vertreter in diesem Zusammenhang Herrn V. M. (Adresse siehe Rechnung) sowie Herrn A.O. (Adr.6, derzeit c/o L.L.GmbH, Adr.7) einzuvernehmen, da Herr A.O. alle Verhandlungen bezüglich der Fa. R geführt hat und er auch die Provisionszahlung, die Voraussetzung für den Vertragsabschluss war, mit der Fa. P. abgeschlossen und unterschrieben hat. Sein Partner für die Fa. P. war Herr. V. M..

Die Vorgangsweise der Auslandsabteilung Großbetriebsprüfung war in diesem Zusammenhang sicherlich zu wenig umfangreich, da von ihr nur der KSV beauftragt wurde im Firmenbuch Nachforschungen über die Fa. P. Zypern anzustellen.

All dies kann besonders jetzt kein Problem sein, da Zypern Mitglied der EU ist und die Behörden untereinander besseren Kontakt haben, als dies vielleicht früher der Fall gewesen sein könnte.

Die Fa. P. wurde am 17.5.1995 zum Handelsregister in Moskau angemeldet und ist Mitglied der V.AG, die wiederum am 18.10.1995 als V.I.(C) Limited im Handelsregister eingetragen und am 17.5.1995 in P. umbenannt zu werden.

Nach Beendigung der Schlussbesprechung hat Herr Dkfm. K.D. am 24.6.2004 um ca. 14.00 Uhr bei der Fa. P. in Moskau angerufen und Herrn V. M. von den aufgetretenen Problemen berichtet.

Aus all dem Gesagten kann geschlossen werden, dass die Fa. P. Zypern zu P Russland gehört bzw. Teil der V.AG ist.

Die Bw. stellt deshalb den Antrag die Provisionszahlung an die Fa. P. Zypern in Höhe von ATS 1,899.318,72 als Aufwand anzuerkennen und den Körperschaftsteuerbescheid 1997 abzuändern. Für die Jahre 2000, 2001 und 2002 sind folglich den Antrag die neu ermittelten Verlustvorträge in Anrechnung zu bringen.

Weiters stellt die Bw. in diesem Schreiben vom 10 September 2004 den Antrag auf eine mündliche Verhandlung vor dem unabhängigen Finanzsenat sowie darauf, dass der gesamte Berufungssenat des unabhängigen Finanzsenates über die Berufung entscheidet.

Stellungnahme der Betriebsprüfung

Zu den einzelnen Punkten des Berufungsbegehrens wird in Ergänzung zum BP-Bericht (ABNr.: xxx) wie folgt Stellung genommen:

Betrifft:	Auslandsprovisionszahlung an P. Adr.1*, Zypern, Wj. 1997 i.H.v. 1,899.318,72 ATS (= USD 178.122,36)
------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------

I) Allgemeines

Es wird von der BP auf die ausführliche Darstellung in Tz 15 des BP-Berichtes verwiesen.

II) Unterlagen dazu

Der Tz 15 BP-Bericht angeschlossen wurden bereits Kopien der Übersetzungen der Verträge X + Y (Originale im Arbeitsbogen) sowie eine Kopie der IWD-Auskunft Groß-BP-Auslandsbeziehungen (= KSV-Auskunft).

a)	Zum Vertrag X (siehe dazu Vertragskopien bei BP-Bericht Tz 15): Brief v. 5.6. zur Rg. X/X /"Fax v. 27.5. lt. Berufungstext" Rg. X/X v. 5.6.96 /"FAX v. 27.5. lt. Berufungstext" Banküberweisungsbeleg v. 7.6.96 /"FAX v. 27.5. lt. Berufungstext"
b)	Zum Vertrag Y (siehe dazu Vertragskopien bei BP-Bericht Tz 15) Rg. Y/Y v. 23.9.96 /"FAX v. 27.5. lt. Berufungstext" Banküberweisungsbeleg v. 30.9.96 /"FAX v. 27.5. lt. Berufungstext"
c)	„R,, .. = die schriftliche Fragenbeantwortung im laufenden Prüfungsverfahren erfolgte durch das geprüfte Unternehmen zu o.a. Geschäftsbeziehung
d)	Provisionsvereinbarung „ABC“ zu o.a. Verträgen von 1.8.1997 iHv. USD 145.000 (ATS 1,884.565,00) Lt. FN 88238 Geschäftsführer AO. ... 1997 betrug Beteilung 70%
e)	Kurzübersicht der Betriebsprüfung (basierend auf der Darstellung unter C) „R,,)

III) „Verletzung des Parteiengehörs“ laut Berufungsschreiben

Gemäß § 115 Abs. 2 BAO ist den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Die Verpflichtung gemäß § 161 Abs. 3 BAO geplante Abweichungen von der Abgabenerklärung dem Abgabepflichtigen zur vorherigen Äußerung mitzuteilen, entspricht dem im § 115 Abs. 2 BAO verankerten Grundsatz des Parteiengehörs. Eine Verletzung dieser Verpflichtung würde eine Verletzung der Verfahrensvorschriften darstellen und wäre im Berufungsverfahren sanierbar.

Von der Betriebsprüfung wird hierzu wie folgt ausgeführt:

- Am 16.4.2004 erfolgte die Mitteilung zur Abweichung von der Abgabenerklärung zu o.a. Position von Seiten der Betriebsprüfung (mit gleichzeitiger Vorlage der IWD/KSV-Auskunft – siehe Beilage zu Tz 15 BP-Bericht).
- Die Schlussbesprechung fand am 27.5.2004 statt.
- Die am Tag der Schlussbesprechung gefaxten Unterlagen (siehe II a + b) waren als Teil der Belegsammlung, bereits bekannt und stellten den Sachverhalt daher in kein neues Licht. Sie wurden von der Betriebsprüfung in die Entscheidung miteinbezogen. Hierauf wurde auch in Tz 15 B des BP-Berichtes Bezug genommen.
- Im Rahmen der Schlussbesprechung wurde von der Steuerberatung nochmals beantragt, dass die Ermittlung der Hintermänner der gegenständlichen Firma von Seiten der

österreichischen Finanzverwaltung mittels einer ministeriellen Anfrage bei der zypriotischen Finanzverwaltung erfolgen solle. Dieser Antrag wurde in der Niederschrift zur Schlussbesprechung vermerkt und somit ebenfalls berücksichtigt (siehe dazu Pkt. V der Stellungnahme/Anträge).

Es wurden weiters, abgesehen von der Argumentation der Berufung vom 10.9.2004 bzw. der Anträge (siehe Pkt. V Stellungnahme), keine weiteren Unterlagen/konkrete Nachweise in Hinblick auf die Feststellung lt. Tz 15 BP-Bericht bzw. Pkt. IV Stellungnahme vorgelegt.

IV) Empfängernennung gem. § 162 Abs. 1 BAO

Sowohl laut BP-Bericht als auch laut Berufung ist der Empfänger/Vertragspartner (siehe dazu auch Vertragskopien) *die Fa. P. Zypern* und somit jenes Unternehmen, dessen Wirtschaftsauskunftsdaten zur Feststellung der Nichtabzugsfähigkeit der Provisionszahlung führten.

Hinsichtlich der Begründung wird auf die ausführliche Darstellung in Tz 15 BP-Bericht verwiesen.

V)	Anträge
a)	auf Einvernahme von Herrn M. (Adresse öt- Rechnung in Zypern)
b)	auf Einvernahme von Herrn A.O. (O.)
	Herr O. war im Jahr 97/98 Geschäftsführer und zu 70% am österreichischen Unternehmen ABC Export- u. Import Handels GmbH (FN 88238) beteiligt
	Die Fa. ABC war selbst Provisionsempfänger (siehe Beilagen) betreffend seines Aufenthaltes zum Zeitpunkt der Prüfung s.u.
c)	ministerielle Anfrage bei zypriotischer Finanzverwaltung

Aus der Bestimmung des § 138 BAO leitet sich bei Vorliegen steuerlicher Auslandsbeziehungen eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen ab. Haben Sachverhalte im Ausland Ihre Wurzeln, ist die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht der Partei in dem Maße höher als die Pflicht der Abgabenbehörde zur amtswegigen Erforschung wegen Fehlens der ihr sonst zu Gebote stehenden Ermittlungsmöglichkeiten geringer wird. Soweit eine Ermittlung von Seiten der Betriebsprüfung möglich war, ist dies auch erfolgt (siehe Beilage zum BP-Bericht KSV-Auskunft aufgrund der Anfrage beim IWD/Abt. Auslandsbeziehungen).

Es liegt nunmehr vornehmlich am Abgabepflichtigen, *Beweise* für die Aufhellung auslandsbezogener Sachverhaltselemente herbeizuschaffen. Er hat durch konkrete und vollständige Aufklärung der Tatsachen den Anschein zu widerlegen, der sich für die Abgabenbehörde aufgrund der ihr zur Kenntnis gelangten Umstände bietet.

Andernfalls hat die Abgabenbehörde den maßgeblichen Sachverhalt im Rahmen ihrer freien Beweiswürdigung festzustellen. Siehe dazu Tz 15 BP-Bericht.

Es ist Aufgabe des geprüften Unternehmens, im Ausland lebende Personen als Zeugen stellig zu machen, sofern dies seiner Meinung nach der Wahrheitsfindung dienlich ist. Die Vorsprache ausländischer Zeugen muss von Seiten des Unternehmens selbst organisiert werden. Von Seiten der BP wurde eine Teilnahme von Zeugen grundsätzlich nicht verwehrt. Da sich u.a. der, von Seiten der steuerlichen Vertretung gewünschte Zeuge, Herr O (0.) – siehe dazu Beilagen II c + II d zur Stellungnahme – laut Angaben der steuerlichen Vertretung nicht in Österreich aufhielt und *voraussichtlich* frühestens Ende Juni 2004 nach Wien kommen würde, konnte kein konkreter Termin genannt werden, ebenso wenig konkrete zu erwartende Nachweise betreffend den Vertragspartner „P. Adr.1*, Zypern“.

Abschließend wird von der Betriebsprüfung vermerkt, dass *weder im Prüfungsverfahren, noch im Rahmen der nunmehr vorliegenden Berufung Nachweise vorgelegt wurden*, die den *Anschein*, der sich für die Abgabenbehörde aufgrund der ihr zur Kenntnis gelangten Umstände (Feststellung der BP laut Tz 15 BP-Bericht), bot, *widerlegen*.

Mit einem ergänzendem Schreiben vom 5. Oktober 2005 nahm die Bw. Stellung zu den Ausführungen der Betriebsprüfung bzw. zu den Feststellungen im Bp-Bericht:

1. Zur Provisionszahlung an die Fa. P. Adr.1*, Zypern (Tz 15 des BP-Berichtes)

Den weiteren Ausführungen sind zwei Punkte voranzustellen:

1) Es war in den Neunzigerjahren für nahezu jedes österreichische Unternehmen, das von Staaten der russischen Föderation Aufträge erlangen wollte, unabdingbare „branchenübliche“ Voraussetzung, sog. „Vermittlungsprovisionen“ an die russischen Geschäftspartner zu leisten.

Ob diese für ihre Tätigkeit eine wertadäquate Gegenleistung im Sinne tatsächlicher Vermittlungsleistungen erbrachten oder diese Zahlungen eher einem „schmiergeldähnlichen“ Charakter hatten, musste für den österreichischen Unternehmer unerheblich sein, da ohne diese Zahlungen einfach kein Vertragsabschluss bewerkstelligt werden konnte.

Dies galt auch unter steuerlichen Gesichtspunkten, da sowohl „echte“ Vermittlungsprovisionen als auch „schmiergeldähnliche“ Zahlungen jeweils ausschließlich betrieblich veranlasst und daher gem. § 4 Abs. 4 iVm. § 20 Abs. 1 Z 5 EStG steuerlich abzugsfähig waren. Erst mit dem AbgÄG 1998 (Inkrafttreten am 13. Jänner 1999) wurde die bis dahin ausdrücklich gesetzlich normierte Abzugsfähigkeit für strafbare Geld- und Sachzuwendungen, die in unmittelbaren Zusammenhang mit Ausfuhrumsätzen standen, durch eine Novellierung des § 20 Abs. 1 Z 5 EStG aufgehoben.

2) Auf § 162 Abs. 1 BAO gestützte Aufforderungen zur Empfängernennung sind Bescheide, nämlich verfahrensleitende Verfügungen im Sinne des §§ 94 und 244 BAO. Die Erlassung solcher Bescheide liegt im *Ermessen*. Werden die verlangten Angaben vom Abgabepflichtigen

verweigert, sind die betreffenden Aufwendungen zwingend nicht anzuerkennen, sofern sich das Verlangen als rechtmäßig verweist (vgl. hierzu *Ritz*, BAO², § 162 Tz 1 ff und die dort angeführte Judikatur).

Unter diesen Gesichtspunkten darf der entscheidungsrelevante Sachverhalt noch einmal zusammenfassend dargestellt werden:

Bei der gegenständlichen Zahlung an die Fa. P.Ltd. handelt es sich exakt um einen wie einleitend unter Punkt 1) beschriebenen Aufwand. Die Bw. stand in Verbindung mit Herrn AO., zum damaligen Zeitpunkt in Niederösterreich wohnhafter Geschäftsführer der in Wien ansässigen Fa. „ABC Export- und Import Handels GmbH“ (Beweis: Firmenbuchauszug zu FN xyz). Diese wurde von der Bw. beauftragt, als Vermittler Abnehmer für Stahlwaren in Russland zu suchen.

Aufgrund der Tätigkeit der Fa. ABC konnte die Bw. Industriarmaturen in einem Auftragsvolumen von US \$ 1,914.949,00 an die Fa. R.Moskau, eine verstaatliche russische Gesellschaft liefern. Die Fa. ABC bekam für ihre Tätigkeit eine Vergütung in Höhe von US \$ 145.000,00, eine weitere, von der Betriebsprüfung ebenfalls nicht beanstandete Provision über US \$ 140.000,00 wurde an die ungarische Fa. J. geleistet.

Unabdingbare Voraussetzung der Fa. R.Moskau für den Geschäftsabschluss war, dass die Bw. eine sog. „Vermittlungsprovision“ an den russischen P.-Konzern zahlt. Von diesem Umstand wurde die Bw. über Herrn O. in Kenntnis gesetzt, der für sie vor Ort verhandelte und für sie auch die zugehörigen (in russischer Sprache verfassten) Vertragswerke unterfertigte. Jene Konzerngesellschaft, an die die gegenständliche Zahlung zu leisten war, wurde der Bw. mit den an den gleichen Tagen abgeschlossenen Vermittlerverträgen bekannt gegeben. Es handelte sich bei dieser um die in Zypern ansässige P.Ltd.. Als Ansprechpartner für den P.-Konzern trat gegenüber der Bw. Herrn V. M. auf.

Für die Zahlungen wurden der Bw. von der Fa. P aus Russland Fakturen per Telefax übermittelt. Wie aus den Faxübertragungen ersichtlich ist, wurde hierfür in Moskau der Faxanschluss der V.AG benutzt. Dies ist deshalb von Interesse, da der unmittelbare Zusammenhang zwischen der Fa. P Zypern und der Fa. V.AG aus einem von der Betriebsprüfung beim Kreditschutzverband von 1870 (KSV) eingeholten Unternehmensprofil über die zypriotische Gesellschaft ersichtlich ist. Diesem ist nämlich zu entnehmen, dass die Fa. P Zypern ursprünglich unter der Firma „V.I.(C) Ltd.“ im zypriotischen Firmenbuch erfasst worden war. Im übrigen ist aus dem Briefpapier des P.-Konzerns eindeutig ersichtlich, dass dieser zwei Gesellschaften in Russland und Zypern unterhält. Es kann daher schon unter diesem Gesichtspunkt gar kein Zweifel bestehen, dass die zypriotische Gesellschaft dem russischen P.-Konzern und nicht der Bw. zuzurechnen ist.

Trotz dieser Fakten wurde der Bw. seitens der Betriebsprüfung der Betriebsausgabenabzug für die gezahlten Provisionen aberkannt.

Dieser Schritt wird seitens der Betriebsprüfung damit begründet, dass „die Frage gemäß § 162 Abs. 1 BAO der *genauen* Empfänger der abgesetzten Beträge ... nicht beantwortet ist“ (so wortwörtlich in der Niederschrift über die Schlussbesprechung). In diesem Zusammenhang verwies die Betriebsprüfung auf den erwähnten Bericht des KSV, der u.a. die nachstehenden Feststellungen beinhaltet:

- Seitens dieser Gesellschaft werden keine eigenen Büroräumlichkeiten unterhalten, der protokolierte Firmensitz befindet sich an der Anschrift jener zypriotischen Anwaltskanzlei, die auch deren Protokollierung beantragt hat.
- Die beiden Direktoren der gegenständlichen Gesellschaft sind Mitarbeiter der erwähnten Kanzlei, die Aktionäre (bei diesen handelt es sich um zwei andere in Zypern ansässige Personen) halten die Gesellschaftsanteile treuhändig.

Selbst unter Berücksichtigung dieser Feststellungen stellt sich die von der Betriebsprüfung gewählte Vorgangsweise und somit auch der bekämpfte Bescheid mit dem wesentlichen Mangel der Verletzung von Verfahrensvorschriften behaftet dar. Darüber hinaus ist dieser auch inhaltlich rechtswidrig.

Vorzuwerfen sind zumindest:

1. Fehlende Begründung der Ermessensentscheidung „Aufforderung zur Empfängernennung“
2. Rechtswidrige Aufforderung zur Empfängernennung (Überschreitung des Ermessensspielraumes)
3. Unrichtige Annahme, dass keine Empfängernennung erfolgt sei
4. Nicht gegebene „Verweigerung“ der Empfängernennung
5. Verstoß gegen die amtswegige Ermittlungspflicht

Zu diesen Punkten ist folgendes anzumerken:

Ad 1) Fehlende Begründung der Ermessensentscheidung

Die Aufforderung zur Empfängernennung war als verfahrensleitende Anordnung gemäß § 244 BAO während der Betriebsprüfung nicht gesondert rechtsmittelfähig und kann daher erst jetzt im Berufungsverfahren gegen den die Angelegenheit abschließenden Sachbescheid bekämpft werden. Nach h.A. und Verwaltungspraxis wird der abschließende Bescheid bei einer rechtswidrigen verfahrensleitenden Anordnung selber mit dem Vorwurf der Verletzung von Verfahrensvorschriften anfechtbar und sind daher nicht zwei gesonderte Rechtsmittel (nämlich

gegen die verfahrensleitende Verfügung und den abschließenden Sachbescheid) zu führen (*Ritz, aaO, § 244 Tz 6.*)

Wie eingangs erwähnt handelt es sich bei der Aufforderung zur Empfängernennung um eine im Ermessen der Betriebsprüfung gelegenen Entscheidung. Ermessensentscheidungen sind aber nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a BAO zwingend zu begründen. Die Begründung hat die für die Ermessensausübung maßgebenden Umstände und Erwägungen soweit aufzuzeigen, als dies für die Nachprüfbarkeit des Ermessensaktes in Richtung auf seine Übereinstimmung mit dem Gesetz erforderlich ist. Die Begründung muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für die Partei als auch für die (Höchst)Gerichte nachvollziehbar sein muss (vgl. *Ritz, aaO, § 93 Tz 13 und Rz 15 und die dort angeführte Judikatur*).

Aus welchem Grund es die Betriebsprüfung trotz der ihr vorliegenden Informationen und Unterlagen für notwendig erachtete, eine Empfängernennung nach § 162 BAO einzufordern, ist weder dem bekämpften Bescheid, noch dem BP-Bericht oder der Niederschrift über die Schlussbesprechung auch nur ansatzweise zu entnehmen. Die Erwägungen der Betriebsprüfung sind vielmehr erst ab jenem Moment nachvollziehbar schriftlich festgehalten, als sie bereits das Ergebnis ihrer auf eine Anfrage beim KSV beschränkten Ermittlungen darstellen. Ein Denkprozess der Betriebsprüfung hinsichtlich der Frage, ob angesichts des dokumentierten Sachverhaltes eine Aufforderung zur Empfängernennung notwendig bzw. ohne Ermessensüberschreitung vertretbar war, ist – sofern er überhaupt stattgefunden hat – nicht nachvollziehbar dokumentiert. Daher ist in diesem Punkt zweifelsfrei ein Begründungsmangel gegeben, der allerdings im erstinstanzlichen Verfahren durch eine Berufungsvorentscheidung saniert werden kann (VwGH vom 23.9.1982, 81/15/0091).

Ad 2) Rechtswidrige Aufforderung zur Empfängernennung

Die fehlende Begründung der Ermessensentscheidung ist u.a. deshalb ein besonders gewichtiger Mangel, als die Verfahrensanweisung jedenfalls dann unzulässig und somit rechtswidrig ist, wenn sie ohne Verschulden der Partei nicht erfüllt werden kann (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO⁶, § 162 Anm. 3*). Eine Ermessensüberschreitung liegt dann vor, wenn der Betriebsprüfung von vornherein bekannt war, dass der Abgabepflichtige die verlangten Angaben aus tatsächlichen oder unabwendbaren Gründen nicht machen kann (VwGH vom 21.5.1969, 538/68; VwGH vom 16.12.1975, 885/75).

Dies ist aber offenkundig immer dann der Fall, wenn die Gesellschaft, über deren Hintermänner Informationen gefordert werden, nicht im Einflussbereich des Auskunftspflichtigen steht. Es ist für einen gesellschaftsfremden Abgabepflichtigen denkunmöglich, die hinter den Treuhändern stehenden Eigentümer einer juristischen Person namhaft zu machen.

Gerade dieser Sachverhalt ist aber im konkreten Fall gegeben. Der Betriebsprüfung wurde anhand eines Belegkonvolutes glaubhaft gemacht, dass die gegenständliche Zahlung als „Vermittlungsprovision“ an einen russischen Geschäftspartner über eine ihm nahe stehende zypriotische Gesellschaft geleistet werden musste.

Hierzu ist aus verfahrensrechtlicher Sicht anzumerken, dass gemäß § 138 Abs. 1 BAO in Fällen, in denen ein Beweis nach den Umständen des Einzelfalles nicht zugemutet werden kann, dessen Glaubhaftmachung genügt. Unter einer Glaubhaftmachung ist eine schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände durch den Abgabepflichtigen zu verstehen (VwGH vom 26.4.1989, 89/14/0027), die angesichts der vorgelegten Fakten zweifelsfrei gegeben ist.

Die ihr diesbezüglich bekannten Fakten wurden von der Betriebsprüfung aber nicht wie gesetzlich vorgesehen im Rahmen der freien Beweiswürdigung beurteilt, bei der nach h.A. und Verwaltungspraxis auf die nachstehenden Aspekte abgestellt hätte werden müssen (vgl. hierzu bspw. *Quantschnigg*, ÖStZ 1985, *Penninger/Schweiger*, SWI 1993, 195 ff):

- Herstellung des Zusammenhangs zwischen Provisionszahlung und zugrunde liegendem Geschäft: Diese ist im konkreten Fall neben dem zeitlichen Ablauf und den russischen Vertragspartnern schon aus dem ausdrücklichen Bezug zwischen den Nummern der Provisionsrechnungen (Y und X) und den Nummern des Liefervertrages (Yy bzw. Xx) gegeben.
- Tatsache des Nachweises einer effektiven Zahlung: Dieser Umstand steht im gegenständlichen Fall ohnehin außer Streit.
- Provisionszahlung ist betriebsbedingt und branchenüblich bzw. findet im kalkulierten Mehrpreis Deckung: Die nach dem Zusammenbruch des Kommunismus in den ehemaligen Ostblockstaaten in geradezu epidemischen Ausmaß aufgetretene Großkorruption ist wohl jedem Zeitungsleser bekannt, in einem ordnungsgemäßen rechtsstaatlichen Verfahren können auch von einer Behörde nicht die Augen vor wirtschaftlichen Realitäten verschlossen werden (vgl. diesbezüglich nur für viele *Petrova/Gawrilow*, Entwicklung der Steuerkriminalität in Russland, SWI 2003, 337 ff, wonach „seit mehreren Jahren ca. 40% der präliminierten Steuern im Staatsbudget Russlands nicht eingegangen sind“. Als „Spitzenführer in puncto Steuervergehen und Verbrechen“ werden von den Autoren aaO, 339, die „Erzeugung und Verkauf alkoholischer Produkte, die man in dieser Hinsicht nur mit dem Ölgeschäft und dem Außenhandel vergleichen kann“, genannt). Gegenteilig müsste gerade die Großbetriebsprüfungsabteilung aufgrund ihrer jahrzehntelangen Tätigkeit über einen besonders profunden Erfahrungsschatz zu dieser Materie verfügen. Zur Höhe der Provision ist auf die weiteren im Zusammenhang mit den zugrunde liegenden Liefer-

verträgen erfolgten Provisionszahlungen zu verweisen: US \$ 178.122,36 und Fa. P (9,3% des Vertragsvolumens). US \$ 140.000,00 an Fa. J. (7,3% des Vertragsvolumens), US \$ 145.000,00 an die Fa. ABC (7,6% des Vertragsvolumens).

- Trotz Provisionszahlung verbleibt dem Steuerpflichtigen aus dem Exportgeschäft ein angemessener Gewinn: Die Bw. erwirtschaftete aus dem gegenständlichen Liefervertrag auch nach den diversen Abzügen einen Gewinn von US \$ 325.000,00 (!!).

Im konkreten Fall hätte die Betriebsprüfung darüber hinaus auch noch die nachstehenden Aspekte bei dem Abwägen über die Notwendigkeit einer Aufforderung nach § 162 BAO berücksichtigen müssen:

- Gesetzeszweck des § 162 BAO ist die Sicherung des inländischen Besteuerungsanspruches. Die Aufforderung zur Empfängernennung wird daher dann nicht dem Normzweck entsprechen, wenn sicher ist, dass der Empfänger mit den entsprechenden Beträgen nicht der österreichischen Besteuerung unterliegt (vgl. bspw. *Ritz*, aaO, § 162 Rz 8; *Doralt*, EStG⁹, § 4 Tz 273, *Stoll*, BAO, 1723 f mit jeweils weiteren Nachweisen). Dieser Umstand wird nicht nur vom Schrifttum, sondern sogar vom BMF (!) betont (EStR 2000, Rz 1125). Im konkreten Fall handelt es sich bei den Empfängern der Zahlungen um in Russland ansässige Personen im Dunstkreis von russischen Staatsbetrieben. Ein Zugriff auf ihre Einnahmen ist dem österreichischen Fiskus aufgrund der einschlägigen außersteuerrechtlichen Bestimmungen keinesfalls möglich. Ein Inlandsbezug und somit möglicher Anknüpfungspunkt für ein österreichisches Besteuerungsrecht bestand nur für die Fa. ABC. Das dieser für ihre Vermittlungsleistungen von der Bw. bezahlte Honorar von US \$ 145.000,00 wurde aber ohnehin gegenüber der Abgabenbehörde ordnungsgemäß offen gelegt. Angesichts dessen beachtlicher Höhe ist offensichtlich, dass mit diesem Honorar sämtliche ihrer Ansprüche aus der Vermittlungsleistung abgegolten und dieser nicht darüber hinaus noch ein zusätzlicher Anspruch aus der gegenständlichen Provisionszahlung von der Bw. zugesichert wurde. Schon unter diesen Gesichtspunkten bestand daher für die Betriebsprüfung gar keine Notwendigkeit, eine Empfängernennung nach § 162 BAO aufzutragen.
- Aufgrund von Qualitätsmängeln der von der Bw. gelieferten Waren erfolgte eine Reduktion des mit der Fa. R.) vereinbarten Entgelts. In Folge dessen musste auch an die Fa. P. nur ein um US \$ 123.525,00 geringerer Betrag geleistet werden. Eine derartige nachträgliche Reduktion wäre wohl kaum vorgenommen worden, wenn die Bw. mit der Zahlung nur ihre eigene Steuerbemessungsgrundlage mindern wollte.

-
- Nach den Vorhalten der Betriebsprüfung versuchte die Bw. aus Moskau per Telefax Bestätigungen bezüglich der Konzernzugehörigkeit der zypriotischen Gesellschaft von der Fa. P zu bekommen. Auf diese Bemühungen erfolgte allerdings seitens der Russen keine Reaktion. Sollte sich die Bw. wie von der Betriebsprüfung offensichtlich vermutet hinter der Fa. P verbergen, hätte sie sich wohl zweifelsfrei entsprechende Bestätigungen zur Vorlage bei dem Finanzamt von Russland aus zukommen lassen.

Im übrigen hätte die Betriebsprüfung von einer Entscheidung über das Erlassen einer Aufforderung nach § 162 BAO die von ihr gewünschten weiteren Informationen über die zypriotische Gesellschaft durch ein an Zypern gerichtetes Rechtshilfeersuchen ergänzen müssen (vgl. hierzu unten). Dies folgt unmittelbar aus den Bestimmungen des § 115 BAO, die die Behörde von Amts wegen zu Ermittlungen verpflichten.

Die Betriebsprüfung griff hingegen in diesem Verfahrensstadium zu dem Rechtsinstitut der Empfängernennung, obwohl angesichts der bereits vorgelegten Fakten klar sein musste, dass die Bw. diesem Auftrag nicht in der von der Betriebsprüfung gewünschten Form entsprechen können wird. Von der Bw. wurde somit rechtswidrigerweise etwas faktisch Unmögliches gefordert.

In diesem Zusammenhang ist daran zu erinnern, dass die Empfängernennung Teil des Ermittlungsverfahrens und in diesem ein Teil der umfassenden Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen (§ 119 BAO) ist.

Dementsprechend gelten auch für die Empfängernennung jene Grundsätze, Grenzen und Schranken, die von der Lehre und Rechtsprechung ganz allgemein für die Mitwirkung im Abgabenverfahren entwickelt wurden. Zu diesen Schranken gehört jedenfalls auch das Postulat der Erfüllbarkeit der Mitwirkung (vgl. hierzu z.B. *Beiser* in *Leitner, Aktuelles zum Finanzstrafrecht 2000*, 78 ff).

Offenbar unerfüllbar ist das Verlangen nach der Rechtsprechung dann, wenn eine unverschuldeten Unmöglichkeit vorliegt, den Empfänger namhaft zu machen. Ein Verschulden kann der Bw. angesichts der gegebenen Konstellation aber zweifelsfrei nicht vorgeworfen werden. Es kann seitens der Abgabenbehörde nicht ernsthaft gefordert werden, dass die Bw. bspw. vor Unterfertigung der Verträge auf einer Nennung und Dokumentation sämtlicher Nutznießer von Schmiergeldern bestehen hätte müssen. Hätte eine derartige Forderung doch zweifelsfrei zu einem „Platzen“ des angestrebten Ausfuhrumsatzes geführt.

Zum im konkreten Fall erfolgten Einsatz der Aufforderung nach § 162 BAO als für die Bw. scheinbar vorhersehbar „letale Keule“ darf noch grundsätzlich auf die vom VwGH aufgestellten Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Beweisverfahren erinnert werden: „... Ziel des Abgabenverfahrens ist die Erforschung der materiellen Wahrheit, *nicht die Herbeiführung*

"eines formal verstandenen Aussageergebnisses" (E 13.11.1985, 84/13/0127; Hervorhebung durch den Verfasser).

Ad 3) Unrichtige Annahme, dass keine Empfängernennung erfolgt sei

Vorstehende Ausführungen sind unter dem Gesichtspunkt erfolgt, dass die Interpretation der Betriebsprüfung über den Inhalt des § 162 BAO im Gesetz Deckung findet. Diese geht offenkundig davon aus, dass im Falle einer Kapitalgesellschaft mit Treuhänderschaften auch die hinter diesen stehenden Treugeber genannt werden müssen.

Diese Ansicht ist aber unrichtig.

Laut dem eindeutigen Gesetzeswortlaut des § 162 BAO ist für die Abzugsfähigkeit der Betriebsausgaben nur die genaue Nennung des Empfängers, nicht aber die „Empfänger des Empfängers“ erforderlich (so nunmehr ausdrücklich auch *Ritz, BAO*³, § 162 Tz 7 mit Verweis auf *Beiser, SWK* 2000, S. 838 und S. 854).

Nur der rechtliche Vertragspartner ist genau und vollständig zu bezeichnen, nicht aber dessen Gesellschafter, Subunternehmer, Provisionsempfänger, Gehilfen, Tochter- oder Muttergesellschaften, Mittelsmänner und dgl. Ebenso unerheblich ist nach dem Gesetzeswortlaut die Frage, wie der Empfänger die erhaltenen Beträge verwendet, verwertet, ausschüttet oder weiterleitet. Dem Gesetz ist für den Fall, dass es sich bei dem Empfänger der Zahlung um eine Kapitalgesellschaft handelt, keine Verpflichtung des Abgabepflichtigen zu entnehmen, dass er Informationen über die Gesellschaftsverhältnisse oder Beteiligungsverhältnisse einholt und Subunternehmer, Treugeber oder Hintermänner aus forscht. Dies folgt nicht nur aus dem Gesetzeswortlaut, sondern auch aus der Systematik der BAO, wonach die abgabenrelevanten Umstände beim Abgabepflichtigen selbst zu klären und Dritte nur ausnahmsweise heranzuziehen sind (vgl. § 165 BAO). Durch die Empfängernennung wird die Abgabenbehörde in die Lage versetzt, den ausländischen Empfänger im Rahmen der bestehenden Rechtshilfemöglichkeiten selbst zu überprüfen. Der Leistende hat diese Möglichkeiten hingegen nicht, daher wird vom Gesetzgeber auch kein Erkundungsbeweis des Leistungen gefordert. Vgl. diesbezüglich auch die Bestimmungen des § 16 des deutschen Außensteuergesetzes, wonach sich die Pflicht ausdrücklich nur auf das „vorhandene Wissen“ des Leistungen bezieht (*Beiser* in *Leitner*, 83).

Im Übrigen sind auch im Rahmen des § 162 BAO die Bestimmungen des § 138 Abs. 1 BAO zu beachten. Eine Glaubhaftmachung ist in jenen Fällen, in denen ein Beweis nach den Umständen des Einzelfalles nicht zugemutet werden kann, ausreichend. Kann der Empfänger glaubhaft gemacht werden, ist die Empfängernennung geglückt (*Beiser* in *Leitner*, 91).

Die in der Kommentarliteratur zu § 162 BAO zitierte Rechtsprechung (*Ritz*, aaO, Tz 7), wonach im Falle von sog. „Briefkastenfirmen“ die bloße Nennung einer Steueroasenfirma nicht als ausreichend eingestuft wird, ist unter einem Gesichtspunkt ergangen, der für den konkreten Fall ohne Relevanz ist:

So kann nach Ansicht des VwGH eine reine „Briefkastenfirma“ mangels entsprechender Infrastruktur per se keine Leistungen erbringen. Dementsprechend müssen dem Zahlenden als Empfänger von fakturierten Leistungen die Benennung des wahren Zahlungsempfängers im Sinne des tatsächlich Leistungserbringenden zuzumuten sein. Er müsse ja wissen, wer an ihn die Leistung effektiv erbracht hat. Diese Überlegungen sind aber auf den konkreten Fall, in dem eine schmiergeldähnliche Provisionszahlung und somit keine Gegenleistung im Sinne dieser Judikatur zu beurteilen ist, natürlich nicht zu übertragen.

Eine nähere Analyse dieser Judikatur zeigt auch, dass der Betriebsausgabenabzug vom VwGH in diesen Einzelfällen nicht unter dem Gesichtspunkt des § 162 BAO in Frage gestellt wurde. Es wird angesichts der Unmöglichkeit einer Leistungserbringung durch reine Briefkastenfirmen vielmehr *trotz erfolgreicher Namhaftmachung* auf die freie Beweiswürdigung verwiesen (VwGH 13.11.1985, 84/13/0127; 22.3.1995, 93/13/0076). Dieser Judikatur ist daher *nicht* zu entnehmen, dass die exakte Bezeichnung einer Steueroasenfirma nicht als genaue Empfängernennung im Sinne des § 162 Abs. 1 BAO gilt.

Tatsächlich hat die Bw. nicht nur den Empfänger entsprechend der Bestimmungen des § 162 Abs. 1 BAO exakt bezeichnet, sondern darüber hinaus ihr gesamtes vorhandenes Wissen der Betriebsprüfung zur Verfügung gestellt. Da die Bw. dem Auftrag zur Empfängernennung daher in vollem Umfang nachgekommen ist, erweist sich der bekämpfte Bescheid auch als inhaltlich rechtswidrig.

Angesichts der von der Betriebsprüfung offensichtlich im Hinblick auf die Hintermänner bzw. Treugeber ins Treffen gebrachte Nennung der „genauen“ Empfänger darf noch darauf hingewiesen werden, dass das zu beurteilende Geschäft einen Millionenauftrag mit einem russischen Staatskonzern und nicht mit einem kleinen „Greißler“, bei dem der Geschäftsinhaber als einziger Beschäftigter hinter der Ladentheke anzutreffen ist, betraf. Konzerne sind durch ihre „Vergesellschaftung“ charakterisiert, die Kenntnis über die Identität der hinter diesen stehenden Personen ist daher selbst im österreichischen Wirtschaftsleben für deren Vertragspartner im allgemeinen nicht oder nur sehr eingeschränkt vorhanden.

Ad 4) Nicht gegebene „Verweigerung“ der Empfängernennung

Es ist angesichts der durch die Bw. in sämtlichen Belangen erfolgten Offenlegung auch auf den klaren Wortlaut des § 162 Abs. 2 BAO zu verweisen. Demnach wird seitens des

Gesetzgebers nämlich ausdrücklich nur auf ein „Verweigern“ des Abgabepflichtigen hinsichtlich der von der Abgabenbehörde verlangten Angaben abgestellt.

„Verweigern“ bedeutet aber selbst bei denkmöglich weitester Wortauslegung nur ein Nicht-mitwirken, ein Unterlassen, vom dem aber im konkreten Fall angesichts der von der Bw. beigeschafften Unterlagen, erteilten Auskünfte und namhaft gemachten Personen keinesfalls gesprochen werden kann.

Hingegen kann unter dem Begriff „Verweigern“ keinesfalls ein Sachverhalt subsumiert werden, bei dem sämtliche zur Verfügung stehenden Information lückenlos preisgegeben wurden, diese aber nur seitens des Auskunftsfordernden als (nur für ihn) ungenügend eingestuft werden.

Daher ist der bekämpfte Bescheid auch mangels Vorliegens des zwingenden Tatbestandsmerkmals „Verweigerns“ mit dem Mangel der inhaltlichen Rechtswidrigkeit behaftet.

Interessant in diesem Zusammenhang ist, dass das Vorliegen eines „Verweigerns“ auf Seiten der Bw. bislang nicht einmal von der Betriebsprüfung behauptet wird. So ist dem BP-Bericht vielmehr nur zu entnehmen, dass „aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes nicht ohne Zweifel davon ausgegangen werden ... kann ..., dass die Gesellschaft/i.d. P ausschließlich und ohne jeden Zweifel ausländischen Personen zuzurechnen ist. Da die Frage gemäß § 162 Abs.1 BAO der genauen Empfänger der abgesetzten Beträge somit nicht beantwortet ist, sind die Provisionen an die Fa. P gemäß § 162 Abs. 2 BAO nicht anzuerkennen“. Dieser Schlussfolgerung kann aufgrund der im Abs. 2 leg.cit. ausdrücklich normierten Voraussetzung „Verweigerung“ für die Verwehrung des Betriebsausgabenabzuges natürlich nicht gefolgt werden.

Ad 5) Verstoß gegen die amtswegige Ermittlungspflicht

Ein „Verweigern“ im Sinne eines nicht erfolgten Mitwirkens im Rahmen des Möglichen und Zumutbaren bei der Aufhellung des gegenständlichen Sachverhaltes ist allerdings auf der Seite des Prüfungsorgans zu attestieren.

So wird von der Rechtsprechung aus guten Gründen betont, dass die Behörde von der ihr obliegenden amtswegigen Ermittlungspflicht jedenfalls dann „nur sehr eingeschränkt entbunden“ ist, wenn ihr im Hinblick auf gebotene Ermittlungen der Rechtshilfeweg offen steht (VwGH vom 22.3.1995, 93/13/0076; das Erkenntnis betraf eine sog. „Briefkastenfirma“ in einem anderen EU-Mitgliedsstaat).

Angesichts dieser Judikatur, insbesondere aber aufgrund der wie schon erwähnt der Behörde gesetzlich verpflichtend auferlegten amtswegigen Ermittlungspflicht (! 115 BAO) ist unerklärlich, warum die Betriebsprüfung die nur ihr notwendig erscheinende Klärung der

Gesellschaftsverhältnisse nicht im Rechtshilfeweg veranlasst hat. Schließlich ist Zypern ein Mitgliedstaat der europäischen Union, für den – unabhängig von der kleinen Auskunfts klausel im DBA – die EG-Amtshilferichtlinie unmittelbar in Anwendung zu bringen ist (vgl. hierzu bspw. *Gassner*, SWI 2003, 510 mit Verweis auf sec 4 Abs. 4 Assessment and Collection of Taxes Law).

Ihren diesbezüglichen gesetzlichen Verpflichtungen ist die Betriebsprüfung keinesfalls mit einer Beauftragung des Kreditschutzverbandes nachgekommen. Bei diesem handelt es sich nämlich nur um einen Verein, der nicht über die gleichen Erhebungsmöglichkeiten wie eine Behörde verfügt.

Zur Qualität von dessen Tätigkeit ist am Rande festzuhalten, dass sein Unternehmensprofil offenkundig teilweise nicht auf Fakten, sondern nur auf als Fakten ausgewiesenen Mutmaßungen basiert. Dies zeigt sich anhand der im Bericht ausgewiesenen Aussage, dass die Aktionäre der zypriotischen Gesellschaft als Treuhänder agieren sollen.

Eine Quelle für diese Behauptung ist dem Bericht aber nicht zu entnehmen. In diesem ist gegenteilig ausdrücklich festgehalten, dass der als Vorstand fungierende zypriotische Anwalt bei einer „Direktbefragung ... sämtliche Informationen über die Gesellschaft ... verweigert“ hat. Da das zypriotische Firmenbuch analog zum österreichischen keine Angaben über eine allfällige Treuhänderstellung von Aktionären ausweist, können dem Kreditschutzverband mangels erteilter Auskünfte gar keine einschlägigen Informationen vorgelegen sein, die diese Aussage zweifelsfrei zulassen. Die Betriebsprüfung kann daher genau genommen nicht einmal ausschließen, dass die Aktionäre der zypriotischen Gesellschaft nicht ohnehin aktenkundig und ihr somit bekannt sind.

Im übrigen muss auch bemängelt werden, dass sich die Betriebsprüfung bei ihrem rudimentären Ermittlungsschritt auf die zypriotische Konzerngesellschaft beschränkte. Für ein Erfassen des zu beurteilenden Sachverhaltes muss aber zweifelsfrei auf die Querverbindungen zur russischen P., die schon aus deren Briefpapier nachvollzogen werden können, abgestellt werden.

2. Auflösung IFB im Jahr 1999 (Tz 18a des BP-Berichtes)

Seitens der Betriebsprüfung wurde ein ihrer Ansicht nach zu Unrecht gebildeter, in den Büchern im Jahr 1999 erfolgsneutral umgebuchter Investitionsfreibetrag in diesem Jahr gewinnerhöhend aufgelöst.

Diese Vorgangsweise entbehrt jeder gesetzlichen Grundlage.

Wurde ein IFB von vornherein zu Unrecht gebildet, kann er nicht in einem der Folgejahre aufgelöst werden. Eine Korrektur kann, sofern dies verfahrensrechtlich überhaupt noch zulässig

ist, nur für das Jahr vorgenommen werden, in welchem die Bildung erfolgte (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG, § 10 Anm. 26; *Doralt*, aaO, § 10 Tz 4 mit Verweis auf RME, ÖStZ 1992, 303; EStR 2000, Rz 3814).

In Ergänzung zu der eingebrachten Berufung beantragt die Bw. weiters, die von der Betriebsprüfung unter dem Titel „Auflösung IFB“ vorgenommene Erhöhung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb um ATS 457.712,20 zu streichen.

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

Über die Berufung wurde erwogen:

Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat bzw. Durchführung einer mündlichen Verhandlung

Gemäß § 282 Abs. 1 BAO obliegt die Entscheidung über Berufungen namens des Berufungssenates dem Referenten, außer in der Berufung wird die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es nicht, wenn ein solcher Antrag in einem (die Berufung) ergänzenden Schriftsatz gestellt wird (VwGH vom 27.2.2001, 2000/13/0137; VwGH vom 16.9.2003, 2000/14/0116; VwGH vom 24.3.2004, 98/14/0179).

Da der verfahrensgegenständliche Antrag erst im Ergänzungsschreiben zur Berufung hinsichtlich der Begründung vom 10. September 2004 gestellt wurde, und nicht in der Berufung vom 19. Juli 2004, ist dieser Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat verspätet eingebracht worden. Folglich obliegt die Entscheidung über die gegenständliche Berufung dem Referenten namens des Berufungssenates.

Nach § 284 Abs. 1 Z 1 BAO hat eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Berufung beantrag wird.

Ein Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung setzt einen rechtzeitigen Antrag eines Abgabepflichtigen voraus. Ein Antrag in einer Eingabe (die nicht innerhalb der Rechtsmittelfrist eingebracht wurde), die die in der Berufung fehlende Begründung nachreicht, vermittelt keinen Anspruch auf eine mündliche Verhandlung (VwGH vom 27.4.2000, 97/15/0208).

Die Bw. hat in der Berufungsschrift lediglich hinsichtlich der Begründung der Berufung um eine Frist bis 15. September 2004 ersucht. Eine Erstreckung der Berufungsfrist im Sinne des § 245 Abs. 3 BAO wurde seitens des Bw. nicht beantragt, daher erweist sich der erst in der

ergänzend eingebrachten Begründung gestellte Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung als nicht fristgerecht gestellt.

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob die Betriebsprüfung zu Recht § 162 BAO angewendet und folglich den Abzug von Betriebsausgaben verweigert hat und ob die Auflösung des IFB im Jahr 1999 gewinnerhöhend zu Recht erfolgte.

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen:

Die Bw. hatte im Veranlagungsjahr 1997 Provisionszahlungen in Höhe von 178.122,38 USD (= 1.899.318,72) an die Fa. P., 140.000 USD an die Fa. J. und 145.000 USD an die Fa. ABC aus den Geschäften laut Vertrag Nr. 0424 und 0823 als Betriebsausgaben geltend gemacht.

Da es sich bei der Fa. P. um eine Offshore Gesellschaft auf Zypern handelt, wurde die Bw. gemäß § 162 BAO aufgefordert, die Empfänger dieser Provisionszahlungen zu nennen. Die Betriebsprüfung wirft der Bw. im Wesentlichen vor, die hinter der Offshore-Gesellschaft stehenden Personen nicht genannt und damit der Bestimmung des § 162 BAO nicht entsprochen zu haben.

Die Bw. dagegen vertritt die Ansicht, dass sie im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht bei Sachverhalten mit Auslandsbezug dieser Verpflichtung sehr wohl entsprochen habe und es ihr insbesondere nicht angelastet werden könne, wenn Auskünfte über die "Eigentümer" nicht gegeben werden können, da Inhaberaktien vorliegen.

Bei der P. handelt es sich um eine auf Zypern ansässige Gesellschaft, eine Offshore-Gesellschaft (Private Aktiengesellschaft nach Landesrecht). Diese ist ein Treuhandunternehmen, die Direktoren sind Mitarbeiter der Anwaltskanzlei und die Aktionäre halten ihre Anteile als Treuhänder. Die Gesellschaft unterhält keine operative Tätigkeit bzw. besitzt keine eigenen Büroräumlichkeiten. Der protokolierte Firmensitz befindet sich an der Anschrift bei einer Anwaltskanzlei.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf den Feststellungen im Rahmen der abgabenbehördlichen Betriebsprüfung und deren Ermittlungen, die der Bw. im Wege der Schlussbesprechung zur Kenntnis gebracht wurden.

Dieser Sachverhalt war rechtlich wie folgt zu begründen:

1. Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO

Anlässlich der abgabenrechtlichen Betriebsprüfung wurden im Jahr 1997 bei der Bw., wie die Betriebsprüfung ausführt, durch die Verweigerung der genauen Bezeichnung des Empfängers gemäß § 162 BAO Auslandsprovisionen in Höhe von 1.899.318,72 S nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

Die Bw. wendet sich gegen die Nichtanerkennung der Auslandsprovisionen im Jahr 1997 und bringt in ihrer Berufung vor, dass die Betriebsprüfung sich zu Unrecht auf die Bestimmung des § 162 BAO berufen habe. Hinsichtlich der Jahre 2000, 2001 und 2002 wird die entsprechende Anpassung des Verlustvortrages beantragt.

Die Bw. bestreitet die Ermittlungen der Betriebsprüfung hinsichtlich der P. grundsätzlich nicht, sie bringt nichts Gegenteiliges in ihrer Berufung bezüglich der Ausführungen zur Gesellschaftsform vor, sie wirft der Abgabenbehörde lediglich vor, ihren amtswegigen Ermittlungspflichten in einem zu geringem Ausmaß nachgekommen zu sein.

Weiters richtet sich die Berufung grundsätzlich gegen die Anwendung des § 162 BAO.

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). Diesfalls besteht eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht seitens des Abgabepflichtigen.

Gemäß § 115 Abs. 2 BAO ist den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Das Parteiengehör besteht vor allem darin, der Partei Gelegenheit zur Kenntnisnahme der Ergebnisse des Beweisverfahrens und zur Stellungnahme hierzu zu geben.

Gemäß § 183 Abs. 4 BAO ist den Parteien vor Erlassung des abschließenden Sachbescheides Gelegenheit zu geben, von den durchgeföhrten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern.

Damit wird dem Grundsatz des Parteiengehörs Rechnung getragen und dient der weiteren Wahrheitsfindung. Aus dem Gesetz ist nicht ersichtlich, welcher Zeitraum der Partei gegeben werden muss, um sich zu den Beweisen zu äußern, damit dem Parteiengehör im Sinne der BAO Rechnung getragen wird. Der steuerliche Vertreter wurde mit den Ergebnissen der Betriebsprüfung am 16. April 2004 (Das Schreiben des Kreditschutzverbandes wurde dem steuerlichen Vertreter zur Kenntnis gebracht.) erstmals konfrontiert, die abschließenden Sachbescheide wurden am 17. Juni 2004, also 2 Monate später erlassen.

Nach allgemeiner Verwaltungspraxis ist davon auszugehen, dass der Bw. genug Zeit gelassen wurde, um sich zu den Ergebnissen entsprechend zu äußern und folglich das Parteiengehör gewahrt wurde.

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

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

Nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung ist der Abzug von Schulden und Aufwendungen mit der Namhaftmachung von Personen, die als Gläubiger oder Empfänger bezeichnet werden, noch nicht gesichert. Rechtfertigen nämlich maßgebliche Gründe die Vermutung, dass die benannten Personen nicht die Gläubiger bzw. Empfänger der abgesetzten Beträge sind, kann die Behörde den Abzug versagen. Hat die namhafte Person eine Leistung nicht erbracht, sei es, dass es sich dabei um eine "Briefkastenfirma", d.h. um ein Unternehmen handelt, das keinen geschäftlichen Betrieb hat und deswegen keine Leistung erbringen kann, sei es aus anderen Gründen, so kann diese Person auch nicht als Empfänger im Sinne des § 162 BAO angesehen werden.

Da die Betriebsprüfung die P. als Offshore-Gesellschaft bezeichnet, sei zunächst auf diesen Begriff einzugehen.

Offshore Gesellschaft

Das Wort Offshore bedeutet "vor der Küste". Als Offshore Financial Centers werden im übertragenen Sinn Finanzplätze bezeichnet, die sich nicht den üblichen Regelungen und

Aufsichtsstandards für Finanzgeschäfte unterwerfen. Die Regierungen erlauben Banken, Versicherungen, Konzernen sowie vermögenden Privatpersonen Geschäftspraktiken, die in deren Heimatländern unzulässig sind. Typisch ist dabei, dass diese Regelungen meist nur für Nichtansässige ("non-residents") gelten.

Den Ausländern werden Steuervergünstigungen oder gar –befreiungen auf Vermögenserträge und Firmengewinne gewährt. Gleichzeitig ist den ansässigen Banken häufig auch die anonyme Kontoführung erlaubt (Hans-Lothar Merten, Steueroasen für jedermann, S292).

Zyperns Steuervorteile im Einzelnen:

- Unternehmen, die nur Offshore-Geschäfte tätigen und nicht auf Zypern verwaltet und kontrolliert werden, zahlen keine Einkommensteuer.
- Alle anderen auf Zypern eingetragenen ausländischen Offshore-Gesellschaften zahlen während der ersten zehn Jahre maximal 4,25 % Steuer.
- Beteiligungen von Offshore-Gesellschaften an anderen Unternehmen sind steuerfrei.
- Firmen-Niederlassungen sind steuerbefreit, solange sie nicht von Zypern aus gesteuert und kontrolliert werden.
- Kapitalgewinnsteuern sind unbekannt. Ausnahme sind Verkaufsgewinne zypriotischer Immobilien.
- Privatpersonen und Offshore-Gesellschaften sind von Quellensteuern befreit.

Die Gesellschaftsgründung ist relativ einfach. Bei der Company Limited by Shares, davon wiederum als Sonderform der Exempt Company ist kein Mindestkapital vorgeschrieben. Gründungsdauer beträgt ca. 2 Wochen, die Gründungskosten und die laufenden Kosten sind gering. Es handelt sich hierbei um eine Gesellschaftsform, die vom Eigentümer über Inhaberaktien gehalten werden, das heißt deren Inhaber bleiben Dritten gegenüber anonym und dessen Haftung wird ausgeschlossen.

Für den unabhängigen Finanzsenat ergibt sich aus den Ausführungen unzweifelhaft, dass Zypern ein Steuerparadies bzw. eine Steueroase darstellt. Weiters ist davon auszugehen, dass die Fa. P. als eine Offshore-Gesellschaft im oben erwähnten Sinn zu bezeichnen ist. Unbestritten unterhält die Fa. P. in Zypern keinen eigenen Geschäftsbetrieb, ebenso keine eigenen Geschäftsräumlichkeiten. Der protokolierte und in das Handelsregister eingetragene Firmensitz befindet sich bei einem zypriotischen Anwalt an der angegebenen Adresse, der auch die Durchführung der Protokollierung in das Handelsregister vorgenommen hat.

Was nun die Rechtsbeziehungen zu Sitz- und Domizilgesellschaften anbelangt, hat der Verwaltungsgerichtshof mehrfach ausgesprochen, dass im Falle, wenn die an dieser Gesellschaft tatsächlich Beteiligten nicht bekannt gegeben werden, den Forderungen des § 162 BAO nach Bekanntgabe des Empfängers nicht Genüge getan wird (VwGH vom 26.9.2000, 98/13/0216; VwGH vom 11.7.1995, 91/13/0154; VwGH vom 13.11.1985, 84/13/0127).

Auch die Lehre geht davon aus, dass die Nennung einer Steueroasenfirma, ohne die an ihr tatsächlich Beteiligten bekannt zu geben, nicht ausreicht (Ritz, BAO-Kommentar, Tz 7 zu § 162; Loukota, Internationale Steuerplanung und "Treaty-Shopping", ÖStZ 1990, 4).

Letzterer spricht zudem davon, dass § 162 BAO als "äußerst scharfes Mittel zur Bekämpfung illegaler Steueroasen" anzusehen ist.

Wie schon ausgeführt, ist ein Verlangen nach § 162 Abs. 1 BAO dann nicht rechtmäßig, wenn eine unverschuldete tatsächliche Unmöglichkeit, den wahren Empfänger zu benennen, vorliegt (VwGH vom 11.7.1995, 91/13/0154).

Im Verhältnis zu Steueroasen sind nur unzweifelhaft als erwiesen angenommene Aufwendungen abzugsfähig (VwGH vom 12.9.1978, 1511, 1512 und 2344/75); bloße Glaubhaftmachung reicht sonach nicht aus.

Den Ausführungen hinsichtlich einer etwaigen unrichtigen Anwendung des § 162 BAO in der Berufung wird wie folgt erwidert:

1. Fehlende Begründung der Ermessensentscheidung "Aufforderung der Empfängerbenennung"

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 dem 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 berechtigte in ihrem Ermessen den § 162 BAO anzuwenden.

2. Rechtswidrige Aufforderung zur Empfängernennung (Überschreiten des Ermessensspielraumes)

Es liegt im Ermessen der Behörde, den Abgabepflichtigen zu einer Empfängernennung nach § 162 BAO aufzufordern.

Eine gesetzwidrige Ermessensübung liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann vor, wenn und soweit die Bw. 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.

In der Tatsache, dass es sich bei der genannten Person bzw. Gesellschaft um eine so genannte Offshore-Gesellschaft, die ihrer Rechtsform nach nur durch Treuhänder fungiert und dadurch gekennzeichnet ist, dass die wahren Eigentümer anonym bleiben, handelt, wurde mit der Namhaftmachung der Fa. P. als Empfänger dieser Aufforderung nicht entsprochen. Die Angabe eines Firmennamens allein ist in Anbetracht des Zweckes der Bestimmung, nämlich Einnahmen nicht unversteuert zu lassen, nicht ausreichend. Daher bestand für die Abgabenbehörde ausreichender Anlass, von der Bw. die Benennung jener Person zu begehren, an welche sie die als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen nun tatsächlich geleistet hat.

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

Erhöhte 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 Domizil- oder Briefkastengesellschaften 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 gehörten neben der Erteilung von Auskünften ganz wesentlich die Beschaffung grundsätzlich aller aufschlussreichen Unterlagen über die entsprechende Gesellschaft wie etwa:

- Gründungsprotokolle, Gründungskunden
- Beteiligungs- und Gesellschaftsverhältnis betreffende Verträge
- Auszüge und Abschriften der Eintragungen in örtliche Register (Handels- und Gesellschaftsregister)
- Dokumentationen über art und Umfang der wirtschaftlichen Betätigung der ausländischen Gesellschaft
- 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).

Weiters ist hinzuzufügen, dass im Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses Zypern noch nicht Mitglied der EU war (Beitritt 1.5.2004), und daher die diesbezüglichen Ausführungen der Bw. ins Leere gehen. Die BAO kennt den Begriff des Gemeinschaftsgebietes nicht, sondern spricht in ihren Bestimmungen von Sachverhalten mit Auslandsbezug und es ist unbestritten, dass Zypern weder vor ihrem noch nach ihrem Beitritt zur EU nach den Bestimmungen der BAO Inland ist, daher unterliegt die Würdigung dieses Sachverhaltes der erhöhten Mitwirkungspflicht eines Steuerpflichtigen.

3. Unrichtige Annahme, dass keine Empfängernennung erfolgt sei

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, wenn 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 unverschuldete 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).

Die Betriebsprüfung wirft der Bw. im Wesentlichen vor, die hinter der P. stehenden Personen nicht genannt und damit der Bestimmungen des § 162 BAO nicht entsprochen zu haben.

Die Bw. vertritt ihrerseits jedoch die Ansicht, dass sie im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht bei Sachverhalten mit Auslandsbezug dieser Verpflichtung sehr wohl nachgekommen sei und es ihr insbesondere nicht angelastet werden könne, wenn die P. Auskünfte über ihre "Eigentümer" verweigere, da Inhaberaktien vorliegen würden, und sie nicht einmal selbst wisse, wer die Eigentümer der Aktien seien.

Dem ist der Bw. entgegenzuhalten, dass es ihr sehr wohl angelastet werden kann, dass die Fa. P. Angaben über ihre wahren Eigentümer "verweigere", da wie bereits oben ausgeführt, der Zweck dieser Gesellschaftsform unter anderem in der Anonymität der Eigentümer besteht. Die Eigentümer können folglich nicht genannt werden, und eine Glaubhaftmachung dieses Geldflusses ist nicht erfolgt, da die Identität des Empfängers nicht bekannt gegeben werden kann und die Vermutung eines Rückflusses nicht eindeutig ausgeschlossen werden kann. Die vorgelegten zwei Verträge stellen keinen Beweis dahingehend dar, an welche Personen die Provisionen tatsächlich geflossen sind.

Nach ständiger Rechtsprechung ist dem Auftrag nach § 162 BAO dann entsprochen, wenn der tatsächliche Empfänger benannt wird. Mit der Nennung von Personen, die als Empfänger bezeichnet werden, ist der Aufforderung nach § 162 BAO dann nicht entsprochen, wenn maßgebliche Gründe die Vermutung rechtfertigen, dass die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger sind. Als Empfänger kann aber anstelle einer im Ausland ansässigen

Offshore-Gesellschaft, die hinter ihr stehende Person angesehen werden (VwGH vom 11.7.1995, 91/13/0154; VwGH vom 28.11.2000, 97/14/0062).

Im gegenständlichen Verfahren wurde als Empfänger der strittigen Provisionen lediglich die Offshore-Gesellschaft, nämlich die Fa. P. genannt.

Die bloße Nennung einer Briefkastenfirma (einem Unternehmen, das keinen geschäftlichen Betrieb hat und daher keine Leistungen erbringen kann), ohne die an ihr tatsächlich Beteiligten bzw. ohne jenen Personen, denen die Erträge aus der Offshore-Gesellschaft zufließen, bekannt zugeben, reicht ebenso wenig aus, wie die bloße Namhaftmachung einer beliebigen Person. Dies muss vielmehr auch der tatsächliche wirtschaftliche Empfänger der Beträge sein, d.h. der Empfänger muss eine Leistung erbracht haben.

Rechtfertigen maßgebliche Gründe die Vermutung, dass die benannten Personen (und sei es auch ein juristische) nicht die (tatsächlichen, richtigen, wahren) Empfänger der abgesetzten Beträge sind, kann die Abgabenbehörde in Ausübung der freien Beweiswürdigung den Abzug versagen.

Um sie als Empfängerin im Sinne des § 162 BAO ansehen zu können, ist die formelle Existenz wie die formelle Funktion als Empfängerin der strittigen Zahlung oder bloße Rechnungslegerin nicht ausreichend (VwGH vom 17.11.2005, 2001/13/0247).

Bei solchen Firmen liegt nämlich der Verdacht nahe, dass die an sie bezahlten Gelder wiederum an den Leistenden zurückgeflossen bzw. überhaupt nicht aus dessen Verfügungsgewalt ausgeschieden sind (VwGH vom 13.10.1999, 93/13/0200).

Dem ist weiters hinzuzufügen, dass anlässlich dieses Geschäftes noch weitere Provisionen geflossen sind, nämlich an die Fa. J. 140.000 USD (= 7,31% des Umsatzes) und an die Fa. ABC 145.000 USD (= 7,57% des Umsatzes), die von der Abgabenbehörde sehr wohl als Betriebsausgaben anerkannt wurden.

Inklusive der Provisionen an die Fa. P. (= 9,30%) ergibt dies eine Provisionszahlung in Höhe von insgesamt von 24,18% des Geschäftes; trotz Berücksichtigung der Erzielung eines Gewinnes erscheint eine Provisionszahlung in dieser Höhe dem unabhängigen Finanzsenat eher ungewöhnlich hoch und nicht den Gepflogenheiten des Wirtschaftslebens entsprechend.

Den Ausführungen der Bw. in ihrer Berufung, dass die Aufforderung zur Empfängerbenennung rechtswidrig sei, da nach der Rechtsprechung eine diesbezügliche Ermessensüberschreitung vorliege, wenn der Abgabenbehörde bekannt sei, dass der Abgabepflichtige die verlangten Angaben aus tatsächlichen oder unabwendbaren Gründen nicht machen kann, ist entgegenzuhalten, dass der Verwaltungsgerichtshof in Fällen von Geschäftsbeziehungen mit Steueroasen von einer Beweisvorsorgepflicht spricht. Nach der

Rechtsprechung trifft einen Steuerpflichtigen die Verpflichtung, bereits bei Eintritt in Geschäftsbeziehungen von Anbeginn dafür Sorge zu tragen, dass er in der Lage sein wird, gegenüber den Abgabebehörden diese Beziehungen vollständig aufzuzeigen und zu dokumentieren. "*Tritt ein Steuerpflichtiger in Geschäfte ein, die Beziehungen zu Liechtenstein, einer bekannten Steueroase aufweisen, so machen es diese Auslandsbeziehungen von Anbeginn zur Pflicht, dafür zu sorgen, dass er in der Lage sein wird, gegenüber den österreichischen Abgabebehörden diese Beziehungen vollständig aufzuzeigen und zu dokumentieren (VwGH vom 25.5.1993, 93/14/0019).*"

Fließen einer als Offshore-Gesellschaft anzusehenden Gesellschaft für das – wie im gegenständlichen Verfahren - Zustandekommen von Geschäften "Provisionen" zu, ist davon auszugehen, dass nicht die funktionslose Gesellschaft, sondern jene Personen, die durch ihr Tätigwerden bzw. Dulden die Geschäfte tatsächlich ermöglicht haben, die wahren Empfänger der Provisionen waren und daher dem Verlangen nach § 162 BAO nicht entsprochen wurde (VwGH vom 31.5.2006, 2002/13/0145).

4. Nicht gegebene "Verweigerung" der Empfängernennung

Da es sich beim Empfänger der Gelder um eine funktionslose Gesellschaft handelt, sind nicht diese, sondern jene Personen, die durch ihr Tätigwerden bzw. Dulden die Geschäfte tatsächlich ermöglicht haben, die wahren Empfänger der Provisionen und daher wurde mit der Nennung einer bloß als Offshore fungierenden Gesellschaft dem Verlangen nach § 162 BAO nicht entsprochen.

Den Ausführungen der Bw. in der Berufung kann nicht gefolgt, dass der Begriff "verweigern" nur durch ein Nichtmitwirken, ein Unterlassen erfüllt werde und im Falle von vorgelegten Unterlagen und Auskünften seitens eines Steuerpflichtigen nicht mehr von einem "verweigern" im Sinne des § 162 BAO gesprochen werden könne.

Dieser Ansicht der Bw. widerspricht auch die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, da die Nennung einer falschen oder beliebigen Person nicht zur Anerkennung ausreicht, ebenso wie die zur Identifizierung gemachte Angabe ein genannter Nachname nicht ausreicht (VwGH vom 17.11.1982, 81/13/0194; 82/13/0036; 82/13/0037: VwGH vom 30.9.1998, 96/13/0017). Gleiches gilt bei der Namhaftmachung einer nicht existenten GmbH (VwGH vom 8.6.1988, 84/13/0069), ebenso bei der Nennung einer Firma in einer Steueroase oder einer Briefkastengesellschaft, bei der es sich um ein Unternehmen handelt, das keinen geschäftlichen Betrieb hat und deswegen keine Leistungen erbringen kann (VwGH vom 31.5.2006, 2002/13/0145).

Empfänger im Sinne des § 162 BAO ist somit derjenige mit welchem der Steuerpflichtige in eine rechtliche Beziehung tritt, also der der Vertragspartner ist, der einerseits an den Steuerpflichtigen geleistet und andererseits die Gegenleistung erhalten hat.

Zweck dieser Gesetzesbestimmung liegt wie bereits oben ausgeführt in der Erforschung der materiellen Wahrheit, also des wahren Empfängers.

5. Verstoß gegen die amtswegige Ermittlungspflicht

Der Bw. kann ihren Ausführungen in der Berufung, dass in dem Schreiben des Kreditschutzverbandes, auf das sich die Betriebsprüfung bei ihrer rechtlichen Würdigung beruft, keine Quelle der Ermittlungen genannt worden sei, nicht gefolgt werden, da die Firmenbuchnummer des zypriotischen Handelsregisters genannt wurde.

Es war der Bw. unbenommen, die Ausführungen dieses Schreibens zu widerlegen, dem sie jedoch nicht nachgekommen ist. Tritt nämlich die Mitwirkungspflicht eines Abgabepflichtigen in den Vordergrund, wie im gegenständlichen Verfahren, so liegt es vornehmlich an ihm, Beweise für die Aufhellung auslandsbezogener Sachverhaltselemente beizuschaffen. Die Partei hat diesfalls durch konkrete und vollständige Aufklärung der Tatsachen den Anschein zu widerlegen, der sich für die belangte Behörde auf Grund der ihr zur Kenntnis gelangten Umstände bot. Verletzt die Partei diese ihre "erhöhte" Mitwirkungspflicht im Abgabenverfahren, so kann das dadurch bedingte Aufklärungsdefizit nicht der Abgabenbehörde als Verfahrensmangel angelastet werden (VwGH vom 1.6.2006, 2004/15/0066).

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.

Die Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2000, 2001 und 2002 geht insofern ins Leere, da es sich beim beantragten Verlustvortrag um einen aus dem Jahr 1997 abgeleiteten Anspruch handelt, resultierend aus der Anerkennung der Provisionen als Betriebsausgaben. Daher war die Berufung in diesem Punkt ebenfalls abzuweisen.

Antrag auf Zeugeneinvernahme

Wie aus dem Akt hervorgeht, hat seitens der Betriebsprüfung kein Einwand gegen die Einvernahme der Zeugen bestanden, die Betriebsprüfung sah jedoch keinen Anlass ihrerseits die namhaft gemachten Zeugen selber vorzuladen, diese hätten von der Bw. selber stellig gemacht werden müssen, dem die Bw. nicht nachgekommen ist.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates und nach der ständigen Rechtsprechung ist es Aufgabe des Abgabepflichtigen, im Ausland lebende Geschäftspartner, die als Zeugen vernommen werden sollen, stellig zu machen (VwGH vom 25.9.2001, 97/14/0061; VwGH vom 23.4.2002, 98/14/0173; VwGH vom 24.6.2003, 2001/14/0084; VwGH vom 28.9.2004, 2002/14/0021; VwGH vom 9.12.2004, 2000/14/0095), aus diesem Grund allein kann der

Betriebsprüfung kein Versäumnis angelastet werden, den Sachverhalt nach ihren Möglichkeiten nicht ausreichend zu ermittelt zu haben.

Gemäß § 183 Abs. 1 BAO sind Beweise von Amts wegen oder auf Antrag aufzunehmen.

Nach Abs. 3 leg. cit. ist von der Aufnahme beantragter Beweise abzusehen, wenn die unter Beweis stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden. Dem ist hinzuzufügen, dass weder die Betriebsprüfung noch der unabhängige Finanzsenat bezweifelt, dass eine "Vermittlungsprovision" zu zahlen war. Eine diesbezügliche Zeugeneinvernahme erscheint daher entbehrlich.

2.) Auflösung des IFB

Nach Abschluss der abgabenrechtlichen Betriebsprüfung wurde das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und der Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1999 wurde am 17. Juni 2004 erlassen, in dem ein Investitionsfreibetrag in Höhe von 457.712,20 S gewinnerhöhend aufgelöst wurde.

Mit Schreiben vom 19. Juli 2004 erhob die Bw. lediglich hinsichtlich der Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1997, 2000, 2001 und 2002 fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung.

Der Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1999 erwuchs mangels fristgerechter Berufung in Rechtskraft.

Gemäß § 273 Abs. 1 lit. b BAO ist eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn sie nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Eine Berufung ist fristgerecht, wenn sie spätestens am letzten Tag der Berufungsfrist eingebracht worden ist.

Die erstmals im ergänzenden Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 5. Oktober 2005 hinsichtlich der Auflösung des Investitionsfreibetrages betreffend den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1999 vorgebrachten Ausführungen erweisen sich als verspätet und gehen folglich ins Leere.

Die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1999 war daher zurückzuweisen.

Wien, am 21. Mai 2007