

## IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Michael Mandlmayr in der Beschwerdesache MV, Rechtsanwalt, Adresse1, als Masseverwalter der Bf, Adresse2, gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 16. und 17. November 2010 betreffend die Körperschaftsteuer für die Jahre 2005, 2006, 2008 und 2009, Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 2011 und Folgejahre, Festsetzung von Anspruchszinsen 2005 und 2006 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2005, 2006 und 2007 zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerden betreffend die Körperschaftsteuer für die Jahre 2005 und 2006, die Anspruchszinsen 2005 und 2006 sowie die Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2005, 2006 und 2007 werden abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2. Die angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2008 und 2009 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

	<b>2008</b>	<b>2009</b>
Einkommen	0,00 €	0,00 €
Mindestkörperschaftsteuer	1.750,00 €	1.750,00 €

3. Der angefochtene Vorauszahlungsbescheid an Körperschaftsteuer für 2011 und Folgejahre wird abgeändert:

Die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 2011 und Folgejahre werden mit 1.750,00 € festgesetzt.

Die Revision beim Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz Bf) wurde zur Errichtung und Betrieb eines Versicherungsmaklerunternehmens in der Rechtsform der GmbH gegründet. Alleingesellschafter (100%) der Bf ist GG (in der Folge kurz GG), der bis 9. Oktober 2007 auch Geschäftsführer der Bf gewesen ist.

Im Rahmen einer im April 2009 begonnen Betriebsprüfung betreffend die Jahre 2005 bis 2007 stellte der Prüfer in der **Niederschrift** über die **Schlussbesprechung** vom **28. September 2010** im Wesentlichen Folgendes fest:

Prüfungsverlauf:

20.04.2009		Prüfungsbeginn beim Steuerberater
21.04.2009		Übergabe einer Fragenliste an den Steuerberater
anschließend		Mehrmaliges Urgieren durch den Prüfer
21.09.2009		Besprechung mit Steuerberater, Vorlage einiger Unterlagen, aber nicht aller Zusage, dass Besprechungstermin mit GG vereinbart wird
zw. 9/2009 und 3/2010		oftmalige Anrufe beim Stb: Es kam kein Termin zustande wegen Krankheit bzw. Nichtmelden von GG
02.03.2010		Besprechung mit GG, Vereinbarung, dass fehlende Unterlagen umgehend nachgereicht werden
09.04.2010		Schriftliche Aufforderung zur Nachreichung von Unterlagen
29.04.2010		tel. Erinnerung beim Stb. und GG - ohne Erfolg
10.05.2010		Neuerliches Telefonat (Bitte um Rückruf) ohne Erfolg
23.06. 2010		Übersendung eines Besprechungsprogrammes
12.07.2010		Übersendung von Unterlagen durch die Bf und Ersuchen um Verschiebung der Schlussbesprechung
11.08.2010		Eröffnung des Konkursverfahrens
20.09.2010		Verschiebung der Schlussbesprechung wegen Verhinderung von GG
28.09.2010		Schlussbesprechung

### **Pkt. 1 Verdeckte Gewinnausschüttung – nicht erklärte Provisionen**

Sachverhalt: Im Zuge der Betriebsprüfung wurden von verschiedenen Versicherungsunternehmen Entgeltsbestätigungen über an die Bf ausbezahlte Provisionen angefordert. Bei nachfolgend angeführten beiden Versicherungen sind die Provisionen nicht oder nicht vollständig unter den (von der Bf) erklärten Einnahmen erfasst worden:

<b>a) Wüstenrot, Vermittler Nummer VNW</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>
lt. Mitteilung	43.729,79	54.102,89	151.287,62
lt. Buchhaltung	30.789,23	39.071,27	137.586,71
Differenz	12.940,56	15.031,62	13.700,91
nicht erklärt:			
ProvNr. VW1	5.109,80	4.801,14	3.350,99
ProvNr. VW5	7.830,76	10.230,48	10.349,92
Summe	12.940,56	15.031,62	13.700,91
<b>b) Generali, Vermittler Nummer VNG</b>			
nicht gebucht:	49.560,29	5.805,00	10.333,72
<b>Summe Wüstenrot und Generali</b>	<b>62.500,85</b>	<b>20.836,62</b>	<b>24.034,63</b>

### **Prüfungsfeststellung:**

GG hat angegeben, dass die Beträge von der Generali auf ein Konto von ihm überwiesen worden seien. Er habe dann Beträge von diesem Konto in die Kassa der GmbH (Bf) eingelegt. Dass diese Beträge nicht als Einnahme der GmbH gebucht worden sind, sondern über Verrechnungskonto, habe er nicht gewusst.

Nach Ansicht des Prüfers liegt in der Tatsache, dass die Provisionen auf ein Privatkonto des 100% Gesellschafters GG ausbezahlt worden sind, eine Bereicherung des Gesellschafters und daher eine verdeckte Gewinnausschüttung.

Im Zuge der Schlussbesprechung wurde glaubhaft gemacht, dass die unter der ProvNr. **VW5** angeführten Beträge auf ein Konto geflossen sind, das nicht der Bf zuzurechnen ist, sondern jemand anderer zeichnungsberechtigt ist.

Daher werden folgende Beträge als verdeckte Gewinnausschüttung angesetzt:

Wüstenrot ProvNr. VW1 + Generali Vermittler Nr. VNG	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>
Verdeckte Gewinnausschüttung lt. BP	<b>54.670,09</b>	<b>10.606,14</b>	<b>13.684,71</b>

Die KEST wird vom Gesellschafter getragen.

**Pkt. 2 Provisionsaufwand PE** (in der Folge kurz PE ):

Im Prüfungszeitraum wurden Provisionen als Aufwand verbucht, deren Empfang von PE auf Provisionsbestätigungen unterschrieben worden ist.

		<b>2005</b>	<b>2006</b>
20.04.2005		24.500,00	
20.07.2005		12.000,00	
20.09.2005		24.000,00	
24.10.2005		24.000,00	
21.02.2006			29.338,00
30.05.2006			29.300,00
28.07.2006			79.000,00
Summe		84.500,00	137.638,00

Diese Beträge wurden als Aufwand verbucht und lt. Buchhaltung über Kassa ausbezahlt. Anhand einer Gegenüberstellung zeigte der Prüfer auf, dass die gebuchten Provisionsaufwendungen buchhalterisch nur durch gebuchte Bareinlagen des GG möglich waren, deren Herkunft GG trotz Aufforderung nicht zur Gänze klären konnte (Differenz zwischen 175.500,00 und 161.800,000). Die 5 Eigenbelege des GG betreffend im Jahr 2005 verbuchte Privateinlagen zwischen 17.3.2005 und 27.9.2005 in Höhe von insgesamt 63.500,00 € tragen jeweils das Datum 2006. Nach Ansicht des Prüfers ist dies ein sehr starker Hinweis darauf, dass die Belege nachgeschrieben worden sind und die gebuchten Privateinlagen nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen. Der Prüfer sah deshalb die verbuchten Provisionen an Herrn PE teilweise nicht als ausreichend nachgewiesen und glaubhaft an und kürzte die Betriebsausgaben pauschal wie folgt um einen Sicherheitsabschlag:

	<b>2005</b>	<b>2006</b>
Aufwand bisher	84,500,00	137.638,00
Sicherheitsabschlag BP rd. 20% Gewinnerhöhung	15.000,00	25.000,00

### **Pkt. 3 Provisionsaufwand D-LD**(in der Folge kurz D-LD ):

Im Prüfungszeitraum wurden folgende Provisionen an die D-LD als Betriebsausgaben geltend gemacht:

		<b>2005</b>	<b>2006</b>
18.04.2005		24.200,00	

29.06.2005		18.156,00	
30.08.2005		15.556,00	
28.09.2005		22,598,00	
20.01.2006			28.900,00
20.02.2006			89.898,00
31.03.2006			19.800,00
10.04.2006			7.215,00
30.06.2006			22.600,00
30.09.2006			24.950,00
30.12.2006			27.650,00
Summe		80.510,00	221.013,00

All diese Beträge wurden als Kassaausgang verbucht.

#### **Prüferfeststellung:**

Da auf den Bestätigungen nicht angeführt ist, für die Vermittlung welcher Geschäftsfälle die Provisionen ausbezahlt worden sind, wurde GG am 2.3.2010 ersucht dies mitzuteilen und eine Aufstellung vorzulegen, für welche Verträge Provisionen in welcher Höhe an die D-LD ausgezahlt wurden.

Da diese Aufstellungen nicht vorgelegt wurden, wurde GG am 9.4.2010 schriftlich aufgefordert, diese Unterlagen vorzulegen.

Am 12.7.2010 wurden von GG Unterlagen vorgelegt, für welche Verträge Provisionen an die D-LD gezahlt worden seien. Diese Unterlagen wurden von GG während der Betriebsprüfung erstellt, weil er angab, dass er wegen eines Computerabsturzes auf Originalunterlagen nicht zugreifen konnte.

Unterlagen darüber, wie sich die auf den Empfangsbestätigungen der D-LD angeführten Beträge errechnen und zusammensetzen, wurden während der Betriebsprüfung nicht vorgelegt.

Auf den Bestätigungen ist die Adresse der D-LD wie folgt angegeben:

D-LD

Carpenter Court

1 Maple Road

Bramhall, Stockport

Cheshire SK7 2DH

England

Am 2.3.2010 hat GG mitgeteilt, dass Hr. **Snger** (in der Folge kurz **S**) von der Fa. D-LD auf ihn zugekommen sei und angeboten habe, dass die D-LD Finanzierungen über die Bf abwickeln möchte.

Im Februar 2005 wurde eine schriftliche Vereinbarung folgenden Inhalt abgeschlossen:

*Die Bf und die D-LD schließen eine Vereinbarung, dass künftig die D-LD Finanzierungs- und/oder Veranlagungskunden über die Bf abgewickelt werden.*

*Die D-LD erhält als Vergütung mindestens 75% maximal 85% (je nach Auftragsstand und Arbeit für die Bf) aller mit diesen Klienten erwirtschafteten Provisionen.*

*Die Auszahlung der Beträge erfolgt entweder frühestens 1 Monat nach Erhalt der Provisionen an die Bf oder summiert zu einem mündlich vereinbarten späteren Zeitpunkt. Eventuell anfallende Abgaben und Steuern hat die D-LD entsprechend dem zuständigen Finanzamt zu melden und gegebenenfalls zu versteuern.*

#### **1. Nichtnennung des tatsächlichen Empfängers der Betriebsausgabe gem. § 162 BAO**

Nach Ansicht des Prüfers können die verbuchten Provisionen im gegenständlichen Fall nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden, weil die geforderten Nachweise wie Nennung des tatsächlichen Empfängers nicht erbracht worden sind.

Bei der Fa. D-LD handelt es sich um ein ausländisches Unternehmen. Unter Hinweis auf die Bestimmungen der BAO ist bei Auslandssachverhalten von einer erhöhten Mitwirkungspflicht durch den Unternehmer auszugehen.

Hr. GG hat auf Befragen angegeben, dass er von Hrn. S, der für die Fa. D-LD aufgetreten ist, weder einen Firmenbuchauszug noch eine Ansässigkeitsbescheinigung der englischen Ltd. angefordert hat. Auch die Auszahlung von Provisionen in derartigen Höhen in bar ist nach Ansicht des Prüfers eher ungewöhnlich.

Bei der vorliegenden Adresse der Fa. D-LD handelt es sich nach Ansicht des Prüfers nicht um die tatsächliche Sitzadresse, sondern um eine Briefkastenadresse.

Dies geht auch aus einer durchgeführten Recherche bei der ORBIS Datenbank hervor, wonach an der Adresse der D-LD insgesamt 6.658 Firmen registriert sind.

Aus einer KSV-Auskunft geht hervor, dass das Unternehmen ruhend ist und seit seiner Gründung nicht geschäftstätig ist.

Entsprechend der laufenden Rechtsprechung sind Zahlungen an Sitzgesellschaften mangels Nennung des tatsächlichen Empfängers nicht abzugsfähig (§ 162 BAO). Der wahre wirtschaftliche Empfänger der Provision, der sich hinter der Briefkastenfirma verbirgt, wurde bisher nicht namhaft gemacht.

Bei der Schlussbesprechung am 28.9.2010 wurde der Bf eine Frist zur Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung der D-LD bis 12.10.2010 eingeräumt. Vorgelegt wurde am 12.10.2010 eine Firmenbuchbestätigung über die Eintragung der D-LD vom 7.6.2004 und ein Erinnerungsschreiben des "inland Revenue" betreffend der Vorlage einer Körperschaftsteuererklärung vom 9.5.2006.

Bei beiden Schriftstücken handelt es sich nicht um eine Ansässigkeitsbescheinigung im Sinne des DBA.

#### **1. Ungereimtheiten hinsichtlich der Versicherungsnehmer**

Nach Ansicht des Prüfers liegen auch Ungereimtheiten hinsichtlich der von GG genannten Versicherungsnehmer vor, für die Provisionen an die D-LD gezahlt wurden.

**VN1:**

Laut Mitteilung von GG wurde für Verträge dieses Versicherungsnehmers ein Betrag von 18.870,00 € für Versicherungen und ein Betrag von 6.160,00 € für Finanzierungen an die D-LD bezahlt.

Dieser Versicherungsnehmer hat im Prüfungsverfahren auf Befragen schriftlich mitgeteilt, dass sein Ansprechpartner ein Hr. AR aus 4 gewesen sei.

Warum in diesem Fall eine Provision an die D-LD gezahlt wurde, ist nach Ansicht des Prüfers unklar, wo doch Hr. A für andere Verträge Provisionen von der Bf erhalten hat.

**VN2:**

Laut Mitteilung von GG wurde für Verträge von diesem Kunden ein Betrag von 6.375,00 € für Versicherungen an die D-LD bezahlt.

Dieser Versicherungsnehmer hat im Prüfungsverfahren auf Befragen niederschriftlich mitgeteilt, dass er weder eine Fa. D-LD noch einen Herrn S kenne. Er habe Gespräche mit anderen Personen und glaublich auch mit Herrn A geführt.

**VN3:**

Laut Mitteilung des GG wurden für Verträge von diesem Kunden ein Betrag von 22.312,50 € für Versicherungen und ein Betrag von 5.040,00 € für Finanzierungen an die D-LD bezahlt.

Dieser Kunde teilte dem Finanzamt mit, dass er von Hrn. S auf Zahlung einer Vermittlungsprovision geklagt und auch zur Zahlung eines Betrages von 8.700,00 € verurteilt worden ist. Im Urteil wird ausgeführt, dass am Abschluss der Verträge auch die Bf beteiligt war, die ihre Provision vom Versicherungsunternehmen bzw. von der Bank erhalten habe. Hrn. S stünde demnach die Provision vom genannten Kunden zu, die dieser auch nach Abschluss des Verfahrens zahlen musste.

Dass in diesem Fall die Bf auch eine Provision an die D-LD zahlen musste, über die nach den Angaben von GG die Leistungen des S abgerechnet wurden, kann vom Prüfer nicht nachvollzogen werden.

Auch diese Ungereimtheiten sind nach Ansicht des Prüfers Indizien dafür, dass nicht die Fa. D-LD die wahre Empfängerin der als Betriebsausgaben gebuchten Beträge ist.

	2005	2006
Gewinnerhöhung BP § 162 BAO	80.510,00	221.013,00

**Pkt. 4 Aufwand Lebensversicherungen:**

Folgender Aufwand ist in der Buchhaltung erfasst:

	2005	2006	2007
Kto. Nr. financelife Vers. Mitarbeiter	21.809,18	15.200,00	3.517,23

Es wurden trotz Aufforderung keine Polizzen und Unterlagen vorgelegt.

Da somit kein betrieblicher Zusammenhang nachgewiesen wurde, können die verbuchten Beträge nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden.

Gewinnerhöhung lt. BP	21.809,18	15.200,00	3.517,23
-----------------------	-----------	-----------	----------

### **Pkt. 5 Kassaführung 2005 und 2006**

Nach Ansicht des Prüfers ist die Führung des Kassabuches nicht ordnungsgemäß, weil die buchmäßigen Kassastände mit den tatsächlichen Kassaständen aus folgenden Gründen nicht übereinstimmen können:

2005: Wie unter Pkt. 2 angeführt tragen die Belege über Privateinlagen das Datum 2006 und wurden 2005 verbucht. Außerdem ist die Mittelherkunft bisher ungeklärt.

2006: Die im Jahr 2006 als Erlös eingebuchten Provisionserlöse von der Generalibank wurden über Kassa eingebucht. Tatsächlich sind diese auf dem privaten Bankkonto von GG eingegangen und dort nicht sofort behoben worden, sodass sie in die Kassa der GmbH (Bf) tatsächlich gar nicht als Eingang verbucht werden hätten dürfen. Diese zu Unrecht gebuchten Kassaeingänge betragen im Jahr 2006 in Summe 87.336,05 €. Als steuerliche Konsequenz dieser Feststellung ergibt sich ein weiteres Indiz für die Zweifelhaftigkeit der oben angeführten Provisionsaufwendungen (Pkt. 2-3).

Auf Grund der **Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der Bf** durch Beschluss des zuständigen Gerichtes vom **11. August 2010** richtete das Finanzamt folgende Bescheide vom 15., 16. und 17. November 2010 an MV1 als Masseverwalter der Bf:

Mit **Bescheiden vom 15. November 2010** setzte das Finanzamt die **Körperschaftsteuer** für die Jahre **2008 und 2009** mit 2.018,41 € (2008: Einkommen 15.073,65 €) und 7.500,00 € (2009: Einkommen 30.000,00 €) mit der Begründung fest, dass die Besteuerungsgrundlagen wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen gem. § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt wurden.

Mit **Bescheid vom 15. November 2010** setzte das Finanzamt die **Vorauszahlungen** an **Körperschaftsteuer** für **2011** und Folgejahre mit 8.175,00 € unter Hinweis auf die maßgebliche Veranlagung des Jahres 2009 und die Erhöhung dieser Abgabenschuld von 7.500,00 € gemäß §§ 24 Abs. 3 KStG 1988 iVm 45 Abs. 1 EStG 1988 um 9% fest.

Mit **Bescheiden vom 16. November 2010** machte das Finanzamt die **Haftung** gemäß § 95 Abs. 2 EStG iVm § 202 und § 224 BAO für Kapitalertragsteuer auf Grund des Zuflusses von Kapitalerträgen gem. § 93 EStG an GG mit folgender Begründung geltend:

*Obliegt die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlichen Haftungspflichtigen kann eine bescheidmäßige Geltendmachung erfolgen:*

*Wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden (§ 202 iVm § 201 Abs. 2 lit. c BAO).*



Die (weitere) Begründung ist der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 28.9.2010 Pkt. 1, bzw. dem Bp Bericht vom 16.11.2010, Tz 1, zu entnehmen.

Mit **Bescheiden** vom **17. November 2010** nahm das Finanzamt gem. § 303 Abs. 4 BAO das Verfahren betreffend die **Körperschaftsteuer** für die Jahre **2005, 2006 und 2007** wieder auf und setzte mit Sachbescheiden selben Datums die Körperschaftsteuer ebenfalls unter Hinweis auf die Feststellungen der Betriebsprüfung neu fest.

Mit **Bescheiden vom 17. November 2010** setzte das Finanzamt auch **Anspruchszinsen** für die Jahre **2005 und 2006** fest.

Die Abgaben betragen in den genannten Bescheiden für die Jahre 2005 bis 2007:

	2005	2006	2007
<b>Körperschaftsteuer</b>	<b>44.650,94</b>	<b>70.729,26</b>	<b>1.750,00</b>
bisher	1.748,98	2.679,12	1.750,00
<b>Anspruchszinsen</b>	<b>6.823,81</b>	<b>7.678,24</b>	
<b>Haftung für Kapitalertragsteuer</b>	<b>13.667,52</b>	<b>2.651,54</b>	<b>3.421,18</b>

Mit Schriftsätzen vom 13. Dezember 2010 beantragte der Masseverwalter die **Frist** zur Erhebung der **Berufung** gegen die ihm am 19. November 2010 zugestellten oben genannten Bescheide vom 15., 16. und 17. November 2010 **bis 31. Jänner 2011** zu **verlängern**.

Mit am selben Tag zur Post gegebenen, gesonderten **Schriftsätzen** pro Jahr vom **31. Jänner 2011** erhob der Masseverwalter **Berufung** gegen die Bescheide betreffend die **Körperschaftsteuer 2005, 2006, 2008 und 2009**; **Anspruchszinsen 2005 und 2006**, Haftung **Kapitalertragsteuer 2005, 2006 und 2007** sowie **Vorauszahlung Körperschaftsteuer 2011** sinngemäß im Wesentlichen wie folgt:

**Berufungen betreffend Körperschaftsteuer 2005, 2006, 2008 und 2009**

**Antrag auf Abänderung in folgende Beträge:**

	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb (= Einkommen)	94.817,61	61.271,75	0,00	0,00
Körperschaftsteuer / Mindestkörperschaftsteuer	23.704,40	15.317,94	1.750,00	1.750,00
einbehaltene Steuerbeträge (unverändert)	-1,02	-1,02		
(neu) festgesetzte Körperschaftsteuer	23.703,38	15.316,92	1.750,00	1.750,00

## Begründung der Berufungen betreffend Körperschaftsteuer 2005 und 2006

### Pkt. 1 Verdeckte Gewinnausschüttung – nicht erklärte Provisionen

Die festgestellten Provisionsauszahlungen durch die Geschäftspartner der Bf, Generali und Wüstenrot auf ein Bankkonto des GG und die darin liegende Erhöhung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb werde von der Bf dem Grunde nach nicht bestritten.

Die ungewöhnliche Konstruktion habe folgenden Hintergrund: In den relevanten Jahren habe lediglich GG eine entsprechende Vermittlungsgeschäftsbeziehung mit den provisionszahlenden Unternehmen, nicht jedoch die Bf gehabt. Deshalb seien die Bf (GmbH) und der GG übereingekommen, die Konstruktion der Zwischenschaltung des Gesellschafters zu wählen. Dem Gesellschafter (GG), der nicht bei der Bf beschäftigt gewesen sei, sollten lediglich seine Auslagen (z.B. Fahrtkosten und andere Spesen), die ihm im Rahmen dieser Konstruktion entstehen, ersetzt werden.

Dieser Auslagenersatz sei – aus Vereinfachungsgründen unter sinngemäßer Anwendung des § 17 Abs. 1 EStG pauschal mit 6% der festgestellten Beträge – noch abzuziehen.

Danach ergebe sich folgende reduzierte Erhöhung der Ergebnisse:

	<b>2005</b>	<b>2006</b>
Verdeckte Gewinnausschüttung lt. BP	54.670,09	10.606,14
Auslagenersatz 6%	-3.280,21	-636,37
reduzierte Ergebniserhöhung	<b>51.389,88</b>	<b>9.969,77</b>

### Pkt. 3 Provisionsaufwand D-LD

Das Finanzamt erkenne zu Unrecht die Provisionszahlungen der Bf an die D-LD nach § 162 BAO nicht an:

§ 162 BAO verlange eine "genaue" Bezeichnung der Empfänger abgesetzter Beträge. Die Bf habe den Empfänger, nämlich die D-LD (Nennung der genauen Adresse und Anschrift in England) exakt namhaft gemacht und damit bereits ihrer Mitwirkungspflicht nach § 162 BAO entsprochen.

Die D-LD sei eine existente Kapitalgesellschaft nach englischem Recht und zu Company No. **ZI** im Companies House, Cardiff registriert. Eine entsprechende Registrierungsbestätigung, datiert vom 07.06.2004, sei bereits im Zuge der Außenprüfung vorgelegt worden. Ergänzend werde mit dieser Berufung eine Bescheinigung (gutachterliche Stellungnahme) nach § 24 Abs. 1 Satz 1 BNotO (Bundesnotarordnung der Bundesrepublik Deutschland) vom 08.02.2007, ausgestellt von Nota, Notar in München, zu Geschäftszahl AZ, vorgelegt. Wie sich daraus eindeutig ergebe, sei die D-LD jedenfalls zum 08.02.2007, zu Registernummer (Company No.) **ZI** registriert. Im maßgeblichen Zeitraum (in den Veranlagungsjahren 2005 und 2006) war daher die D-LD als Kapitalgesellschaft englischen Rechts existent.

Aus der Ansässigkeitsbescheinigung (Certificate of Residence) von 25.11.2010 ergebe sich" dass die D-LD in den Jahren 2005 bis 2007 betreffend Körperschaftssteuer (corporate tax) im Vereinigten Königreich steueransässig war. Die D-LD sei daher in den Veranlagungsjahren 2005 und 2006 in Österreich nicht körperschaftsteuerpflichtig gewesen, sodass der abgesetzte Betrag in Österreich ohnehin nicht zu erfassen sei. Ein Verlangen nach Empfängerbenennung sei in derartigen Konstellationen überhaupt nicht zu stellen, weil eine Verkürzung inländischer Abgaben in solchen Fällen nicht zu befürchten sei. Ein Negativbeweis in der Form, dass keine Rückflüsse nach Österreich oder an österreichische Steuerpflichtige erfolgten, sei unzumutbar und somit unzulässig. Eine Verpflichtung der Bf, Empfänger des Empfängers (die dahinter stehenden Personen) zu benennen, bestehe nach § 162 BAO nicht. Dafür entbehrt es jeglicher gesetzlicher Grundlage.

Es sei nicht das Ziel der Empfängerbenennung, Ermittlungslücken der Finanzverwaltung durch Beweislastverschiebungen zu Lasten der Steuerpflichtigen auszugleichen. Überhaupt sei die Finanzverwaltung verpflichtet, die ihr "zu Gebote stehenden Ermittlungsmöglichkeiten" auszuschöpfen. Bestehende Rechtshilfemöglichkeiten seien zu nutzen. Eine erhöhte Mitwirkungspflicht bestehe insoweit nicht, als internationale Amtshilfemöglichkeiten bestehen. Es sei daher gegenständlich nicht nachvollziehbar, warum die Finanzbehörde nicht die Steueransässigkeit der D-LD von Amts wegen mit Rechtshilfeersuchen erhoben habe.

Die D-LD sei auch keine "Briefkastenfirma" im Sinne der Definition des VwGH. Dies sei nämlich nur ein Unternehmen, das keinen geschäftlichen Betrieb hat und deswegen keine Leistung erbringen kann. Eine "Briefkastenfirma" erschöpfe sich demnach in einer bloßen Kombination einer Zustelladresse mit einer Firmenbezeichnung. Nur ein derartiges Gebilde könne per se keine Leistungen erbringen und sei in diesem Sinn eine funktionslose Firma.

Dies sei bei der D-LD aus zwei Gründen nicht vorgelegen:

Erstens habe die D-LD im relevanten Zeitraum über Büroräumlichkeiten im ehemaligen Zollamtsgebäude in Ort verfügt. Zweitens habe die Leistung der D-LD in der "bloßen Zuführung" von Finanzierungs- und/oder Veranlagungskunden bestanden. Dazu könne sich die D-LD zB auch Dritter, insbesondere (weiterer) selbständiger Vermittler, Berater und-Hilfspersonen bedient haben. Die notwendige Personal- und Sachausstattung, um die fakturierte Leistung zu erbringen, sei daher gegeben gewesen; jedenfalls habe die Finanzbehörde den Beweis des Gegenteils nicht im Geringsten erbracht. Aus der Tatsache, dass an der Adresse mehrere Unternehmen registriert sind, gehe dies keinesfalls hervor. Eine KSV-Auskunft über ein ausländisches Unternehmen sei ebenfalls kein (ausreichender) Beweis.

Im Ergebnis lägen die Voraussetzungen für die Nichtanerkennung der Provisionszahlungen an die D-LD als Betriebsausgabe im Sinne des § 162 BAD nicht vor. Die Provisionszahlungen seien als Betriebsausgabe anzuerkennen.

Auch die angeblichen Ungereimtheiten oder der Umstand der Barzahlung ließen den Schluss, dass nicht die D-LD Empfänger der Provisionszahlungen gewesen sei, nicht zu.

### **Begründung der Berufungen betreffend Körperschaftsteuer 2008 und 2009**

Die Besteuerungsgrundlagen für die Körperschaftsteuer der beiden Veranlagungsjahre seien mangels Einreichung einer Körperschaftssteuererklärung gemäß § 184 BAO mit Einkünften aus Gewerbebetrieb von je 30.000,00 € geschätzt worden. Die Schätzung sei jedoch überhöht:

Für das Veranlagungsjahr 2007 habe sich noch ein Verlust aus Gewerbebetrieb von 14.926,35 € ergeben. Dies stelle die Ausgangsbasis für eine Schätzung der Einkünfte für das Folgejahr dar.

Im Unternehmen der als Versicherungsmaklerin tätigen Bf seien 2008 keine wesentlichen Änderungen, insbesondere Umstände, die eine Erhöhung des Betriebserfolges bzw. des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit nahelegen, eingetreten, sodass bei der Schätzung ursprünglich von einem negativen Jahresergebnis auszugehen gewesen sei.

Die Bf habe für das Geschäftsjahr 2008 Aufzeichnungen im Rahmen des internen Rechnungswesens geführt. Eine anhand dieser Aufzeichnungen erstellte Gewinn- und Verlustrechnung, die jedoch nicht vollständig sei und somit noch keine Gewinn- und Verlustrechnung iSd § 231 UGB darstelle (folgend kurz "vorläufige" Gewinn- und Verlustrechnung"), ergebe ein Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit von 22.426,26 €; also bereits ein deutlich niedriges Ergebnis als die Schätzung gemäß § 184 BAO, was auch 2009 so sei.

Diese Gewinn- und Verlustrechnung berücksichtige jedoch die Besonderheiten des Unternehmens der Bf als Versicherungsmakler noch nicht: Die Bf erhalte aufgrund von sogenannten Courtagevereinbarungen mit verschiedenen Versicherungsunternehmen Provisionen für vermittelte Versicherungsverträge. Dabei würden Abschluss- und Folge- bzw. Betreuungsprovisionen im Vorhinein bezahlt, wobei diese Auszahlung unter der Annahme des Vertragsbestands und späterer vollständiger Bezahlung der Prämien durch den Versicherungsnehmer erfolge.

Die Provision werde jedoch erst "endgültig verdient", wenn die Prämien für den Haftungszeitraum des jeweiligen Versicherungsvertrags vollständig bezahlt werden. Dieser Haftungszeitraum sei jeweils von der Versicherungssparte abhängig. Im Bereich der Lebensversicherungsverträge und ähnlicher Ansparmodelle - für die die höchsten Provisionen ausbezahlt werden - betrage der Haftungszeitraum zwischen 36 und 60 Monate. Werde ein Versicherungsvertrag innerhalb des jeweils vorgesehenen Haftungszeitraums verändert oder storniert (insbesondere wegen Nichtzahlung der (Folge-) Prämien), werde die im Vorhinein ausbezahlte Provision gänzlich oder anteilig rückverrechnet und entstehe dem Versicherungsunternehmen ein Anspruch auf Rückzahlung der nicht endgültig verdienten Provisionen bzw. Provisionsanteile.

Bei der Bf habe es beginnend ab 2007 und vermehrt in den Geschäftsjahren 2008 und 2009 umfangreiche Stornierungen von Lebensversicherungen gegeben. Der Bf seien dadurch vermehrt Verbindlichkeiten aus den damit verbundenen Provisionsrückzahlungsansprüchen der Versicherungsunternehmen entstanden. Diese entstandenen Verbindlichkeiten bzw. die dafür vorzunehmenden Rückstellungen (Zuweisung zu den Rückstellungen) - insbesondere für die Geschäftsjahre 2008 und 2009 - seien in der vorläufigen Gewinn- und Verlustrechnung noch nicht berücksichtigt.

Hintergrund dieser umfangreichen Stornierungen sei vor allem - wie sich aus den Ergebnissen der Erhebungen im Rahmen der Außerprüfung für den Zeitraum 2005 bis 2007 betreffend Umsatz-, Kapitalertrags- und Körperschaftssteuer zeige -, dass die Bf in den Jahren 2005 und 2006 diverse "Subvermittler" eingesetzt habe.

Subvermittlung bedeute in diesem Zusammenhang, die tatsächliche Vermittlung der Versicherungsverträge durch andere natürliche oder juristische Personen (Kontaktherstellung, Verhandlungen, etc. durch den Subvermittler), die offizielle Einreichung der abgeschlossenen Versicherungsverträge bzw. diesbezüglichen Angebote der Kunden jedoch durch die Bf und die Provisionsauszahlungen an die Bf. Der Subvermittler habe von der Bf für seine Verdienste am Vertragsabschluss den Großteil der Provision - im Regelfall zwischen 75% und 85% - erhalten. Aufgrund dieser Konstruktion habe die Bf das wirtschaftliche Risiko - vor allem gegenüber den involvierten Versicherungsunternehmen - für das "endgültige Verdienen" dieser Provisionen getragen.

Fast alle von diesen Subvermittlern vermittelten Lebensversicherungsverträge seien früher oder später wegen Nichtzahlung der Folgeprämien storniert worden. Betroffenen seien vor allem Er- und Ablebensversicherungen bei der V Versicherungen AG. Folglich seien aus diesen Versicherungsverträgen erhebliche Verbindlichkeiten der Bf auf Rückzahlung der Provision gegenüber den Versicherungsunternehmen entstanden. Gegenüber der V Versicherungen AG hätten trotz bereits erheblicher Rückführungen zum Juli 2010 immer noch Verbindlichkeiten von rund 101.000,00 € bestanden.

Diese Verbindlichkeiten sind in der vorläufigen Gewinn- und Verlustrechnung für 2008 noch nicht enthalten; ebenso wenig entsprechende Rückstellungen für zukünftige Provisionsrückzahlungsverpflichtungen aufgrund vorzeitiger Stornierungen. Da die Stornierungen bereits 2007 begonnen hätten, lägen die Voraussetzungen für die Bildung von Rückstellungen (Zuweisungen an Rückstellungen) bereits 2008 vor. Die vorläufige Gewinn- und Verlustrechnung für 2008 sei daher um entsprechende Verbindlichkeiten bzw. Rückstellungen zu ergänzen.

Die korrespondierenden bzw. teilweisen Regressansprüche gegen die Subvermittler seien mangels Einbringlichkeit nicht zu aktivieren.

Für die in den Geschäftsjahren 2008 und 2009 resultierenden Stornierungen könnten folglich aufgrund des Gesamtvolumens - Ende des Geschäftsjahres 2009 betrugen die Verbindlichkeiten insgesamt rund 150.000,00 € - Verbindlichkeiten (Überschuss der Rückzahlungsverpflichtungen über etwaige Regressansprüche) bzw. Rückstellungen

für Provisionsrückzahlungsverpflichtungen in Höhe von zumindest 30.000,00 € (das sei lediglich ein Fünftel der gesamten Verbindlichkeiten) angenommen werden, sodass letztendlich 2008 und 2009 kein positives Ergebnis mehr vorgelegen habe.

Die Schätzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2008 und 2009 hätte daher mit Null erfolgen müssen und nur die Mindestkörperschaftsteuer festgesetzt werden dürfen.

### **Berufung gegen Vorauszahlung Körperschaftsteuer 2011 und Folgejahre**

Der Masseverwalter beantragte in der diesbezüglichen Berufung sinngemäß mit folgender Begründung die Festsetzung auf die Höhe der Mindestkörperschaftsteuer von 1.750,00 € zu reduzieren:

Der Vorauszahlungsbescheid basiere auf dem Körperschaftsteuerbescheid 2009, dessen Bemessungsgrundlagen mangels Steuererklärung gemäß § 184 BAO mit Einkünften aus Gewerbebetrieb von 30.000,00 € geschätzt worden seien. Nach den Ausführungen in der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2009, auf die verwiesen werde, hätten die Einkünfte 2009 jedoch mit Null geschätzt werden müssen.

### **Berufungen betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2005, 2006 und 2007**

Der Masseverwalter beantragte die bekämpften Bescheide mangels Vorliegens einer verdeckten Gewinnausschüttung ersatzlos aufzuheben und begründete dies im Wesentlichen wie folgt:

Die zwischenzeitige Auszahlung der in Tz 1 festgestellten Provisionen durch die Geschäftspartner der Bf, Generali und Wüstenrot auf ein Bankkonto des GG werde von der Bf dem Grunde nach nicht bestritten. Die Provisionen sollten jedoch dem Gesellschafter GG nicht endgültig zufließen, sondern in die GmbH (Bf) als Einnahme (Provisionserlös) der Bf und nicht als Einlage – somit ergebniswirksam – zurückgeführt werden. Deshalb habe der Gesellschafter GG die erhaltenen Provisionen in die Kassa der GmbH (Bf) eingezahlt. Diese Einzahlungen seien jedoch niemals als Privateinlagen gedacht gewesen. Der GmbH (Bf) bzw. dem Gesellschafter GG sei lediglich bei der Ausstellung der entsprechenden Einzahlungsbelege eine Ungenauigkeit unterlaufen, sodass die steuerliche Vertretung der GmbH (Bf) bei der Verbuchung dieser Einzahlungen in der Buchhaltung irrtümlicherweise von (Privat-)Einlagen und nicht von einer Einnahme (Erlös) ausgehen musste, sodass die Einzahlungen – entgegen der Intention der Bf (GmbH) und des Gesellschafters (GG) – auf einem Verrechnungskonto und nicht auf einem Einnahmenkonto als Provisionserlös gebucht worden seien.

Außer Streit stehe, dass der Gesellschafter GG insgesamt Einzahlungen vorgenommen habe, die die Summe der (temporär) auf sein Bankkonto ausgezahlten Provisionen überstiegen, sodass sämtliche erhaltenen Provisionen tatsächlich an die GmbH rückgeführt worden seien.

Die Bf habe auch während der Außenprüfung mehrmals die unrichtige Verbuchung – Einlage statt Einnahme – eingestanden und angekündigt, entsprechende Umbuchungen (Erhöhung der Einnahmen bei Reduktion der Einlagen des Gesellschafters) vorzunehmen.

Der Vollständigkeit halber sei anzumerken, dass die Bf die darin liegende Erhöhung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb umgehend anerkannt habe.

Die ungewöhnliche Konstruktion habe folgenden Hintergrund:

In den relevanten Jahren habe lediglich GG eine entsprechende Vermittlungsgeschäftsbeziehung mit den provisionszahlenden Unternehmen, nicht jedoch die Bf gehabt. Deshalb seien die Bf (GmbH) und der GG übereingekommen, die Konstruktion der Zwischenschaltung des Gesellschafters zu wählen. Dem Gesellschafter (GG), der nicht bei der Bf beschäftigt gewesen sei, sollten lediglich seine Auslagen (z.B. Fahrtkosten und andere Spesen), die ihm im Rahmen dieser Konstruktion entstehen, ersetzt werden.

Es liege daher keine verdeckte Gewinnausschüttung und keine Kapitalertragssteuerschuld vor, sodass die Bf dafür auch nicht haften könne.

### **Berufungen betreffend Anspruchszinsen für 2005 und 2006**

Der Masseverwalter beantragte sinngemäß mit folgender Begründung die Reduktion der Anspruchszinsen auf 3.491,99 € (2005) und 1.425,95 € (2006):

Die Festsetzung der bekämpften Anspruchszinsen basiere auf den ebenfalls bekämpften Körperschaftsteuerbescheiden 2005 und 2006. Nach den Ausführungen der Berufungen gegen diese Bescheide reduziere sich die jeweilige Abgabennachforderung an Körperschaftsteuer.

Mit **Schreiben vom 14. März 2011** gab der **Prüfer** im Wesentlichen folgende **Stellungnahme zu den Berufungen vom 31. Jänner 2011** ab:

#### **1. Haftung Kapitalertragsteuer 2005-2007 – verdeckte Gewinnausschüttung**

Zum Sachverhalt sei in der Berufung nichts Neues gegenüber dem Bp-Verfahren vorgebracht worden. Zu beurteilen sei die Frage, ob es sich bei den von den Versicherungen ausgezahlten Provisionen um verdeckte Gewinnausschüttungen handle oder nicht.

Er habe im Zuge der Betriebsprüfung von den Versicherungsgesellschaften Kontoauszüge über an die Bf ausgezahlten Provisionen angefordert.

##### **a) WÜSTENROT:**

Dabei habe sich herausgestellt, dass Provisionen zu ProvNr. VW1), wo als Vertragspartner unbestritten die Bf aufscheint, auf ein Kto. bei der **Sparkasse E**, Kto. Nr. 007, ausgezahlt wurden. Die entsprechenden Kontoauszüge seien trotz mehrmaliger Aufforderung nicht vorgelegt und seien auch in der Buchhaltung nicht erfasst worden. Der Geschäftsführer GG habe im Zuge der BP angegeben, dass die Bf bei der Sparkasse **E** ein Konto habe. Dort sei sicherlich er zeichnungsberechtigt. Die entsprechenden Einnahmen seien in der Buchhaltung nicht erfasst worden. Was mit den Beträgen im Detail geschehen sei, habe nicht geklärt werden können, weil die Kontoauszüge nicht vorgelegt wurden. Es habe auch nicht geklärt werden können, wer tatsächlicher Inhaber dieses Kontos ist, ob die Bf (GmbH) oder GG. Es werde allerdings davon ausgegangen, dass die nicht erklärten

Einnahmen GG als Geschäftsführer zu verantworten habe und daher die verdeckte Gewinnausschüttung ihm zuzurechnen sei, vor allem deshalb, weil er nicht bereit gewesen sei, die Umstände ausführlich darzulegen und Kontoauszüge vorzulegen. Außerdem hätte es er als Geschäftsführer zu verantworten, dass die Fa. Wüstenrot die entsprechenden Beträge (Provisionserlöse der Bf) genau auf dieses Bankkonto, und nicht auf das laufende Geschäftskonto der Bf überwiesen habe.

**b) GENERALI:**

Weiters seien Provisionszahlungen von der Fa. Generali an die Bf nicht in der Buchhaltung erfasst worden, weil diese auf ein Privatkonto des GG bei der Allgemeinen Sparkasse, Kto. 070, ausgezahlt worden seien. Dieses Konto sei als Privatkonto des GG nicht in der Buchhaltung der Bf erfasst.

In der Berufungsschrift werde angeführt, dass die Provisionen GG nicht endgültig zufließen, sondern an die Gesellschaft erfolgswirksam rückgeführt werden sollten.

Dagegen spreche nach Ansicht des Prüfers folgende Tatsache:

Es sei zwar richtig, dass vom angeführten Privatkonto, auf dem die nicht erklärten Provisionen eingegangen sind, laufend Barabhebungen und auf dem betrieblichen Geschäftskonto der Bf regelmäßig Bareinzahlungen erfolgten. Dass es sich bei der Dokumentation dieser Einzahlungen um eine Ungenauigkeit des Geschäftsführers handelte, die dann zu unrichtigen Buchungen durch den Steuerberater führten, könne vom Prüfer aber nicht nachvollzogen werden. Für die Bareinzahlungen auf dem Bankkonto der GesmbH existierten Belege mit dem Text "Privateinlage" mit Datum und die Unterschrift von GG. Sie seien auf das Gesellschafter - Verrechnungskonto gebucht worden, das dann auch wieder laufend durch Privatzahlungen für den Gesellschafter GG ausgeglichen worden sei.

In den Tatsachen, dass GG als sachkundiger Geschäftsführer Belege mit dem Text "Privateinlage" angefertigt hat, die Verbuchung dieser Beträge auf dem Gesellschafter - Verrechnungskonto erfolgte und für den Ausgleich mit privaten Aufwendungen herangezogen wurde und dass die entsprechenden, Salden des Verrechnungskontos in der Bilanz ausgewiesen wurden, seien nach der Ansicht des Prüfers eindeutig die Merkmale für eine verdeckte Gewinnausschüttung zu erkennen, bei der der Gesellschafter bereichert worden ist.

Die verdeckte Gewinnausschüttung lt. BP Bericht setze sich aus den beiden angeführten Versicherungsprovisionen zusammen:

	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>
Provision Wüstenrot VW1	5.109,80	4.801,14	3.350,99
Provision Generali	49.560,29	5.805,00	10.333,72
Summe	54.670,09	10.606,14	13.684,71



## **2) Körperschaftsteuerbescheide 2005 und 2006:**

### **a) Provisionen D-LD:**

Gegen die Körperschaftsteuerbescheide werde berufen, weil in der Gewinnermittlung abgesetzte Provisionszahlungen an die D-LD unter Hinweis auf die Bestimmungen des § 162 BAO nicht als Betriebsausgaben anerkannt worden sind. Im Jahr 2005 sei aus diesem Grund ein Betrag von 80.510,00 € und 2006 ein Betrag von 221.013,00 € nicht als Betriebsausgabe anerkannt worden. In der Bescheidbegründung sei unter anderem angeführt, dass es sich bei der D-LD nach Ansicht des Prüfers und den Ergebnissen der Ermittlungen um eine Briefkastenfirma handelt. In der Berufungsschrift werde ausgeführt, die D-LD habe im relevanten Zeitraum in **Ort** über Büroräumlichkeiten verfügt.

Erhebungen bei der Bundesimmobiliengmbh (BIG) hätten ergeben, dass kein Mietvertrag zwischen BIG und D-LD bestanden hat. Es habe zwar einen Mietvertrag zwischen BIG und dem deutschen Unternehmen **D** GesmbH & CoKG bestanden - aber nicht im prüfungsgegenständlichen Zeitraum, in dem die D-LD angeblich Leistungen an die Bf erbracht hat und Provisionszahlungen als Aufwand geltend gemacht wurden, sondern erst ab 1.11.2008. Die BIG habe mitgeteilt, dass keine Untervermietung durch die D GesmbH & CoKG (eventuell an die D-LD) bekannt oder gemeldet worden sei.

Weiters werde in der Berufung angeführt, die Leistung der D-LD habe in der "bloßen Zuführung" von Finanzierungs- und/oder Veranlagungskunden bestanden.

Dass die D-LD die notwendige Personal- und Sachausstattung zur Erbringung der verrechneten Leistung hatte, werde vom Prüfer deshalb in Abrede gestellt, weil eine eingeholte KSV-Auskunft ergeben habe, dass die D-LD ruhend gemeldet ist und seit der Gründung am 7.6.2004 nicht geschäftstätig war. In der KSV-Auskunft werde auch ausgeführt, dass es sich bei der Adresse der D-LD um eine bekannte Postadresse handelt. Aus den in der KSV-Auskunft mitgeteilten Bilanzdaten geht hervor, dass sich das gesamte Nettovermögen der Gesellschaft zu den Bilanzstichtagen zwischen 31.12.2005 und 31.12.2008 auf das Kapital von 1,00 GBP beschränkt hat. .

Nach Ansicht des Prüfers handle es sich aus den angeführten Gründen bei der D-LD sehr wohl um eine Briefkastenfirma, die keinen geschäftlichen Betrieb hat und daher keine Leistung erbringen kann. Die Nennung der D-LD als Empfängerin der Provisionen reicht daher nach Ansicht des Prüfers nicht für den Betriebsausgabenabzug nach §162 BAO.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung seien unter Pkt. 3b weitere Ungereimtheiten angeführt, die nach Ansicht des Prüfers den Schluss zulassen, die D-LD sei nicht der wahre Empfänger der angeführten Provisionen gewesen. Dazu werde in der Berufung nur behauptet: "Auch die angeblichen Ungereimtheiten oder der Umstand der Barzahlung lassen den Schluss, dass nicht die D-LD Empfänger der Provisionszahlungen war, nicht zu."

Eine Begründung für diese Behauptung sei der Berufung nicht zu entnehmen.

### **b) Auslagenersatz zu den nicht erklärten Provisionseinnahmen:**

Dem Antrag, sinngemäß zu § 17 Abs. 1 EStG pauschale Betriebsausgaben von 6% zu berücksichtigen entgegnete der Prüfer Folgendes:

Er gehe davon aus, dass sämtliche Betriebsausgaben ohnehin in der GmbH geltend gemacht wurden. Fahrtkosten seien z.B. durch die laufende Geltendmachung der PKW-Aufwendungen für mehrere Fahrzeuge abgesetzt worden. Aus dem Umstand, dass einzelne Provisionen nicht als Betriebseinnahmen erklärt worden sind, ergebe sich nicht automatisch, dass damit auch Betriebsausgaben nicht geltend gemacht worden sind.

Daher wären diese nach Ansicht des Prüfers nur bei Vorlage von Nachweisen anzuerkennen.

### **Körperschaftsteuerbescheide 2008 und 2009:**

Die Bemessungsgrundlagen seien mangels Abgabe der Steuererklärung bisher gem. § 184 BAO geschätzt worden. In der Berufung werde angeführt, aus einer unvollständigen vorläufigen Gewinn - und Verlustrechnung und aus buchhalterisch bisher noch nicht erfassten Sachverhalten würden sich andere Einkünfte aus Gewerbebetrieb ergeben.

Nach Ansicht des Finanzamtes (BV-25) liege jedoch solange kein Grund vor, von den bisherigen Schätzungen abzuweichen, solange keine vollständige Gewinnermittlung vorgelegt werden könne. Dies treffe auch auf 2009 zu, zumal für diesen Zeitraum nicht einmal ein Ergebnis einer vorläufigen Gewinn- und Verlustrechnung mitgeteilt worden ist.

Mit **Schriftsatz vom 6. April 2011** gab der **Masseverwalter** sinngemäß im Wesentlichen folgende Äußerung zur Stellungnahme des Prüfers ab:

In der Stellungnahme des Prüfers werde festgehalten, dass zwischen BIG und D GmbH & CoKG ein Mietverhältnis über Büroräumlichkeiten im ehemaligen Zollamtsgebäude in Ort1 bestanden hat.

Im Eingangsbereich dieses Büros seien mehrere Firmenschilder – ua auch das Schild der D-LD angebracht gewesen. Bei Unternehmen bzw. Gesellschaften, die untereinander verbunden sind, sei es im heutigen Geschäftsleben keine Besonderheit, dass eine dieser Gesellschaften - oftmals auch eine Immobilienverwaltungsgesellschaft - Mieter der Geschäftsräumlichkeiten ist und diese an die einzelnen verbundenen Unternehmen bzw. Gesellschaften zur Nutzung weitergegeben werden. Die Verrechnung erfolge regelmäßig. Im Regelfall bestehe hier kein Untermietverhältnis, sodass die Unkenntnis der BIG darüber kein besonderes Indiz darstelle.

Es könne der Bf nicht zugemutet werden, sich von jedem Geschäftspartner einen Mietvertrag vorlegen zu lassen, um festzustellen, ob dieser über die von ihm tatsächlich verwendeten Geschäftsräumlichkeiten einen Mietvertrag besitzt.

Die Bf habe sich jedoch von der D-LD zu Beginn der Geschäftsbeziehung eine Bestätigung eines ordnungsgemäßen Firmensitzes und eine entsprechende Vollmacht der für die D-LD handelnden Personen zeigen lassen. Der alleinige Bevollmächtigte

sei damals **Snger** gewesen. Auch dessen Bevollmächtigung sei darin entsprechend bestätigt. Diese Urkunden seien im Zuge der Betriebsprüfung bereits vorgelegt worden. Der Vollständigkeit halber werden diese Urkunden nochmals vorgelegt.

Die englische Steuerbehörde habe bestätigt, dass die D-LD einen ordnungsgemäßen Sitz in England hatte. Die D-LD habe sowohl über eine Registrierungsnummer, als auch über eine Steuernummer verfügt. Weiters seien am englischen Patentamt auch diverse Patente für die D-LD eingetragen.

Von der Schuldnerin könne nicht mehr verlangt werden, als die angeführten Bestätigungen und notariellen Beglaubigungen zu fordern. Weiters könne die Bf aufgrund des Vorfindens eines Büros mit einem Firmensitz in einem ehemaligen Bundesgebäude davon ausgehen, dass die auftretende Firma ordnungsgemäß registriert ist und über eine Steuernummer verfügt. Auch die beim europäischen Patentamt eingetragenen Patente sowie das Vorfinden einer entsprechenden Internetseite sprächen gegen das Vorliegen einer bloßen Briefkastenfirma. Auf diesen äußeren Anschein habe die Bf vertrauen dürfen. Weitere Nachforschungspflichten würden den Rahmen des Zumutbaren bei Weitem sprengen.

Die ausbezahlten Provisionen habe stets **Snger** als alleiniger Bevollmächtigter der D-LD entgegen genommen, weil er auch über die entsprechenden Vollmachten verfügt habe.

Wie bereits in der Berufung ausgeführt, sei das für die entsprechende Geschäftsausübung notwendige Betriebsvermögen äußerst geringfügig und erschöpfe sich in einem Computer, Telefon, Auto sowie Schreibutensilien.

**Snger** habe damals der Bf die Kunden bereits in einem Ordner aufbereitet. Es seien alle notwendigen Unterlagen gesammelt, aufgelistet und geordnet gewesen. Der Großteil der Vorarbeiten sei durch die D-LD erbracht worden. Die Unterlagen seien von der Bf lediglich an ihre entsprechenden Partner weitergereicht worden.

Vor diesem Hintergrund sei auch das Verhältnis der Aufteilung der Provisionen zusehen. Sofern die D-LD nicht als wahrer Empfänger der Provisionszahlungen angesehen werden könne, könne dies nur **Snger** gewesen sein. Eine nähere Empfängerbenennung sei der Bf nicht möglich. Die gemachten Angaben seien jedoch ausreichend, um die Provisionszahlungen als Betriebsausgabe anzuerkennen.

Die Causa Generali-Bank (Provisionen) sei klar, eindeutig und ausführlich sowohl von der Bf als auch von deren Steuerberater erklärt worden und sei jedenfalls nachvollziehbar und klar ersichtlich. Aus diesen Provisionen seien lediglich persönliche Barauslagen des handelnden Gesellschafters GG abgezogen worden. GG habe zum damaligen Zeitpunkt ein eigenes Fahrzeug gehabt und daher seien die entsprechenden Kilometerleistungen und Diäten in Abzug gebracht worden. Der Restbetrag sei eindeutig der GmbH zugeführt worden.

Vor diesem Hintergrund werde die Berufung uneingeschränkt aufrechterhalten.

Im auch dem Masseverwalter zugestellten **Vorlagebericht** des **Finanzamtes** vom **12. April 2011** beantragte die Amtspartei, die Berufungen als unbegründet

abzuweisen, verwies grundsätzlich auf Betriebsprüfungsbericht und Niederschrift zur Schlussbesprechung sowie die Stellungnahme des Prüfers und führte ergänzend sinngemäß im Wesentlichen Folgendes aus:

### **Körperschaftsteuer 2005 und 2006**

#### **Tz 1 Provisionszahlungen an GG:**

Der Masseverwalter habe in seiner Gegenäußerung vom 6. April 2011 der Stellungnahme des Prüfers vom 14. März 2011 nichts entgegnet.

#### **Tz 3 Aufwand D-LD**

In der Berufung gegen die Körperschaftssteuerbescheide 2005 und 2006 habe der Masseverwalter eingewendet, durch Nennung von Namen und Adresse sei die Mitwirkungspflichten gem. §162 BAO erfüllt worden.

Das Finanzamt bestreite nicht, dass die D-LD im englischen Companies House geführt wurde. Die von der BP geforderte Ansässigkeitsbescheinigung sei nun im Zuge der Berufung vorgelegt worden. Das HMRC-Office bestätige zwar, dass die D-LD existiert hat: "... is a residence of the United Kingdom for corporation tax purposes for the years 2005 to 2007", der Masseverwalter übersehe jedoch, dass die D-LD, wie auch auf dem von ihm übermittelten Certificate of Residence angeführt, bis 2008 als "Dormant" geführt wurde ("The Company has been Dormant until the 31/12/2008"). Auch die Bescheinigung (gutachterliche Stellungnahme) nach § 24 Abs. 1 Satz 1 dt. BstO bestätige nur, dass die D-LD eingetragen gewesen sei.

Als Dormant Company werde im englischen Gesellschaftsrecht ein Unternehmen bezeichnet, das keine oder keine wesentlichen buchhalterisch zu erfassenden Transaktionen vorgenommen hat und keine Geschäftstätigkeit entfaltet. Dies inkludiere nicht nur Tätigkeiten in Großbritannien, sondern weltweit. Das Companies-Haus regle sehr genau, welche Tätigkeiten und Zahlungen erlaubt sind, um den Status dormant zu behalten und Nullbilanzen bzw. verkürzte Bilanzen abzugeben. Eine Limited, die nur außerhalb von Großbritannien tätig ist und beim Companies House "Dormant Accounts" einreicht, riskiert sogar, dass es zum Haftungsdurchgriff auf den Director kommt. Jede Limited muss 10 Monate nach Ende jedes Geschäftsjahres ihre Accounts, bestehend aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und einem Lagebericht (Director's Report) bei Companies House einreichen. Wenn die Limited nur außerhalb von UK tätig war, dann ändere dies nichts an der Pflicht, die Accounts in den UK einzureichen, was dazu führe, dass sie als active ohne den Zusatz dormant geführt wird. Da die D-LD wie das engl. HM Revenue & Customs Office bestätigt habe "dormant" war, also grundsätzlich keine Geschäftstätigkeit entfaltet haben kann, könne sie gar nicht der Empfänger der Provisionen sein bzw. Leistungen erbracht haben.

Auch das Argument der Berufung, dass die D-LD im Prüfungszeitraum über Büroräumlichkeiten im ehemaligen Zollamtsgebäude in **Ort** verfügt hat, sei vom Prüfer widerlegt worden.

Lediglich ab 2008 (also nicht im prüfungsgegenständlichen Zeitraum, in dem die D-LD angeblich Leistungen erbracht hat) bestand ein Mietsverhältnis zwischen der deutschen

D GmbH & CoKG und der BIG. Eine D-LD, Empfänger der Provisionszahlungen und Geschäftspartner der Bf scheine nicht auf bzw. sei keine Untervermietung an diese gemeldet worden. Auch hier werde wieder auf den Status "dormant" der D-LD in den Büchern des Company House verwiesen.

Außerdem handle es sich bei der angegebenen Anschrift in England lediglich um eine zum Zwecke der Registrierung angegebenen Adresse ("registered office"). Eine Geschäftstätigkeit wird an diesem Ort nicht entfaltet und darf nach englischem Recht weder dort noch anderswo entfaltet werden, solange die D-LD den Status "Dormant" hat. Ein weiterer Hinweis auf eine Briefkastenfirma sei, wie auch vom Prüfer bereits dargelegt, die Tatsache, dass über 200 Firmen (meist Ltd.) an genau dieser Adresse gemeldet sind. Nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung (vgl. schon VwGH 17.11.1982, 82/13/0037) sei 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, könne die Behörde den Abzug versagen. Hat die namhaft gemachte Person eine Leistung nicht erbracht, sei es, dass es sich dabei um eine "Briefkastenfirma", dh um ein Unternehmen handelt, das keinen geschäftlichen Betrieb hat und deswegen keine Leistung erbringen kann, sei es aus anderen Gründen, so kann diese Person auch nicht als Empfänger iSd § 162 BAO angesehen werden (vgl. VwGH 22.03. 1995, 93/13/0076; 11.07.1995, 91/13/0154, und 17.11.2005, 2001/13/0247).

Zum § 162 BAO werde noch angemerkt: Eine bloße Namhaftmachung einer beliebigen Person/Firma genüge nicht. Diese muss vielmehr auch der tatsächliche Empfänger der Beträge sein, d.h. der Empfänger muss eine Leistung erbracht haben (VwGH 17.11.82, 81/13/0194, 82/13/0036, 0037)

Die Abgabenbehörde könne vom Abgabepflichtigen, der Betriebsausgaben gelten macht, verlangen, den Gläubiger oder Empfänger der abgesetzten Beträge genau zu bezeichnen (§162 Abs. 1 BAO). Die Behauptung, die Aufwendungen seien beim Empfänger nicht steuerpflichtig, befreie nicht von der Verpflichtung zur Empfängerbenennung (VwGH 14.05.1974, 284/73) sowie auch im Bereich der Auslandsprovisionen von einer Anwendung des § 162 BAO grundsätzlich nicht abgesehen werden kann (VwGH 16.03.1988, 87/13/0252-0255).

Es werde auch darauf hingewiesen, dass die Abgabepflichtige, im vorliegenden Fall die Bf sich so einrichten muss, dass sie die Person des Empfängers namhaft machen kann (VwGH 02.03.1993, 91/14/0144; 28.05.1997, 94/13/0230; 28.10.1997, 93/14/0073, 93/14/0099). Hat der Steuerpflichtige darauf verzichtet, die Identität des Empfängers festzustellen, oder hat er falsche Angaben in Kauf genommen, so hat er sich die Versagung der Anerkennung als Betriebsausgabe selbst zuzuschreiben (VwGH 28.05.1997, 94/13/0230; 28.10.1997, 93/14/0073). Auch der deutsche BFH habe schon längst entschieden, dass die Empfängerbezeichnung die Finanzbehörde ohne besondere Schwierigkeiten und ohne Zeitaufwand in die Lage versetzen muss, den Empfänger zu

ermitteln (BFH 22.5.1968 159/65), etwas das bei einer offensichtlichen Briefkastenfirma nicht möglich ist.

Der Masseverwalter spreche in der Berufung davon, dass Ermittlungslücken der Finanzverwaltung durch Beweislastverschiebung zu Lasten der Steuerpflichtigen ausgeglichen werden und führt aus, dass eine erhöhte Mitwirkungspflicht insoweit nicht bestünde, als internationale Amtshilfe möglich sei.

Nach der Rechtsprechung liegt eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei (eine in den Hintergrund tretende amtswegige Ermittlungspflicht) ua 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 23.02.1994, 92/15/0159; 26.07.2000, 95/14/0145). Es bestehe eine erhöhte Mitwirkungspflicht, eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht (Ritz BAO §115, Tz 10ff).

Eine erhöhte Mitwirkungspflicht bestehe weiters, wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen, die nur der Abgabepflichtige aufklären kann, oder wenn die Behauptungen des Abgabepflichtigen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stehen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof etwa in den Erkenntnissen VwGH 25.11.2002, 97/14/0028, sowie 24.09.2002, 2001/14/0208, ausgeführt habe, besteht in Fällen, in denen der steuerlich bedeutsame Sachverhalt seine Wurzeln im Ausland hat, eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen. Zugleich ist zu beachten, dass die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde bei Auslandssachverhalten gegenüber der Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht der Partei zurück tritt (vgl. insbesondere VwGH 25.04.2002, 95/15/0197).

Auch der EuGH habe im Urteil vom 27. September 2007, C-184/05, Twoh International BV, Rn 31ft, ausgesprochen, der Mitgliedstaat könne stets die Mitwirkungspflicht der Steuerpflichtigen einmahnen. Die Amtshilferichtlinie räume dem Mitgliedstaat bloß die Möglichkeit ein, im Einzelfall die ihm vorgelegten Daten einer Überprüfung zuzuführen. Dem Einzelnen verleihe die Amtshilferichtlinie keine Rechte. Nichts hindere die Finanzbehörden daran, vom Steuerpflichtigen selbst alle Belege zu verlangen, die ihnen für die Beurteilung der Besteuerungsfragen notwendig erschienen (VwGH 04.03.2009, 2008/15/0275).

Die Betriebsprüfung habe sehr wohl in diesem Zusammenhang Abfragen in den unterschiedlichsten Datenbanken durchgeführt bzw. durchführen lassen (KSV-Anfrage, Engl. Handelsregister, Orbis-Datenbank, Recherche im Internet, ...) und dabei festgestellt, dass die D-LD sehr wohl existiert, aber nicht aktiv ist und dass alles dafür spricht, dass es sich hier um eine **Briefkastenfirma** handelt. Genau hier greife die erhöhte Mitwirkungspflicht und es hätte der Bf während der langen Prüfungsdauer, ein Leichtes sein sollen, Unterlagen beizubringen, da GG ja angeblich im Geschäftskontakt zur D-LD steht, um die Feststellungen der Betriebsprüfung zu wider- bzw. seine eigenen Aussagen zu belegen.

## **Schätzung der Körperschaftsteuer 2008 und 2009**

Auf die Stellungnahme des Prüfers werde verwiesen.

## **Haftungsbescheide Kapitalertragsteuer 2005, 2006 und 2007**

Der Masseverwalter bestreite eine verdeckte Gewinnausschüttung mangels der die Bf auch nicht zur Haftung herangezogen werden könne.

In diesem Punkt werde auf die Stellungnahme des Prüfers sowie die Niederschrift und den BP-Bericht zu den Punkten verdeckte Gewinnausschüttung verwiesen. Es wird noch einmal angemerkt, dass die Argumentation einer Fehlbuchung ins Leere führe, weil die Belege nicht nur von einem sachkundigen Geschäftsführer mit der Bezeichnung "Privateinlage" ausgestellt, sodass diese Beträge auf dem Gesellschafter-Verrechnungskonto verbucht wurden, sondern diese Beträge auch für den Ausgleich mit privaten Aufwendungen herangezogen wurden.

## **Körperschaftsteuervorauszahlung 2011 und Folgejahre:**

Die Körperschaftsteuervorauszahlung gem. § 24 KStG knüpfe an § 45 EStG an. Grundsätzlich werde die Veranlagung zur Körperschaftssteuer in dem dem Veranlagungszeitraum folgenden Kalenderjahr durchgeführt. Die im Körperschaftsteuerbescheid festgesetzte Körperschaftssteuerschuld sei kraft Gesetzes für die Festsetzung der Vorauszahlung des folgenden Kalenderjahres um 4% zu erhöhen. Erfolgt die Veranlagung nicht im Kalenderjahr, sondern erst später, so sei eine weitere Erhöhung um 5% für jedes weitere Jahr vorgesehen.

Liegt ein begründeter Antrag des Steuerpflichtigen vor, könne die Vorauszahlung der Steuer die sich voraussichtlich ergeben wird, angepasst werden.

Im gegenständlichen Fall sei die Körperschaftsteuervorauszahlung automatisch aufgrund des Körperschaftsteuerbescheides 2009 festgesetzt worden. Zusätzlich zur Berufung sei am 16. Februar 2011 ein Herabsetzungsantrag eingebracht worden, der als Ergänzung zur Berufung gewertet werde. Eine ausführliche Begründung für die Herabsetzung sei weder in der Berufung noch in der Ergänzung angeführt worden, vor allem in Anbetracht der Tatsache, dass, nach Auskunft des Masseverwalters die GmbH weiterhin tätig sei. Das Finanzamt würde einer Herabsetzung der Körperschaftsteuervorauszahlung grundsätzlich zustimmen, wenn bei Fortbestehen des Unternehmens eine ausführliche, nachvollziehbare und realistische Prognoserechnung abgegeben werde. Im Zuge der Berufung sei keine Prognoserechnung vorgelegt, jedoch mitgeteilt worden, dass von einer Fortführung des Unternehmens ausgegangen wird.

## **Anspruchszinsen 2005 und 2006**

Aus folgendem Grund werde die Abweisung der Berufungen beantragt:

Anspruchszinsen seien mit Abgabenbescheid festzusetzen. Bemessungsgrundlage sei die jeweilige Nachforderung oder Gutschrift. Jede Nachforderung bzw. Gutschrift löse (gegebenenfalls) einen Anspruchszinsenbescheid aus. Es liege je Differenzbetrag eine Abgabe vor. Der Zinsenbescheid sei an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden (Ritz, § 205, Rz. 33 ff). Erweise sich der genannte Stammabgabenbescheid nachträglich

als rechtswidrig und werde er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so werde diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen (Bindungswirkung). Es ergehe automatisch ein weiterer Zinsenbescheid (es erfolge daher keine Abänderung des ursprünglichen Bescheides).

Werde der Grundlagenbescheid zB durch eine UFS (nun BFG) Entscheidung geändert werden die Anspruchszinsen automatisch durch einen neuen Bescheid geändert und angepasst.

Zum ihm zugestellten Vorlagebericht des Finanzamtes vom 12. April 2011 hat der Masseverwalter keine Stellungnahme mehr abgegeben.

Mit Beschluss vom 1. September 2011 hat das LG Linz den bisherigen Masseverwalter auf Grund dessen beruflicher Veränderung abberufen und den im Kopf und der Zustellverfügung dieses Erkenntnisses genannten Rechtsanwalt, der Partner derselben Kanzlei wie sein Vorgänger ist, zum neuen Masseverwalter bestellt.

### **Das Gericht hat über die Beschwerden erwogen:**

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Dies trifft auch auf die gegenständlichen, dem Unabhängigen Finanzsenat am 14. April 2011 vorgelegten Berufungen vom 31. Jänner 2010 zu.

## **Körperschaftsteuer für die Jahre 2005 und 2006**

### **Pkt. 1 Verdeckte Gewinnausschüttung – nicht erklärte Provisionen**

Unbestritten ist folgender mit den Akten im Einklang stehender **Sachverhalt**:

Der Prüfer hat u. a. von den Versicherungsunternehmen Wüstenrot und Generali Bestätigungen über an die Bf ausbezahlte Provisionen angefordert und mit den in der Buchhaltung der Bf ausgewiesenen Beträgen verglichen. Dabei ergaben sich nachstehende Differenzen, die im Rahmen der Schlussbesprechung (Zufluss der Prov. Nr. VW5 auf ein Konto, das nicht der Bf zuzurechnen ist) seitens der Bf teilweise geklärt werden konnten.

Die in der letzten Zeile der folgenden Tabelle ausgewiesenen Beträge wurden von den Versicherungen auf ein Konto des GG überwiesen. GG hat diese Beträge dann



von diesem Konto in die Kassa der Bf eingelegt. Die Gegenbuchung erfolgte am Verrechnungskonto des GG.

<b>Wüstenrot</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>
lt. Mitteilung	43.729,79	54.102,89	151.287,62
lt. Buchhaltung	30.789,23	39.071,27	137.586,71
Differenz	12.940,56	15.031,62	13.700,91
nicht der Bf zuzurechnend Prov. Nr. VW5	-7.830,76	-10.230,48	-10.349,92
<b>Wüstenrot</b> Zurechnung Prov. Nr. VW1	5.109,80	4.801,14	3.350,99
<b>Generali</b> nicht gebucht Vermittler Nummer VNG	49.560,29	5.805,00	10.333,72
<b>Verdeckte Gewinnausschüttung lt. BP</b>	<b>54.670,09</b>	<b>10.606,14</b>	<b>13.684,71</b>

In den Berufungen vom 31. Jänner 2011 hat der Masseverwalter diese vom Prüfer in Pkt. 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung festgestellten Provisionsauszahlungen durch die Geschäftspartner der Bf, Generali und Wüstenrot, auf ein Bankkonto des GG und die darin liegende Erhöhung der Einkünfte der Bf aus Gewerbebetrieb dem Grunde nach nicht bestritten, macht jedoch den Abzug von Betriebsausgaben für Fahrtkosten und andere Spesen in sinngemäßer Anwendung des § 17 Abs. 1 EStG 1988 in der Höhe von 6 % der festgestellten Beträge geltend.

Dem hat der Prüfer in seiner Stellungnahme vom 14. März 2011 entgegnet, er sei davon ausgegangen, dass sämtliche Betriebsausgaben ohnehin bei der GmbH (Bf) geltend gemacht wurden. Fahrtkosten seien z.B. laufend durch die Geltendmachung der PKW-Aufwendungen für mehrere Fahrzeuge abgesetzt worden. Aus dem Umstand, dass einzelne Provisionen nicht als Betriebseinnahmen erklärt worden sind, ergebe sich nicht automatisch, dass damit bisher auch Betriebsausgaben nicht geltend gemacht worden sind. Diese wären nach Ansicht des Prüfers nur bei Vorlage von Nachweisen anzuerkennen.

In der Gegenäußerung vom 6. April 2001 wurde seitens der Bf dazu erklärt, von diesen Provisionen seien nur Barauslagen des handelnden Gesellschafters GG abgezogen worden. GG habe damals ein eigenes Fahrzeug gehabt. Deshalb seien die entsprechenden Kilometergelder und Diäten in Abzug gebracht worden.

Gemäß **§ 8 Abs. 2 KStG 1988** Ist es für die Ermittlung des Einkommens der Körperschaft ohne Bedeutung, ob das Einkommen

- im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder
- entnommen oder
- in anderer Weise verwendet wird.

Zum Vorliegen von verdeckten Gewinnausschüttungen im gegenständlichen Fall wird auf die Begründung dieser Entscheidung betreffend die Haftung für Kapitalertragsteuer für die

Jahre 2005 bis 2007 verwiesen. Die Bf bestreitet gar nicht die Körperschaftsteuerpflicht der gegenständlichen Provisionen dem Grunde nach, macht jedoch geltend, mit diesen Erträgen im Zusammenhang stehende Betriebsausgaben seien in den bekämpften Bescheiden noch nicht berücksichtigt worden.

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

Auf Verlangen der Abgabenbehörde haben die Abgabepflichtigen gem. **§ 138 Abs. 1 BAO** in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern oder zu ergänzen sowie deren Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

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, sofern es sich nicht um offenkundige Tatsachen oder solche handelt, für deren Vorhandensein eine gesetzliche Vermutungen iSd. Abs. 1 besteht.

Gemäß **§ 2a BAO** gelten die Bestimmungen der BAO sinngemäß im Verfahren vor den Verwaltungsgerichten, soweit sie im Verfahren der belangten Abgabenbehörde gelten, somit auch im gegenständlichen Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht.

Trotz des Vorhalts des Prüfers in seiner Stellungnahme vom 14. März 2011, dass Fahrtkosten schon laufend durch die Geltendmachung der PKW-Aufwendungen für mehrere Fahrzeuge abgesetzt worden sind hat, wurden seitens der Bf weder Fahrtenbücher der in Rede stehenden Fahrzeuge, Aufstellungen von Diäten noch sonstige Unterlagen vorgelegt.

Nach den eingangs dargestellten, unstrittigen Feststellungen der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 28. September 2010 hat GG im Rahmen der Gewinnermittlung der Bf nicht nur die Nichterfassung von Einnahmen aus Provisionen (Pkt. 1), sondern auch die ungerechtfertigte Absetzung von Aufwand für Provisionszahlungen (Pkt. 2) und Lebensversicherungen (Pkt. 4) in beträchtlicher Höhe als Alleingesellschafter und Geschäftsführer zu verantworten.

Nach der allgemeinen Lebenserfahrung und der langjährigen Wahrnehmung bei der Entscheidung von Rechtsmitteln in Steuersachen sind Unternehmer sehr darauf bedacht, Betriebsausgaben geltend zu machen, um die steuerlichen Bemessungsgrundlagen möglichst gering zu halten. Diese Haltung ist nach obigen Feststellungen zu Pkt. 2 und Pkt. 4 auch bei der Bf zu konstatieren.

Nach dem Gesamtbild des Falles geht das erkennende Gericht in freier Beweiswürdigung so wie der Prüfer und das Finanzamt in den bekämpften Bescheiden davon aus, dass die mit den in Pkt. 1 zugerechneten Provisionserlösen im Zusammenhang stehenden Aufwendungen ohnehin im Rechenwerk der Bf erfasst und abgesetzt worden sind. Den Beschwerden kommt deshalb hinsichtlich Pkt. 1 keine Berechtigung zu.

### Pkt. 3 Provisionsaufwand D-LD:

Unbestritten ist folgender mit den Akten im Einklang stehender **Sachverhalt**:

In den Jahresabschlüssen der Jahre 2005 und 2006 wies die Bf Provisionserlöse von 474.721,37 € (2005) und 668.213,47 € (2006) und unter den sonstigen betrieblichen Aufwendungen Provisionen an Dritte in Höhe von 185.598,50 € (2005) und 406.138,91 € (2006) aus.

Die Bf machte dabei im Prüfungszeitraum folgende als Kassaausgang verbuchte Provisionen an die D-LD als Betriebsausgaben geltend, wofür folgende mit der Überschrift "Rechnung für erhaltene Provisionen" versehene Kopien von Bestätigungen der D-LD mit dem Zusatz "Vertretung für Österreich **Snger**" im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung abgeheftet sind:

Bestätigung	Leistung: Vermittlung von Darlehen und Versicherungen	2005
18.04.2005	in den letzten 11 Monaten, heute bar bezahlt	24.200,00
29.06.2005	Juni 2005, heute zum Teil bar bezahlt	18.156,00
30.08.2005	August 2005, heute zum größten Teil bar bezahlt	15.556,00
28.09.2005	September 2005, heute bar bezahlt	22.598,00
Summe		80.510,00
		<b>2006</b>
20.01.2006	Dezember 2005 bis Jänner 2006, heute bar bezahlt	28.900,00
20.02.2006	Jänner, Feber 2006, heute bar und zum Teil mit Sparbüchern bez.	89.898,00
31.03.2006	März 2006, heute bar bezahlt	19.800,00
10.04.2006	Finanzierung – Ersuchen um Überweisung auf Konto	7.215,00
30.06.2006	Finanzierung Juni 2006, heute bar bezahlt	22.600,00
30.09.2006	Finanzierung September 2006, heute bar bezahlt	24.950,00
30.12.2006	Finanzierung Dezember 2006, heute bar bezahlt	27.650,00
Summe		221.013,00

Am 2. März 2010 hat GG dem Prüfer mitgeteilt, dass Hr. **Snger** (in der Folge kurz **S**) von der Fa. D-LD auf ihn zugekommen sei und angeboten habe, dass die D-LD Finanzierungen über die Bf abwickeln möchte. Dazu legte GG folgende mit Februar 2005 ("Linz, 02/2005") datierte Vereinbarung vor:

*Die Bf und die D-LD schließen eine Vereinbarung, dass künftig die D-LD Finanzierungs- und/oder Veranlagungskunden über die Bf abgewickelt werden.*

*Die D-LD erhält als Vergütung mindestens 75% maximal 85% (je nach Auftragsstand und Arbeit für die Bf) aller mit diesen Klienten erwirtschafteten Provisionen.*

*Die Auszahlung der Beträge erfolgt entweder frühestens 1 Monat nach Erhalt der Provisionen an die Bf oder summiert zu einem mündlich vereinbarten späteren Zeitpunkt. Eventuell anfallende Abgaben und Steuern hat die D-LD entsprechend dem zuständigen Finanzamt zu melden und gegebenenfalls zu versteuern.*

Mit ebenfalls im Arbeitsbogen erliegenden Schreiben vom 9. April 2010 urgierte der Prüfer bei der Bf zu Händen des GG unter Hinweis auf die bei der letzten Besprechung am 2. März 2010 gemachte Zusage u. a. Aufstellungen über die Berechnung der Höhe der an die D-LD bezahlten Provisionen nachzureichen und bekanntzugeben, für welche Geschäftsfälle die Provisionen bezahlt worden sind. Der Prüfer setzte eine letztmalige Frist bis 23. März 2010 unter Androhung entsprechender Beweiswürdigung. Am 29. April 2010 urgierte der Prüfer neuerlich telefonisch bei GG und dem Steuerberater der Bf. Am 10. Mai 2010 ersuchte der Prüfer den Steuerberater um Rückruf.

Am 25. Juni 2010 wurde dem zustellbevollmächtigten Steuerberater nachweislich das Besprechungsprogramm vom 18. Juni 2010 samt Ladung zur Schlussbesprechung am 15. Juli 2010 mit der Aufforderung übermittelt, Unterlagen zum Sachverhalt bis 9. Juli 2010 vorzulegen. Im Besprechungsprogramm stellte der Prüfer unter Pkt. 3 den geltend gemachten Provisionsaufwand D-LD dar, wies auf die erhöhte Mitwirkungspflicht hinsichtlich dieser ausländischen Provisionsempfängerin und darauf hin, dass nach ständiger Rechtsprechung Zahlungen an Sitzgesellschaften mangels Nennung des tatsächlichen Empfängers gemäß § 162 BAO nicht abzugsfähig sind.

Am 12. Juli 2010 langte beim Finanzamt eine mit Schriftsatz des Steuerberaters vom 9. Juli 2010 übermittelte, von GG während der Betriebsprüfung erstellte Aufstellung (1 Seite) der Versicherungs- und Finanzierungsverträge, für deren Vermittlung Provisionen an die D-LD gezahlt wurden, ein. Diese Unterlagen wurden von GG nach dessen Angaben erst deshalb während der Betriebsprüfung erstellt, weil er wegen eines Computerabsturzes auf Originalunterlagen nicht habe zugreifen können.

Unterlagen darüber, wie sich die auf den Empfangsbestätigungen der D-LD angeführten Beträge errechnen und zusammensetzen, wurden trotz wiederholter Anforderung während der Betriebsprüfung nicht vorgelegt.

In der der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2005 angeschlossenen Bestätigung der englischen Steuerbehörde (HM Revenue & Customs Office) vom 25. November 2010 wird bescheinigt, dass die D-LD in den Jahren 2005 bis 2007 in Großbritannien (UK) für Zwecke der Körperschaftsteuer ansässig und bis 31. Dezember 2008 "Dormant" war. In der gemeinsam vorgelegten notariellen Stellungnahme vom 8. Februar 2007 wird bestätigt, dass die D-LD mit Sitz an der oben unter Pkt. 3 der Niederschrift der Betriebsprüfung angeführten Adresse, die auf den oben aufgelisteten

Bestätigungen ("Rechnungen für erhaltene Provisionen") aufscheint, im elektronischen Handelsregister in UK eingetragen ist.

In einer der Äußerung des Masseverwalters vom 6. April 2011 angeschlossen Kopie eines Schreibens einer deutschen Rechtsanwaltskanzlei vom 18. Jänner 2008 wird darauf hingewiesen, dass **Snger** aufgrund der Urkunde des Notars Dr. vom **22. Februar 2007** bevollmächtigt ist, die D-LD in vollem Umfang zu vertreten.

Auf den Status "Dormant" (ruhend) wird in der von der Bf der der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2005 angeschlossenen Ansässigkeitsbestätigung ausdrücklich hingewiesen.

In der im Arbeitsbogen abgehefteten Auskunft des KSV1870 vom 8. Oktober 2010 wird mitgeteilt, dass das Unternehmen der D-LD ruhend ist und seit seiner Gründung am 7. Juni 2004 nicht geschäftstätig gewesen ist. Die angegebene Adresse ist eine bekannte Postadresse. Aus den mitgeteilten Bilanzdaten ist ersichtlich, dass sich das Nettovermögen der D-LD seit der Gründung – gezeichnetes Kapital 1 GBP – bis 31.12.2008 nicht geändert hat. Nach dem im Arbeitsbogen abgehefteten Print. Screen der ORBIS-Datenbank sind an der Adresse der D-LD insgesamt 6.658 Firmen registriert.

Im Arbeitsbogen ist eine Kopie des zwischen der BIG als Vermieterin und der **D GmbH & CO KG** als Mieterin ab 1. November 2008 abgeschlossenen Mietvertrages von Räumlichkeiten in 5020 Salzburg, **Adresse4**, abgeheftet. Über Anfrage des Prüfers teilte die BIG am 11. März 2011 mit, dass es vor dem eben genannten, keinen Mietvertrag mit dieser Mieterin gegeben hat und dem Vermieter auch keine Untervermietung bekannt oder gemeldet wurde.

Dem in der Berufung gestellten Antrag auf Vernehmung des GG folgt das erkennende Gericht gemäß § 183 Abs. 3 BAO wegen offensichtlicher Verschleppungsabsicht nicht:

Die oben angeführten objektiven Umstände werden seitens der Bf nicht bestritten und entsprechen dem Akteninhalt. Die vom Prüfer wiederholt monierten Unterlagen betreffend die Zuordnung der Provisionen zu den laut den Bestätigungen ausbezahlten Beträgen wurden auch im Beschwerdeverfahren nicht vorgelegt. Im Betriebsprüfungsverfahren hatte GG als Alleingesellschafter und Geschäftsführer hinreichend Gelegenheit sich mündlich und schriftlich zu äußern, ist seiner Mitwirkungspflicht jedoch nur zögerlich und unzureichend nachgekommen. In diesem Zusammenhang wird auf obige Feststellungen, jene der Niederschrift, insbesondere auf die eingangs wiedergegebene tabellarische Darstellung des Ablaufes des Betriebsprüfungsverfahrens hingewiesen.

In der Berufung wurde seitens der Bf behauptet, die D-LD habe im relevanten Zeitraum über Büroräumlichkeiten im eben genannten Objekt verfügt. Dies hat der Prüfer in seiner Stellungnahme vom 14. März 2011 unter Hinweis auf das im oben dargestellte Ergebnis seiner Ermittlungen verneint. Das Finanzamt hat zutreffend im Vorlagebericht vom 12. April 2011 darauf hingewiesen, dass im Zeitraum der strittigen Leistungserbringung der D-LD (2005 und 2006) noch gar kein Mietverhältnis mit der mit der D-LD verbundenen GmbH & Co KG bestanden hat. Das gegenteilige Vorbringen seitens der Bf hat sich

deshalb als unrichtig erwiesen. Wenn 2011 das von der Bf behauptete Firmenschild der D-LD angebracht worden wäre, würde dies an der nachweislichen Unrichtigkeit der Behauptung nichts ändern. Das behauptete Firmenschild wäre der Vermieterin (BIG), die ein Untermietverhältnis verneint hat, jedoch zweifellos aufgefallen.

Das erkennende Gericht ist nach dem Gesamtbild deshalb davon überzeugt, dass der D-LD in den hier zu beurteilenden Jahren 2005 und 2006 im Inland keine Büroräumlichkeiten zur Verfügung standen.

Eine Abfrage im Firmenbuch ergibt, dass **Snger S** Gesellschafter und Geschäftsführer bzw. Vorstand mehrerer inländischen Kapitalgesellschaften gewesen ist, über deren Vermögen der Konkurs eröffnet und die im Jahr 2003 mangels kostendeckenden Vermögens gemäß § 39 FBG aufgelöst worden sind.

### **Das Gericht hat zum zu Pkt. 3 festgestellten Sachverhalt erwogen:**

Der Prüfer hat in seiner Stellungnahme vom 14. März 2011 aufgezeigt, dass in der Berufung zu seinen Feststellungen in Pkt. 3 lit. b der Niederschrift ohne jegliche Begründung behauptet wurde, die angeblichen Ungereimtheiten oder der Umstand der Barzahlung würden den Schluss, dass nicht die D-LD Empfänger der Provisionszahlungen war, nicht zulassen. Dieser berechtigten Rüge des Prüfers wurde seitens der Bf auch in der Äußerung vom 6. April 2011 nichts entgegnet.

In **Punkt 3 lit. b der Niederschrift** hatte der Prüfer folgende **Widersprüche** aufgezeigt:

Im **ersten** überprüften **Fall** wurden von der Bf laut Aufstellung des GG an die D-LD für die Vermittlung von Verträgen des in der Niederschrift vom 28. September 2010 genannten Versicherungsnehmers 18.870,00 € für Versicherungen und ein Betrag von 6.160,00 € für Finanzierungen bezahlt. Dieser Versicherungsnehmer hat im Prüfungsverfahren auf Befragen seinen Ansprechpartner mit Namen und Adresse schriftlich mitgeteilt. Die genannte Ansprechperson hat jedoch in anderen Fällen Provisionen von der Bf erhalten.

Im **zweiten Fall** wurde von der Bf laut Aufstellung des GG an die D-LD für die Vermittlung von Versicherungsverträgen 6.375,00 € bezahlt. Dieser Versicherungsnehmer hat im Prüfungsverfahren auf Befragen niederschriftlich mitgeteilt, dass er weder eine Fa. D-LD noch einen Herrn S kenne. Er habe Gespräche mit anderen Personen und glaublich auch mit der schon im obigen Fall genannten Ansprechperson geführt.

Im **dritten Fall** wurden von der Bf laut Aufstellung des GG an die D-LD für die Vermittlung von Verträgen des Kunden 22.312,50 € für Versicherungen und 5.040,00 € für Finanzierungen bezahlt. Dieser Kunde teilte im Prüfungsverfahren dem Finanzamt mit, dass er von **S** auf Zahlung einer Vermittlungsprovision geklagt und auch zur Zahlung eines Betrages von 8.700,00 € verurteilt worden ist. Im Urteil wird ausgeführt, dass am Abschluss der Verträge auch die Bf beteiligt war, die ihre Provision vom Versicherungsunternehmen bzw. von der Bank erhalten hat. S stünde demnach die Provision vom genannten Kunden zu, die dieser auch nach Abschluss des Verfahrens

zahlen musste. Dass in diesem Fall die Bf auch eine Provision an die D-LD zahlen musste, über die nach den Angaben von GG die Leistungen des S abgerechnet wurden, konnte der Prüfer nicht nachvollziehen.

Das erkennende Gericht ist der Ansicht, dass die vom Prüfer in diesen drei exemplarisch Fällen aufgezeigten Ungereimtheiten dagegen sprechen, dass die gegenständlichen Zahlungen für die von der Bf behauptete Vermittlung durch die D-LD erfolgt sind.

### **Im gegenständlichen Fall liegen noch folgende ungewöhnlichen Umstände und Widersprüche vor:**

Der vorgelegte **Vertrag zwischen der Bf und der D-LD** weist keinen Tag, sondern nur Monat und Jahr des Abschlusses (Februar 2005) aus. **Unverständlich** erscheint, warum die D-LD, wenn diese die Kunden rekrutiert und laut Angaben der Bf die Unterlagen schon so gut aufbereitet hat, nicht selbst mit den Versicherungen und Banken direkt in Kontakt getreten ist und die Bf überhaupt eingebunden und ihr bis zu 1/4 der Provisionen überlassen hat.

Ungewöhnlich sind auch die in obiger Tabelle aufgelisteten **Zahlungsmodalitäten**. Die regelmäßige Barzahlung entspricht bei der Vermittlung von Darlehen und Versicherungen keineswegs der Regel. Diese Zahlungsform ermöglicht die Verschleierung von Zahlungsströmen wegen Erschwerung der Nachvollziehbarkeit und Überprüfbarkeit.

Ganz ungewöhnlich ist die Zahlung durch Übergabe von Sparbüchern (20. Feber 2006). Dies trifft auch auf die **vagen Formulierungen** "zum Teil" (29. Juni 2005 und 20. Feber 2006) und "zum größten Teil" (30. August 2005) "bar bezahlt" zu. Auch dass die "Rechnung für erhaltene Provisionen" vom 18. April 2005 nicht nur einen, sondern gleich die "letzten 11 Monate" umfasst, entspricht weder der Norm noch § 11 Abs. 1 Z 4 UStG 1988.

Vollkommen unverständlich ist, warum die Bf laut erster Abrechnung vom 18. April 2005 für Leistungen der **elf vergangenen Monate zahlt, obwohl der Vertrag** mit der D-LD **erst im Februar 2005 abgeschlossen** worden ist.

Die aufgezeigten ungewöhnlichen Details der vorliegenden "Rechnungen" erwecken den Eindruck, dadurch sollten im Sinne der Bf besondere Umstände bestätigt werden.

Die vorgelegten Rechnungen sind von S für die D-LD mit dem Zusatz "Vertretung für Österreich" unterfertigt worden. Dass die **D-LD** entgegen der Behauptungen der Bf im fraglichen Zeitraum **2005 bis 2006** (sondern erst danach – 11/2008) im **Inland** über **keine Büroräumlichkeiten** verfügt hat, wurde bereits oben dargelegt.

Diese zeitliche Diskrepanz trifft jedoch offensichtlich auch auf die Vertretungsbefugnis des S hinsichtlich der D-LD zu. In der seitens der Bf in der Äußerung vom 6. April 2011 angeschlossenen Kopie der deutschen Rechtsanwaltskanzlei an einen Notar in Salzburg wird nämlich lediglich darauf hingewiesen, dass **S** auf Grund der Urkunde eines Notars vom **22. Februar 2007 bevollmächtigt** ist, die **D-LD** in vollem Umfang zu

**vertreten.** Die im genannten Schriftsatz vom 6. April 2011 aufgestellte Behauptung, die Bf habe sich zu Beginn der Geschäftsbeziehung mit der D-LD auch eine Bestätigung der Bevollmächtigung des S durch die D-LD vorlegen lassen, entlarvt sich bei Vergleich der Daten – Vertrag der Bf mit D-LD Februar 2005, Rechnungen von S für die D-LD datieren aus dem Zeitraum April 2005 bis Dezember 2006, während die Vollmacht erst mit Urkunde vom 22. Februar 2007 ausgestellt worden ist, selbst als unwahr, zumal die Vorlage einer noch gar nicht existenten Urkunde mit den Gesetzen der Logik nicht vereinbar ist. Hinsichtlich der **D-LD** selbst ist Folgendes festzustellen:

**An der Adresse** der D-LD sind insgesamt **6.658 Firmen** registriert.

Das Unternehmen der D-LD ist **ruhend** und seit seiner Gründung am 7. Juni 2004 nicht geschäftstätig gewesen. Der Status "Dormant" (ruhend), auf den in der vorgelegten Ansässigkeitsbestätigung ausdrücklich hingewiesen wird, bedeutet nach englischem Gesellschaftsrecht, dass die D-LD **in UK auch außerhalb keine wesentlichen, buchhalterisch zu erfassenden Transaktionen vornehmen durfte und keine Geschäftstätigkeit entfaltet hat.** Nach den Bilanzdaten betrug das **Nettovermögen** der D-LD seit der Gründung bis 31.12.2008 und damit auch im streitgegenständlichen Zeitraum 1. Jänner 2005 bis 31. Dezember 2006 **unverändert nur 1 GP.**

Den Ausführungen des Finanzamtes zur D-LD im Vorlagebericht vom 12. April 2011 wurde seitens der Bf nichts mehr entgegnet

Aus den nicht bekämpften Feststellungen zu Pkt. 2 und 4 der Niederschrift vom 28. September 2010 und obigen Feststellungen des Gerichts zu Pkt. 1 geht unzweifelhaft das **Bestreben des Geschäftsführers und Alleingeschafters GG** hervor, im strittigen Zeitraum die **steuerlichen Bemessungsgrundlagen** mit auch rechtswidrigen Mitteln **zu reduzieren.**

**Das erkennende Gericht ist in Würdigung all der aufgezeigten Umstände der Ansicht, dass das Finanzamt schon deshalb in den bekämpften Bescheiden zu Recht den Betriebsausgabenabzug für die nach Pkt. 3 der Niederschrift geltend gemachten Provisionen versagt hat.** Das erkennende Gericht glaubt nicht, dass die in den vorgelegten "Rechnungen für Provisionen" ausgewiesenen Vermittlungsleistungen erbracht worden sind. Im Dunkeln geblieben ist auch, wohin und an wen die gegenständlichen Beträge letztlich geflossen sind.

### **Nichtnennung des tatsächlichen Empfängers der Betriebsausgabe gem. § 162 BAO**

Wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, so kann die Abgabenbehörde gemäß **§ 162 Abs. 1 BAO** verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet.

Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs. 1 verlangten Angaben verweigert, sind nach Abs. 2 die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen.



Der Prüfer hat iZm den unter Pkt. 3 aufgelisteten Zahlungen von der Bf bereits im Programm zur Schlussbesprechung vom 18. Juni 2010 unter Hinweis auf § 162 BAO die Nennung des wahren wirtschaftlichen Empfängers, der sich hinter der D-LD verbirgt, verlangt und auf die Folgen der Nichterfüllung dieses Auftrages durch den Hinweis, dass nach ständiger Rechtsprechung Zahlungen an Sitzgesellschaften mangels Nennung des tatsächlichen Empfängers nach § 162 BAO nicht abzugsfähig sind, ausdrücklich hingewiesen.

Auf die oben wiedergegebenen, entsprechenden Ausführungen in Pkt. 3 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 28. September 2010 wird verwiesen.

Im oben wiedergegebenen, seitens der Bf unwidersprochenen Vorlagebericht vom 12. April 2011 hat sich das Finanzamt mit der Problematik des § 162 BAO hinsichtlich des Pkt. 3 eingehend auseinandergesetzt:

Durch Nennung von Namen und Adresse der D-LD wurde der Bf nach § 162 BAO obliegenden Mitwirkungspflichten gem. § 162 BAO nicht Genüge getan. Strittig ist nicht, dass die D-LD im englischen Companies House geführt worden ist. Die vom Betriebsprüfer geforderte Ansässigkeitsbescheinigung der D-LD wurde erst mit der Berufung vom 31. Jänner 2011 vorgelegt. Die zuständige ausländische Behörde bestätigte darin zwar die Ansässigkeit im United Kingdom (UK) für Zwecke der Körperschaftsteuer in den Jahren 2005 bis 2007, das Finanzamt hat jedoch zutreffend darauf hingewiesen, dass es die D-LD ausdrücklich als bis 2008 ruhend ("Dormant") bezeichnet hat. Die vorgelegte gutachterliche Stellungnahme nach § 24 Abs. 1 Satz 1 dt. BnotO bestätigte nur, dass die D-LD eingetragen gewesen ist.

Als Dormant Company wird im englischen Gesellschaftsrecht ein Unternehmen bezeichnet, das keine oder keine wesentlichen buchhalterisch zu erfassenden Transaktionen vorgenommen hat und weltweit keine Geschäftstätigkeit entfaltet. Die englische Steuerbehörde regelt sehr genau, welche Tätigkeiten und Zahlungen erlaubt sind, um den Status "Dormant" zu behalten und Nullbilanzen bzw. verkürzte Bilanzen abzugeben. Der Director einer Limited, die außerhalb von Großbritannien tätig ist und "Dormant Accounts" einreicht, muss damit rechnen, dass er zur Haftung herangezogen wird. Jede Limited muss 10 Monate nach Ende jedes Geschäftsjahres ihre Accounts, bestehend aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und einem Lagebericht bei der UK Steuerbehörde einreichen. Auch wenn die D-LD nur außerhalb von UK tätig gewesen wäre, hätte sie entsprechende Jahresabschlüsse (accounts) in den UK einreichen müssen: Dann wäre die D-LD als active und nicht mit dem Zusatz "Dormant" geführt worden. Das Finanzamt hat zutreffend sinngemäß daraus geschlossen, dass die D-LD nach dem von der UK Steuerbehörde bescheinigten Status "Dormant" weltweit - und damit auch in Österreich - gar keine Geschäftstätigkeit entfalten und deshalb auch die verrechneten Leistungen gar nicht erbringen durfte und deshalb auch nicht der Empfänger der strittigen Provisionen sein kann.

Dass die D-LD im relevanten Zeitraum gar keine Büroräume in Österreich hatte, wurde bereits oben ausgeführt. Für das Vorliegen einer Briefkastenfirma spricht auch die unbestrittene Feststellung, dass an der Adresse der D-LD 6.658 Firmen (meist Ltd.) gemeldet sind.

Das Finanzamt hat im Vorlagebericht zutreffend auf die einschlägige **Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes** hingewiesen:

Nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung (**VwGH 17.11.1982, 82/13/0037**) 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 namhaft gemachte Person eine Leistung nicht erbracht, sei es, dass es sich dabei um eine "Briefkastenfirma", dh um ein Unternehmen handelt, das keinen geschäftlichen Betrieb hat und deswegen keine Leistung erbringen kann, sei es aus anderen Gründen, so kann diese Person auch nicht als Empfänger iSd § 162 BAO angesehen werden (**VwGH 22.03. 1995,93/13/0076; 11.07.1995,91/13/0154, und 17.11.2005, 2001/13/0247**).

Die Namhaftmachung einer beliebigen Person oder Firma genügt der Anforderung des § 162 BAO nicht. Diese muss vielmehr auch der tatsächliche Empfänger der Beträge sein, d.h. der Empfänger muss eine Leistung erbracht haben (**VwGH 17.11.82, 81/13/0194, 82/13/0036, 0037**).

Die Abgabenbehörde kann vom Abgabepflichtigen, der Betriebsausgaben gelten macht, verlangen, den Gläubiger oder Empfänger der abgesetzten Beträge genau zu bezeichnen (§162 Abs. 1 BAO). Die auch seitens der Bf vorgetragene Behauptung, die Aufwendungen seien beim Empfänger (D-LD) nicht steuerpflichtig, befreit nicht von der Verpflichtung zur Empfängerbenennung (**VwGH 14.05.1974, 284/73**) sowie auch im Bereich der Auslandsprovisionen von einer Anwendung des § 162 BAO grundsätzlich nicht abgesehen werden kann (**VwGH 16.03.1988, 87/13/0252-0255**).

Die Rüge des Masseverwalters in der Berufung, im gegenständlichen Fall würden Ermittlungslücken der Finanzverwaltung durch Beweislastverschiebung zu Lasten der Bf ausgeglichen, eine erhöhte Mitwirkungspflicht bestehe insoweit nicht als internationale Amtshilfe möglich sei, hat das Finanzamt ebenfalls entkräftet:

Die Betriebsprüfung hat in diesem Zusammenhang nachweislich Recherchen in den verschiedenen Datenbanken (KSV-Anfrage, Englisches Handelsregister, ORBIS-Datenbank, Internet) selbst durchgeführt und auch durchführen lassen und dabei festgestellt, dass die D-LD sehr wohl existiert, aber nicht aktiv ist und dass alles dafür spricht, dass es sich hier um eine **Briefkastenfirma** handelt. Das Finanzamt hat zutreffend darauf hingewiesen, dass in derartigen Fällen die erhöhte Mitwirkungspflicht greift und es der Bf ein Leichtes gewesen sein müsste, während der langen Prüfungsdauer Unterlagen beizubringen, um die Feststellungen der Betriebsprüfung zu wider- bzw. ihre eigenen Aussagen zu belegen, weil GG ja angeblich im Geschäftskontakt zur D-LD steht.

Eine erhöhte Mitwirkungspflicht besteht, wenn – wie im gegenständlichen Fall -ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen oder wenn die Behauptungen des Abgabepflichtigen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stehen. Dazu wird zur Vermeidung von weitschweifigen Wiederholungen auf obige Darstellung verwiesen.

In Fällen, in denen der steuerlich bedeutsame Sachverhalt seine Wurzeln im Ausland hat, besteht ebenfalls eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen (**VwGH 25.11.2002, 97/14/0028**, sowie **24.09.2002, 2001/14/0208**).

Der Bf ist die Verletzung der ihr obliegenden Beweisvorsorgepflicht anzulasten:

Die Abgabepflichtige muss sich nämlich so einrichten, dass sie die Person des Empfängers namhaft machen kann (**VwGH 02.03.1993, 91/14/0144; 28.05.1997, 94/13/0230; 28.10.1997, 93/14/0073, 93/14/0099**). Hat der Steuerpflichtige darauf verzichtet, die Identität des Empfängers festzustellen, oder hat er falsche Angaben in Kauf genommen, so hat er sich die Versagung der Anerkennung als Betriebsausgabe selbst zuzuschreiben (**VwGH 28.05.1997, 94/13/0230; 28.10.1997, 93/14/0073**).

Der deutsche BFH judiziert ebenfalls schon lange, dass die Empfängerbezeichnung die Finanzbehörde ohne besondere Schwierigkeiten und ohne Zeitaufwand in die Lage versetzen muss, den Empfänger zu ermitteln (BFH 22.5.1968 159/65), etwas das bei einer offensichtlichen Briefkastenfirma nicht möglich ist.

Nach der Rechtsprechung liegen eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei und deshalb eine in den Hintergrund tretende amtswegige Ermittlungspflicht vor, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben. Die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht ist in dem Maße höher, als die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten geringer sind (**VwGH 23.02.1994, 92/15/0159; 26.07.2000, 95/14/0145**). Diesfalls besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht, eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht (**VwGH 25.05.1993, 93/14/0019; und 28.05.2009, 2008/15/0046**).

Zugleich ist zu beachten, dass die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde bei Auslandssachverhalten gegenüber der Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht der Partei zurück tritt (**VwGH 25.04.2002, 95/15/0197**).

Auch der EuGH hat im Urteil vom 27. September 2007, C-184/05, Twoh International BV, Rn 31ft, das Recht der Mitgliedsstaat bestätigt, stets die Mitwirkungspflicht der Steuerpflichtigen einmahnen zu können. Die Amtshilferichtlinie räumt nämlich dem Mitgliedstaat bloß die Möglichkeit ein, im Einzelfall die ihm vorgelegten Daten einer Überprüfung zuzuführen. Dem Einzelnen verleiht die Amtshilferichtlinie keine Rechte. Nichts hindert die Finanzbehörden daran, vom Steuerpflichtigen selbst alle Belege zu verlangen, die ihnen für die Beurteilung der Besteuerungsfragen notwendig erschienen (**VwGH 04.03.2009, 2008/15/0275**).

Seitens der Bf wurde der profunden Stellungnahme des Finanzamtes zur Versagung des Betriebsausgabenabzuges nach § 162 Abs. 2 BAO nichts entgegen gesetzt.

Das erkennende Gericht erachtet die in den bekämpften Bescheiden aus diesem Grunde vorgenommene Gewinnerhöhung als zwingend und damit rechtmäßig.

Den Berufungen kommt deshalb aus den beiden genannten Gründen hinsichtlich Punkt 3 jedenfalls keine Berechtigung zu.

### **Berufungen betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2008 und 2009**

Die Besteuerungsgrundlagen für die Körperschaftsteuer beide Veranlagungsjahre wurden mit den bekämpften Bescheiden vom 15. November 2010 mangels Einreichung einer Körperschaftssteuererklärung gemäß § 184 BAO mit Einkünften aus Gewerbebetrieb von je 30.000,00 € geschätzt. Diese Schätzung wurde von der Bf mit eingehend begründeten Berufungen vom 31. Jänner 2011, deren Inhalt oben wiedergegeben wurde, als überhöht bekämpft.

Dem wurde vom Betriebsprüfer in seiner Stellungnahme vom 14. März 2011 lediglich entgegnet, es liege jedoch solange kein Grund vor, von den bisherigen Schätzungen abzuweichen, solange keine vollständige Gewinnermittlung vorgelegt werden könne. Dies treffe auch auf 2009 zu, zumal für diesen Zeitraum nicht einmal ein Ergebnis einer vorläufigen Gewinn- und Verlustrechnung mitgeteilt worden sei.

Gemäß **§ 24 Abs. 4 Z 1 KStG 1988** ist für unbeschränkt steuerpflichtige inländische Kapitalgesellschaften für jedes volle Kalendervierteljahr des Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht eine Mindeststeuer in Höhe von 5 % eines Viertels der gesetzlichen Mindesthöhe des Grund- oder Stammkapitals (§ 7 AktG, § 6 GmbHG) zu entrichten.

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

Das erkennende Gericht geht aus folgenden Umständen davon aus, dass die Bf in den Jahren 2008 und 2009 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 0,00 € erzielt hat:

Auf Grund der nicht bekämpften Feststellungen der Betriebsprüfung wurde der im Erstbescheid erklärungsgemäß veranlagte Verlust aus Gewerbebetrieb **2007** von 14.926,35 € auf den im Bescheid vom 17. November 2010 nach § 303 Abs. 4 BAO festgestellten **bescheidenen Gewinn** von **2.275,59 €** erhöht. Das erkennende Gericht teilt die Ansicht der Bf, dass dies ein wesentlicher Anhaltspunkt bzw. die Ausgangsbasis für eine Schätzung der Einkünfte der Folgejahres ist.

Der glaubwürdigen weiteren Behauptung der Bf, dass in ihrem Unternehmen als Versicherungsmaklerin 2008 keine Umstände aufgetreten sind, die eine Erhöhung des Betriebserfolges nahelegen, hat das Finanzamt inhaltlich nichts entgegnet.

Dies trifft auch auf die von der Bf der Berufung angeschlossene, unbestritten anhand der geführten Aufzeichnungen ihres Rechnungswesens erstellte vorläufige Gewinn- und

Verlustrechnung für das Jahr 2008 zu. Schon das darin ausgewiesene Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit von 22.426,26 € liegt weit unter dem vom Finanzamt geschätzten Betrag von 30.000,00 €.

Diese vorläufige Gewinn- und Verlustrechnung berücksichtigt nach dem glaubwürdigen und unbestrittenen Vorbringen der Bf jedoch Folgendes noch nicht:

Die Bf erhält als Versicherungsmaklerin aufgrund von sogenannten Courtagevereinbarungen mit verschiedenen Versicherungen Provisionen für vermittelte Versicherungsverträge. Dabei werden Abschluss- und Folge- bzw. Betreuungsprovisionen unter der Annahme des Vertragsbestands und späterer vollständiger Bezahlung der Prämien durch den Versicherungsnehmer im Vorhinein bezahlt. Die Provision stehen der Bf jedoch erst endgültig zu, wenn die Prämien für den Haftungszeitraum des jeweiligen Versicherungsvertrags vollständig bezahlt worden sind. Dieser Haftungszeitraum ist von der jeweiligen Versicherungssparte abhängig. Im Bereich der Lebensversicherungsverträge und ähnlicher Ansparmodelle, für die die höchsten Provisionen bezahlt werden, beträgt der Haftungszeitraum zwischen 36 und 60 Monaten. Wird ein Versicherungsvertrag innerhalb des Haftungszeitraums verändert oder insbesondere wegen Nichtzahlung der (Folge-) Prämien storniert, wird die im Vorhinein ausbezahlte Provision gänzlich oder anteilig rückverrechnet, weil dem Versicherungsunternehmen ein Anspruch auf Rückzahlung entsteht.

Nach dem glaubwürdigen, ebenfalls unbestrittenen Vorbringen der Bf gab es ab 2007 und vermehrt in den Geschäftsjahren 2008 und 2009 umfangreiche Stornierungen von Lebensversicherungen und dadurch vermehrt Verbindlichkeiten der Bf aus den damit verbundenen Provisionsrückzahlungsansprüchen der Versicherungsunternehmen. Die entstandenen Verbindlichkeiten und die vorzunehmende Zuweisung zu Rückstellungen wurden in der vorgelegten vorläufigen Gewinn- und Verlustrechnung 2008 nicht ausgewiesen und demnach unbestritten noch nicht berücksichtigt.

Grund dieser umfangreichen Stornierungen war vor allem der von der Betriebsprüfung für den Zeitraum 2005 bis 2007 festgestellte Einsatz diverser "Subvermittler". Die von diesen vermittelten Versicherungsverträge bzw. Angebote der Kunden hat jedoch die Bf eingereicht, weshalb auch die Provisionsauszahlungen an sie erfolgt sind. Der Subvermittler bekam von der Bf für seine Verdienste am Vertragsabschluss zwischen 75% und 85% der Provision. Aufgrund dieser Konstruktion lag bei der Bf das wirtschaftliche Risiko gegenüber den involvierten Versicherungsunternehmen - für das "endgültige Verdienen" dieser Provisionen.

Fast alle von diesen Subvermittlern vermittelten Lebensversicherungsverträge, insbesondere bei der V wurden früher oder später wegen Nichtzahlung der Folgeprämien storniert. Dadurch sind der Bf erhebliche Verbindlichkeiten auf Rückzahlung der Provision gegenüber den Versicherungsunternehmen erwachsen.

Dass gegenüber der V Versicherungen AG im Juli 2010 noch immer derartige Verbindlichkeiten von ca. 101.000,00 € bestanden, hat die Bf durch die der Berufung angeschlossene Provisionsabrechnung belegt.

Nach der vorgelegten Provisionsabrechnung und den glaubwürdigen Angaben der Bf betrugen diese Verbindlichkeiten (Überschuss der Rückzahlungsverpflichtungen über etwaigen Regressansprüchen) am 31. Dezember 2009 noch insgesamt rund 150.000,00 €, weil die korrespondierenden teilweisen Regressansprüche gegen die Subvermittler in der Regel mangels Einbringlichkeit nicht werthaltig sind und deshalb nicht aktiviert werden können.

All diesem Vorbringen hat das Finanzamt inhaltlich nichts entgegengesetzt.

Zusammenfassend ist daher festzustellen, dass diese Verbindlichkeiten in der vorläufigen Gewinn- und Verlustrechnung für 2008 noch nicht enthalten sind, obwohl die Stornierungen bereits 2007 begonnen haben. Das erkennende Gericht erachtet es deshalb als glaubwürdig, dass sich durch den zu berücksichtigenden Aufwand das Ergebnis der vorläufigen Gewinnermittlung für das Jahr 2008 von 22.426,26 € auf 0,00 € reduziert.

Auch für das Jahr 2009 ist in Ansehung der am Ende dieses Jahres unbestritten bestehenden Rückzahlungsverpflichtung mit keinem Gewinn zu rechnen.

Den Berufungen gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2008 und 2009 war deshalb antragsgemäß mit Schätzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von jeweils 0,00 € und Reduktion auf die Mindestkörperschaftsteuer zu entsprechen.

Rechnerische Darstellung:

Körperschaftsteuer für das Jahr	2008	2009
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	0,00 €	0,00 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	0,00 €	0,00 €
<b>Einkommen</b>	0,00 €	0,00 €
Die Körperschaftsteuer beträgt gem. § 22 KStG 1988 25,00 % von 0,00	0,00 €	0,00 €
Differenz zur Mindestkörperschaftsteuer	1.750,00 €	1.750,00 €
Körperschaftsteuer	1.750,00 €	1.750,00 €
<b>Festgesetzte Körperschaftsteuer</b>	<b>1.750,00 €</b>	<b>1.750,00 €</b>

### **Berufung betreffend Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 2011 und Folgejahre**

Das Finanzamt hat im bekämpften Bescheid vom 15. November 2010 diese Vorauszahlungen unter Hinweis auf die maßgebliche Veranlagung des Jahres 2009 und

die Erhöhung dieser Abgabenschuld von 7.500,00 € gemäß §§ 24 Abs. 3 KStG 1988 iVm 45 Abs. 1 EStG 1988 um 9% mit 8.175,00 € festgesetzt.

Das Ergebnis des maßgeblichen Jahres 2009 wurde nach obigen Ausführungen jedoch auf 0,00 € reduziert.

Deshalb war auch der Berufung gegen diesen Vorauszahlungsbescheid gemäß der oben zitierten Bestimmung des § 24 Abs. 4 Z 1 KStG 1988 durch Reduktion auf die für eine GmbH vorgesehene Mindestkörperschaftsteuer von 1.750,00 € zu entsprechen.

### **Haftung für Kapitalertragsteuer 2005, 2006 und 2007**

Hinsichtlich des Sachverhalts und der Höhe der Beträge wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf obige Ausführungen zur Körperschaftsteuer dieser Jahre verwiesen, wobei die Körperschaftsteuer für das Jahr 2007 jedoch nicht bekämpft worden ist.

### **Berufungen betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2005, 2006 und 2007**

Der Masseverwalter beantragte die bekämpften Bescheide mangels Vorliegens einer verdeckten Gewinnausschüttung ersatzlos aufzuheben und begründete dies sinngemäß im Wesentlichen damit, dass es sich nur um irrtümliche Fehlbuchungen gehandelt habe. Die Provisionen sollten GG nicht endgültig zufließen, sondern in die GmbH als Einnahme der Bf und nicht als Einlage – somit ergebniswirksam – zurückgeführt werden. Diese Einzahlungen des GG in die Kassa der Bf seien niemals als Privateinlagen gedacht gewesen.

Die ungewöhnliche Konstruktion habe folgenden Hintergrund:

In den relevanten Jahren habe lediglich GG eine entsprechende Vermittlungsgeschäftsbeziehung mit den provisionszahlenden Unternehmen, nicht jedoch die Bf gehabt. Deshalb seien die Bf (GmbH) und der GG übereingekommen, die Konstruktion der Zwischenschaltung des Gesellschafters zu wählen.

Der Prüfer hat in seiner Stellungnahme vom 14. März 2011 dem im Wesentlichen Folgendes entgegnet und darauf hingewiesen, dass GG entgegen der Darstellung in der Berufung im Verfahren nur zögerlich und unzureichend mitgewirkt hat:

Als Vertragspartner der in der Buchhaltung der Bf nicht erfassten und deshalb zugerechneten Provision der Versicherung **Wüstenrot** scheint unbestritten die Bf auf. Die Kontoauszüge, auf die diese Provisionen überwiesen wurden, wurden dem Prüfer jedoch trotz mehrmaligen Verlangens nicht vorgelegt. Was mit den Beträgen dieses Kontos, für das zweifellos GG als Alleingesellschafter und Geschäftsführer zeichnungsberechtigt war, tatsächlich geschehen ist, habe deshalb nicht geklärt werden können.

Der Prüfer ist deshalb davon ausgegangen, dass die nicht erklärten Einnahmen GG als Geschäftsführer zu verantworten hat und daher ihm als verdeckte Gewinnausschüttung zuzurechnen sind, zumal er es als Geschäftsführer zu verantworten hat, dass die Versicherung diese Provisionserlöse der Bf auf dieses Bankkonto, und nicht auf das laufende Geschäftskonto der Bf überwiesen hat.

Die ebenfalls in der Buchhaltung nicht erfassten Provisionszahlungen der **Generali** an die Bf wurden auf ein Privatkonto des GG bei der Allgemeinen Sparkasse gezahlt.

Es sei zwar richtig, dass vom angeführten Privatkonto, auf dem die nicht erklärten Provisionen eingegangen sind, laufend Barabhebungen und auf dem betrieblichen Geschäftskonto der Bf regelmäßig Bareinzahlungen erfolgten. Dass es sich bei der Dokumentation dieser Einzahlungen um eine Ungenauigkeit des Geschäftsführers handelte, die dann zu unrichtigen Buchungen durch den Steuerberater führten, könne vom Prüfer aber nicht nachvollzogen werden. Die Bareinzahlungen auf dem Bankkonto der GesmbH wurden auf Grund von Belegen mit dem Text "Privateinlage" mit Datum und die Unterschrift des GG auf das Gesellschafter - Verrechnungskonto gebucht, das dann auch wieder laufend durch Privatzahlungen für den Gesellschafter GG ausgeglichen wurde.

Die Tatsachen, dass GG als sachkundiger Geschäftsführer Belege mit dem Text "Privateinlage" angefertigt hat, die Verbuchung dieser Beträge auf dem Gesellschafter - Verrechnungskonto erfolgte und für den Ausgleich mit privaten Aufwendungen herangezogen und die entsprechenden, Salden des Verrechnungskontos in der Bilanz ausgewiesen wurden, beurteilte der Prüfer als eindeutige Merkmale einer verdeckten Gewinnausschüttung durch die der Gesellschafter bereichert worden ist.

In seiner Gegenäußerung vom 6. April 2011 hat der Masseverwalter der ausführlichen Stellungnahme des Prüfers zu diesem Punkt lediglich entgegnet, diese Causa (Provisionen) sei klar, eindeutig und ausführlich, sowohl von der B, als auch von deren Steuerberater erklärt und jedenfalls nachvollziehbar und klar ersichtlich.

Dem in der Berufung gestellten Antrag auf Vernehmung des GG folgt das erkennende Gericht gemäß § 183 Abs. 3 BAO wegen offensichtlicher Verschleppungsabsicht nicht:

Die vom Prüfer genannten objektiven Umstände werden seitens der Bf nicht bestritten und entsprechen dem Akteninhalt. Die vom Prüfer wiederholt monierten Unterlagen betreffend das Konto, auf das die Provisionen der Fa. Wüstenrot überwiesen worden sind, wurden auch im Beschwerdeverfahren nicht vorgelegt. Im Betriebsprüfungsverfahren hatte GG als Alleingesellschafter und Geschäftsführer hinreichend Gelegenheit sich mündlich und schriftlich zu äußern, ist seiner Mitwirkungspflicht jedoch nur zögerlich und unzureichend nachgekommen. In diesem Zusammenhang wird auf die Feststellungen in der Niederschrift, insbesondere auf die eingangs wiedergegebene tabellarische Darstellung des Ablaufes des Betriebsprüfungsverfahrens hingewiesen.

Gemäß **§ 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988** unterliegen Gewinnanteile, Zinsen und sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung der Kapitalertragsteuer. Gemäß § 95 Abs. 3 Z 1 ist der Schuldner inländischer Kapitalerträge iSd **§ 93 Abs. 2 EStG 1988** zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet; tut er dies nicht, so haftet er hierfür nach **§ 95 Abs. 2 EStG 1988**.



Die Geltendmachung der Haftung der Abzugspflichtigen Bf ist nach § 224 BAO iVm § 95 Abs. 2 EStG 1988 erfolgt. Diese Haftung ist verschuldensunabhängig (Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Zorn, EStG<sup>16</sup>, § 95 Tz 2).

Neben offenen Gewinnausschüttungen zählen auch verdeckte Gewinnausschüttungen zu den KESt-pflichtigen Kapitalerträgen iSd § 93 Abs. 2 EStG 1988 (Kirchmayr aaO, § 93 Tz 32).

Seitens der Bf wird sinngemäß behauptet, im gegenständlichen Fall habe sie (GmbH) gar nicht gewollt, ihrem Gesellschafter GG die gegenständlichen Provisionszahlungen zukommen zu lassen. Es habe sich nur um Fehlbuchungen gehandelt.

Das Objektive Tatbild einer verdeckten Gewinnausschüttung - nämlich Vermögensminderung bzw. verhinderte Vermögensvermehrung der Körperschaft - ist auf Grund des Zuflusses der Provisionen auf Konten des Gesellschafters GG im gegenständlichen Fall nicht strittig.

Eine bereits verwirklichte Gewinnausschüttung kann nach Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres mit steuerlicher Wirkung nicht mehr rückgängig gemacht werden, es sei denn, die Körperschaft fordert diese noch vor dem Bilanzstichtag zurück und bilanziert eine Rückzahlungsforderung, deren Anspruch zum Bilanzstichtag bereits den Charakter eines Vermögensgegenstandes hat (Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/ Vock, KStG<sup>24</sup>, § 8 Tz 157, unter Hinweis auf VwGH 19.05.1987, 86/14/0179; 21.12.1993, 93/14/0216; 20.11.1996, 96/15/0015; und 31.05.2011, 2008/15/0153).

Mangels Rückforderung und Ansatzes einer derartigen Rückzahlungsforderung in den Bilanzen zum Stichtag 31. Dezember 2005, 2006 und 2007 vor Beginn der Betriebsprüfung im Jahr 2009 scheidet im gegenständlichen Fall die Möglichkeit der Rückgängigmachung aus.

Wurde der Anteilseigner durch einen Vollzugs-, Rechen- oder Buchungsfehler bereichert, wird dadurch noch keine verdeckte Gewinnausschüttung begründet (VwGH 19.05.1987, 86/14/0179; 20.11.1996, 96/15/0015; 20.04.1995, 94/13/0228, zur irrtümlich unterlassenen Verzinsung einer Verrechnungsforderung). Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Gewinnausschüttung sind nämlich Wissen und Wollen der vertretungsbefugten Organe der Körperschaft (Raab/Renner aaO, § 8 Tz 159, unter Hinweis auf VwGH 31.03.2000, 95/15/0056, 0065). Voraussetzung ist daher eine subjektive auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung, die sich auch schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben kann (VwGH 03.08.2000, 96/15/0159, 0160; 30.10.2003, 99/15/0072, 0073; 31.03.2004, 99/13/0260; 31.05.2005, 2000/15/0059; 14.12.2005, 2002/13/0022; 23.02.2010, 2005/15/0148, 0149, und 21.02.2013, 2009/13/0257).

Dulden und Unterlassen des Organes, das den Schluss erlaubt, dass die durch ihre Organe vertretene Gesellschaft die Entnahme von Gesellschaftsvermögen durch den Gesellschafter akzeptiert habe, ist somit prinzipiell ausreichend (VwGH 26.05.1993, 90/13/0155).

Im Lichte der zitierten Literatur und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist nach Ansicht des erkennenden Gerichts im gegenständlichen Fall auch das Vorliegen des subjektiven Tatbestandselementes einer verdeckten Gewinnausschüttung zu bejahen:

Der Geschäftsführer und Alleingesellschafter GG hat die der Bf zustehenden Provisionen nicht auf das Konto der Bf, sondern auf Privatkonten des GG überweisen lassen.

Diese Beträge wurden dann als Einlagen des GG auf seinem Verrechnungskonto bei der Bf verbucht. Die diesbezüglichen Belege tragen die ausdrückliche Bezeichnung "Privateinlage" und wurden jeweils mit Datum vom sachkundigen Geschäftsführer GG unterschrieben. Diese Gutschriften am Verrechnungskonto wurden in der Folge zum Ausgleich privater Ausgaben des GG verwendet.

In Ansehung der aufgezeigten Umstände besteht für das erkennende Gericht kein Zweifel an der Bereicherungsabsicht des GG. Durch die Leitung der Provisionen der GmbH nicht auf deren Konto, sondern auf Privatkonten des Gesellschafters wurde die Nichterfassung dieser Erträge im Rechenwerk der GmbH ermöglicht. Das war GG bei Unterfertigung der Belege betreffend die "Privateinlage" zweifellos klar. Die sinngemäße Behauptung des GG, er habe diese Beträge als Erlöse der Bf der Versteuerung im Wege der Veranlagung zur Körperschaftsteuer zuführen wollen, ist völlig unglaubwürdig. Hätte GG trotz vorheriger Leitung dieser Beträge auf seine privaten Bankkonten dennoch deren Berücksichtigung und Versteuerung bei der GmbH (Bf) gewollt, hätte er bei der Zuführung auf die dem entsprechende Gestaltung der Belege achten müssen.

Das behauptete Vorliegen eines Irrtums bei der Verbuchung stellt nach Ansicht des erkennenden Gerichts ein unsubstantiiertes Zweckvorbringen dar. Die Verbuchung baut auf den ihr zu Grunde liegenden Belegen auf. Gerade bei Eigenbelegen ist die steuerliche Vertretung auf die Richtigkeit der Angaben des Belegerstellers angewiesen.

Nach dem Gesamtbild liegt zweifellos eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Dafür spricht auch das Verhalten des GG, das sich im dargestellten Verfahrensablauf und den Feststellungen zu den anderen Punkten der Niederschrift zur Schlussbesprechung manifestiert.

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Haftung für Kapitalertragsteuer kommt deshalb keine Berechtigung zu.

### **Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2005 und 2006**

Der Masseverwalter hat in den Berufungen vom 31. Jänner 2011 die Bescheide vom 17. November 2010 betreffend die Festsetzung von Anspruchszinsen 2005 (6.823,20 €) und 2006 (7.678,24 €) bekämpft und die Reduktion für 2005 auf 3.491,99 € und für 2006 auf 1.425,95 € beantragt. Zur Begründung hat der Masseverwalter lediglich jeweils auf die Begründung der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid des betreffenden

Jahres verwiesen, woraus sich die entsprechende Reduktion der Körperschaftsteuerschuld ergebe.

Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid gemäß § 252 Abs. 1 BAO nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Gemäß Abs. 2 dieser Gesetzesbestimmung gilt Abs. 1 sinngemäß, wenn einem Bescheid Entscheidungen zugrunde liegen, die in einem Abgabenbescheid getroffen worden sind.

Gemäß **§ 205** Abs. 1 und 2 **BAO** idF BGBl. I. 2000/142 und BGBl. I. 2002/84 sind Differenzbeträge an Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide mit 2% pro Jahr über dem Basiszinssatz zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Die Bemessungsgrundlage für Anspruchszinsen zu Lasten des Abgabepflichtigen (Nachforderungszinsen) wird nach Abs. 4 dieser Bestimmung durch Anzahlungen in ihrer jeweils maßgeblichen Höhe vermindert. Anzahlungen (Abs. 3) mindern die Bemessungsgrundlage für die Anspruchszinsen nur insoweit, als sie entrichtet sind.

Auf Antrag des Abgabepflichtigen sind Anspruchszinsen nach Abs. 6 insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als der Differenzbetrag (Abs. 1) Folge eines rückwirkenden Ereignisses (§ 295a) ist und die Zinsen die Zeit vor Eintritt des Ereignisses betreffen.

**Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 252 Tz 3 bis 5** ist dazu Folgendes zu entnehmen:

Tz 3: § 252 Abs. 1 bis 3 schränkt das **Beschwerderecht gegen abgeleitete Bescheide** ein; Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen sollen nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden können. Werden sie im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so ist die **Beschreibeschwerde** diesbezüglich als unbegründet **abzuweisen** (zB VwGH 28.05.1997, 94/13/0273; 23.03.2000, 2000/15/0001; 19.03.2002, 2002/14/0005; 07.07.2004, 2004/13/0069) und nicht als unzulässig zurückzuweisen (vgl. VwGH 13.05.1955, 522/52). Eine solche Abweisung setzt voraus, dass der Grundlagenbescheid dem Bescheidadressaten des abgeleiteten Bescheides gegenüber wirksam geworden ist (VwGH 22.03.1983, 82/14/0210).

Tz4: § 252 Abs. 1 und 2 betrifft nur Grundlagenbescheide iSd §§ 185 ff. § 252 Abs. 3 betrifft grundlagenbescheidähnliche Bescheide.

Tz 5: Abs. 1 und 2 des § 252 gelten für abgeleitete Bescheide auch dann, wenn sie sich nicht auf § 295 Abs. 1 bzw. Abs. 2 stützen (somit auch etwa für abgeleitete Erstbescheide).

Der Verwaltungsgerichtshof (**VwGH 27.08.2008, 2006/15/0150**) hat zu einem ebenfalls Anspruchszinsen betreffenden Fall im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

*§ 252 Abs. 2 BAO erfasst Fälle, in denen ein Abgabenbescheid die gesetzlich ausdrücklich vorgesehene Grundlage für einen davon abzuleitenden anderen Abgabenbescheid abgibt. Dazu gehört der Verspätungszuschlag (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2591), dazu gehören auch die Anspruchszinsen.*

*Anspruchszinsen wie auch Verspätungszuschläge sind zur festgesetzten Abgabe (hier: Einkommensteuer) formell akzessorisch. Sie sind insoweit von der festgesetzten Abgabe zu berechnen, als ihre Bemessungsgrundlage von der Höhe der festgesetzten Abgabe abhängt.*

*In dieser Hinsicht sind Anspruchszinsenbescheide an die Höhe der im Spruch des Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. März 2008, 2008/13/0036). Das gilt sinngemäß auch für Verspätungszuschlagsbescheide.*

*Die Festsetzung von Anspruchszinsen und Verspätungszuschlägen ist selbständig anfechtbar. Im Hinblick auf die Bindungswirkung kann jedoch eine Anfechtung mit der Begründung, der maßgebende Einkommensteuer-(Körperschaftsteuer-)bescheid sei inhaltlich rechtswidrig, von vornherein nicht zum Erfolg führen.*

*Ändert sich die Bemessungsgrundlage von Anspruchszinsen und Verspätungszuschlägen mit der Höhe der festgesetzten Abgabe, bietet eine verfahrensrechtliche Handhabe zur Anpassung der Anspruchszinsfestsetzung und der Verspätungszuschlagsfestsetzung § 295 Abs. 3 BAO (vgl. das hg. Erkenntnis vom 19. Jänner 2005, 2001/13/0167, zum Verspätungszuschlag).*

*Im gegenständlichen Fall hat die Beschwerdeführerin gegen die Festsetzung von Verspätungszuschlägen und Anspruchszinsen berufen, sich in der Berufungsbegründung jedoch ausschließlich auf die Rechtswidrigkeit der zu Grunde liegenden Einkommensteuerbescheide gestützt. Solcherart ist es nicht als rechtswidrig zu erkennen, dass die belangte Behörde die Berufung abgewiesen hat.*

Der Anspruch auf Anspruchszinsen entsteht unabhängig von einem allfälligen Verschulden des Abgabepflichtigen oder der Abgabenbehörde (UFS 06.10.2005, RV/1847-W/04; 20.07.2004, RV/1980-W/03, 10.07.2003, RV/0953-W/03). Es ist daher ohne Bedeutung, warum ein Bescheid erst so spät erlassen worden ist. Eine lange Verfahrensdauer ist unmaßgeblich (UFS 15.07.2005, RV/0378-G/05, 26.01.2004, RV/0344-S/03, 06.08.2009, RV/0356-G/09).

Die gegenständlichen Beschwerden betreffend die Anspruchszinsen stützen sich sinngemäß ausschließlich auf die behauptete Unrichtigkeit der Körperschaftsteuerbescheide 2005 und 2006 vom 17. November 2011. Der Masseverwalter weist selbst in den gegen diese Körperschaftsteuerbescheide erhobenen

Beschwerden vom 31. Jänner 2011 darauf hin, dass diese Bescheide am 19. November 2011 der damals Zustellbevollmächtigten steuerlichen Vertreterin zugestellt worden sind.

Im Licht der oben dargestellten Rechtslage (§ 252 Abs. 2 BAO) und der dazu vorliegenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes konnte den Beschwerden betreffend die Anspruchszinsen schon deshalb kein Erfolg beschieden sein.

Nach obigen Ausführungen zur Körperschaftsteuer 2005 und 2006 ist im gegenständlichen Fall den Beschwerden gegen die Grundlagenbescheide auch gar keine Berechtigung zugekommen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Der Zulässigkeit der Revision steht nach Ansicht des erkennenden Gerichts entgegen, dass die entscheidenden Rechtsfragen bereits durch die oben zitierten Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes geklärt sind.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.