

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter RS über die Beschwerde der BF vom 05.04.2007 gegen die am 01.03.2007 ausgefertigten Bescheide des FA Kufstein - Schwaz betreffend Körperschaft- und Kapitalertragsteuer für 2003 und 2004 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

### Entscheidungsgründe

#### 1. Verfahrensgang:

1.1. Die in Deutschland ansässige CL-GmbH (nachfolgend: CL-GmbH) betrieb ab dem Jahr 2002 einen Kfz-Handel und lieferte ab dem 4. Quartal 2002 und im 1. Quartal 2003 überwiegend an italienische Firmen.

Der italienische Staatsbürger MC war Vermittler der Geschäfte zwischen der CL-GmbH und den italienischen Abnehmern.

1.2. Die D-Leasing-GmbH (nachfolgend: Beschwerdeführerin) mit Sitz in K in Österreich wurde mit Notariatsakt vom 08.05.2003 gegründet und im Firmenbuch eingetragen. Alleingesellschafter und Geschäftsführer ist der bis dahin für die CL-GmbH als Vertreter tätige MC. Der Gegenstand des Unternehmens ist im Gesellschaftsvertrag mit „*Handel, Vermittlung, Abschluss von Leasingverträgen und Vermietung von Personenfahrzeugen sowie Nutzfahrzeugen und Booten aller Art*“ umschrieben.

1.3. Nachdem die CL-GmbH (laut Auskunft ihres Geschäftsführers) bei zwei Umsatzsteuerprüfungen auf die Problematik der Belieferung von Scheinfirmen hingewiesen wurde, stellte sie die Verkäufe an italienische Firmen ein und belieferte ab dem 2. Quartal 2003 die Beschwerdeführerin. Diese wiederum lieferte an jene Firmen in Italien weiter, die bisher von der CL-GmbH beliefert worden waren (U-Car Import Export, I-Car-srl).

1.4. Im Rahmen von Ermittlungen der deutschen und österreichischen Finanzbehörden fanden sowohl bei der CL-GmbH als auch bei der Beschwerdeführerin Hausdurchsuchungen statt. Gestützt auf dabei beschlagnahmte Geschäftsunterlagen sowie

zusätzliche Ermittlungen der italienischen Finanzbehörde, wurden von der CL-GmbH als Betriebsausgaben geltend gemachte Auslandsprovisionen nicht zum Abzug zugelassen. Es wurde nachgewiesen, dass es sich bei der als Provisionsempfängerin namhaft gemachten X-automobile s.r.l. in Rom um eine Briefkastenfirma handelte.

### 1.5. Betriebsprüfung

Bei der Beschwerdeführerin fand (beginnend am 15.05.2006 bis Jänner 2007) eine die Jahre 2003 und 2004 umfassende abgabenbehördliche Prüfung statt, wobei unter anderem folgende Feststellung getroffen wurde (Bericht vom 07.02.2005, AbNr. 104042/05, Tz 18 – Provisionszahlungen an MM):

Die Beschwerdeführerin habe Provisionszahlungen in Höhe von € 128.000 im Jahr 2003 und in Höhe von € 48.800 im Jahr 2004 an den in Rom wohnhaften MM für dessen Vermittlungstätigkeit als Betriebsausgabe geltend gemacht. Die Auszahlung sei jeweils in bar in den Geschäftsräumen der Beschwerdeführerin in K in Österreich erfolgt. Über Art und Höhe der Provisionen würden keine schriftlichen Vereinbarungen existieren. Unterlagen über diese Geschäftsbeziehung, wie z.B. Schriftverkehr mit dem Provisionsempfänger, seien nicht vorhanden. Die mit dem Briefkopf des MM versehenen Provisionsabrechnungen seien auf einem Computer der Beschwerdeführerin in deren Geschäftsräumen in K erstellt worden. Dies werde vom Geschäftsführer MC nicht bestritten. Als Ausstellungsadresse sei Rom angeführt worden. Damit sollte der Eindruck erweckt werden, dass diese Rechnungen von Rom aus an die Beschwerdeführerin übermittelt wurden. „*Zum Zeitpunkt der Prüfung*“ (gemeint offenbar zu Prüfungsbeginn) sei nur die Bestätigung vom 16.10.2003 über eine Zahlung iHv € 10.000 vorgelegen (Rechnung vom 13.10.2003, auf der der Provisionsempfänger mit – unleserlicher - Unterschrift bestätigt hat, den genannten Betrag am 16.10.2003 in K erhalten zu haben). Bei den anderen Geschäftsfällen sei kein Nachweis der erfolgten Barzahlungen erbracht worden. Am 05.07.2006 sei ein Schreiben betreffend Zahlungen vom 25.10.2003, 05.11.2003 und 21.11.2003 und am 18.09.2006 ein weiteres Schreiben betreffend Zahlungen vom 29.12.2003, 26.02.2003 und 19.03.2004 als Nachweis für deren tatsächliche Durchführung vorgelegt worden. Diese Schreiben seien ebenfalls in K angefertigt worden und würden denselben Briefkopf aufweisen wie die o.a. Provisionsabrechnungen. Die Schreiben seien per Fax an eine näher genannte Adresse in Rom („Foto Shop M di MM“) gesendet und von dort wieder per Fax retourniert worden. Zu diesem Sachverhalt sei der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, Hr. MC, befragt worden, er habe aber keine Stellungnahme abgegeben. Ein Vergleich der Unterschriften im Reisepass des MM und auf den beiden vorstehend genannten Schreiben vom 05.07.2006 und 18.09.2006 zeige eindeutig, dass die Unterschriften nicht von derselben Person stammen könnten. Weder bei einer Besprechung vom 10.10.2006 noch bei der Schlussbesprechung habe geklärt werden können, wer die beiden Schreiben unterfertigt hat. Bei der Besprechung vom 10.10.2006 habe der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin deshalb vorgeschlagen, MM „*nach Österreich einzuladen*“ und im Rahmen der Schlussbesprechung zu den Provisionszahlungen zu befragen. MM sei

der Einladung, wie vom steuerlichen Vertreter noch vor der Schlussbesprechung mit Schreiben vom 13.12.2006 angekündigt, nicht nachgekommen. Die Beschwerdeführerin habe auch sonst keinen Nachweis für den Zufluss der Provisionen an MM erbracht, obwohl ihr dafür ein Zeitraum von über drei Monaten eingeräumt worden sei. Sie habe es verabsäumt, die Geschäftsbeziehung mit dem ausländischen Partner zu dokumentieren und für geeignete Beweismittel zu sorgen. Den Anforderungen des § 162 BAO habe die Beschwerdeführerin nicht entsprochen. Bei der Schlussbesprechung gab die Beschwerdeführerin folgende Stellungnahme ab:

*„Eine erhöhte Mitwirkungspflicht besteht insofern nicht, als internationale Amtshilfemöglichkeiten bestehen. Diese Amtshilfemöglichkeit besteht in Beziehung zu Italien in Hinsicht auf die Richtlinie 77/799/EWG. Sollte die Behörde betreffend der vorgelegten Beweise (Unterschrift) des Provisionsempfänger MM Zweifel haben, wird sie ersucht ihre Amtshilfemöglichkeit auszuschöpfen.“*

Erstmals im Rahmen der Schlussbesprechung beantragte die steuerliche Vertretung eine Forderung gegen die I-Car-srl iHv € 376.000 *„im Zuge eines allfällig wiederaufgenommenen Verfahrens im Jahre 2003 mit Euro 0,00 wertzuberichtigen“*.

Die Betriebsprüfung beurteilte die Provisionszahlungen iHv € 118.000 im Jahr 2003 und iHv € 48.800 im Jahr 2004 als verdeckte Gewinnausschüttung zu behandelnde Zuwendungen an den Alleingesellschafter. Als Betriebsausgabe anzuerkennen sei nur die Zahlung vom 16.10.2003 über € 10.000, für die eine Rechnung mit Empfangsbestätigung vorhanden sei.

Zur beantragten Wertberichtigung stellte die Betriebsprüfung fest, die Forderung bestehe nur im Ausmaß von € 112.000 gegen die Fa. I-Car-srl, der Differenzbetrag iHv. € 264.000 betreffe eine Rechnung an OR, den Vater des Geschäftsführers der Fa. I-Car-srl Als Bezahlung dieser offenen Rechnungen seien der Beschwerdeführerin zwei Verrechnungsschecks (ausgestellt von OR am 26.06.2003 und von der I-Car-srl am 03.07.2003) übersandt worden. Die Schecks seien nicht gedeckt gewesen, was zur Belastung des Bankkontos der Beschwerdeführerin geführt habe. Der Aufforderung der Betriebsprüfung, Unterlagen über Einbringungsmaßnahmen vorzulegen, sei nicht entsprochen worden. Es habe kein einziges Schriftstück (*„sei es Schreiben an die Schuldner, Schriftverkehr mit einem Rechtsanwalt oder Unterlagen über gerichtliche Maßnahmen“*) vorgelegt werden können. Zu den Bilanzstichtagen 31.12.2003 und 31.12.2004 habe keine *„Notwendigkeit“* für eine Wertberichtigung bestanden. Der Steuerliche Vertreter habe die Auskunft erteilt, zum 31.12.2005 sei *„bilanziell eine Wertberichtigung“* vorgenommen worden (Anm. BFG: das Jahr 2005 war vom Prüfungszeitraum nicht erfasst). Die Betriebsprüfung vertrat die Ansicht, eine Wertberichtigung der Forderungen zum Stichtag 31.12.2003 könne nicht vorgenommen werden.

#### 1.6. Bescheide

Mit den am 01.03.2007 ausgefertigten Bescheiden betreffend Körperschaftsteuer 2003 und 2004 folgte das Finanzamt diesen Feststellungen. Mit Haftungs- und Zahlungsbescheiden vom selben Datum wurde der Beschwerdeführerin die auf die verdeckte Gewinnausschüttung entfallende Kapitalertragsteuer vorgeschrieben.

#### 1.7. Beschwerde

Gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für 2003 und 2004 und die Haftungs- und Zahlungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2003 und 2004 wurde Beschwerde erhoben. Die Beschwerde richtet sich gegen die Nichtanerkennung von Provisionen als Betriebsausgabe sowie gegen die Versagung der Forderungswertberichtigung. In der Beschwerde ist ausgeführt:

##### 1.7.1. Auslandsprovisionen

Im Jahre 2003 habe der Handelsvertreter MM, wohnhaft in Rom, Via BC1, dem Geschäftsführer der Berufungswerberin, MC, angeboten, Pkw-Verkäufe an italienische Großhändler zu vermitteln. Er habe in den Jahren 2003 und 2004 nicht nur 570 Fahrzeugverkäufe vermittelt, sondern sei auch mit der weiteren Abwicklung der von ihm vermittelten Umsätze betraut gewesen. Insbesondere habe es zu seinen Aufgaben gehört, für die pünktliche Zahlung zu sorgen und die Fahrzeugdokumente an die Kunden auszuhändigen. Für diese Tätigkeit habe er das Büro der Berufungswerberin in Österreich samt Computer, Drucker, Fax und Telefon und Internet benutzen dürfen. Hier seien auch die Höhe der Provision vereinbart und von MM die Provisionsabrechnungen mit dem ihm vor Ort zur Verfügung gestellten Computer ausgestellt worden. Die Provisionen seien nicht mit einem bestimmten Prozentsatz vom vermittelten Umsatz, sondern von Fall zu Fall je nach Geschäftserfolg ausverhandelt worden. Insgesamt seien in den Jahren 2003 und 2004 fünf Provisionsabrechnungen über einen Betrag von 176.800 € ausgestellt worden. Das Geld habe der Geschäftsführer bei der Bank abgehoben und meist am gleichen Tag in bar an MM ausbezahlt. Die Zusammenarbeit sei im März 2004 beendet worden.

Als Nachweis für die Zahlung der Auslandsprovisionen seien der Betriebsprüfung über deren Verlangen zwei Schreiben, in denen MM den Erhalt von Provisionen über insgesamt € 166.800 mit seiner Unterschrift bestätigt habe, vorgelegt worden. Die Schreiben seien nachweislich vom Fax des MM in Rom nach K an die Beschwerdeführerin übermittelt worden. Die Anerkennung der Provisionszahlungen sei dennoch abgelehnt worden, da ein Vergleich der Unterschriften auf den Zahlungsbestätigungen mit der Unterschrift im Reisepass eindeutig gezeigt habe, dass die Bestätigungen nicht von MM unterfertigt worden seien. Der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin habe deshalb angeboten, *„MM nach Tirol zur Zeugenaussage einzuladen“*. Alle dahingehenden Versuche seien jedoch erfolglos verlaufen. Mit Schreiben vom 13.12.2006 habe die Beschwerdeführerin daher der Behörde vorgeschlagen, *„im Falle von Zweifeln bezüglich der bezahlten Provisionen die ihr zu Gebote stehenden Ermittlungsmöglichkeiten auszuschöpfen, die ihr im Rahmen der EG-Amtshilfe und des DBA Italien gegeben sind“*.

Nunmehr habe MM eine notariell beglaubigte Erklärung vorgelegt, wodurch der angeführte Sachverhalt „und insbesondere der Erhalt der Provisionszahlungen ...“ bestätigt werde. Die Provisionszahlungen seien aber auch ohne diese schriftliche Bestätigung zu Unrecht nicht anerkannt worden. Die bloße Behauptung der Behörde, die Unterschrift auf den Empfangsbestätigungen stamme nicht von MM, lasse nicht den Schluss zu, es läge keine „wahrheitsgemäße Empfängerbenennung“ vor. Die Beurteilung der Unterschriften sei ohne Befassung eines Sachverständigen erfolgt. Der Betriebsprüfer verfüge nicht über die nötige Sachkenntnis. Außerdem sei übersehen worden, dass die unterschriebenen Empfangsbestätigungen vom Faxgerät des MM von Rom aus nach K geschickt worden seien. Sie würden „somit eindeutig aus dem Gewahrsam des Herrn MM“ stammen und seien mit dessen Zustimmung nach K gefaxt worden. Allein darin sei eine Bestätigung über den Empfang der Provisionen durch MM zu erblicken. Es wäre daher gar nicht relevant, ob die Unterschrift tatsächlich von MM stamme. Auch die Annahme der Betriebsprüfung, es handle sich um „dunkle Geschäfte“ und die Beschwerdeführerin habe die nötige Beweisvorsorge unterlassen, treffe nicht zu. Es sei „prinzipiell nicht unüblich“, dass über derartige Vermittlungsgeschäfte keine schriftlichen Vereinbarungen getroffen und keine fixen Provisionen vereinbart würden. Es widerspreche auch nicht den Denkgesetzen, dass die Provisionszahlungen zunächst ohne schriftliche Empfangsbestätigung auf Wunsch des Empfängers in bar ausbezahlt worden seien. Da sich die Marktsituation im Automobilhandel sehr kurzfristig ändere, entspreche es den Gepflogenheiten in dieser Branche, die Geschäftsbeziehungen „sehr kurzfristig und flexibel“ zu gestalten. Mit „starren einklagbaren Vereinbarungen“ hätte man in diesem Bereich keinen Erfolg gehabt. Unter diesen Umständen habe die Beschwerdeführerin alle ihr zumutbaren Beweisvorsorgemöglichkeiten ausgeschöpft. Insbesondere sei aus den vorgelegten Aufstellungen ersichtlich, für welche Umsätze die Provisionen bezahlt worden seien. Auch an der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung könne nicht gezweifelt werden. Schließlich sei auch der Empfänger mit Namen und Anschrift genau bezeichnet und seine Identität mit Reisepass nachgewiesen. Soweit die Behörde eine weitere Erhellung des Sachverhaltes für erforderlich halte, wäre sie angehalten gewesen, ihre Amtshilfemöglichkeiten auszuschöpfen. Durch die jetzt vorliegende notariell beglaubigte Erklärung des MM sei es auch ohne Mitwirkung der Abgabenbehörde gelungen, jeden Zweifel an der Zahlung der Provisionen auszuschließen.

Der Beschwerde ist eine mit 05.04.2007 datierte Erklärung in Italienisch samt Übersetzung sowie der Bestätigung eines öffentlichen Notars, dass die Erklärung von MM unterfertigt wurde, angeschlossen. Die Erklärung lautet auszugsweise:

„... Ich übe seit mehreren Jahren die Tätigkeit des Handelsvertreters für den Automobilsektor aus.

Im Monat Juni des Jahres 2003 gelangte ich in Kenntnis darüber, dass die Firma [Beschwerdeführerin] ein großes Autodepot hatte und optimale Verkaufsbedingungen für den Verkauf von Autos und vor allem für die Marken Toyota, Renault, Audi, Nissan bot.

*Nach mehreren Telefongesprächen mit ... dem Geschäftsführer der [Beschwerdeführerin] schaffte ich es endlich für den Monat Juli einen Termin in K zu erlangen. Zu jenem Zeitpunkt ermächtigte mich Herr MC Kunden im Sektor der Automobil Großhändler in Italien und insbesondere im Gebiet von Rom zu vermitteln.*

*Gelegentlich durfte ich bei der (Beschwerdeführerin) ein Büro mit Computer, Drucker, Fax, Internetzugang benutzen. Ich hatte ein Betriebshandy zur Verfügung. Ich schrieb und druckte in diesem Büro, nachdem ich mit Herrn MC die Beträge der Provisionen vereinbart hatte, die Rechnungen.*

*Die Bezahlung der Rechnungen wurde auf meine Anfrage hin auch in mehreren Raten in bar durchgeführt.*

*Alle Spesen, die Reisen betreffend, waren ausgeschlossen.*

*Wir beschlossen, dass die Provisionen nicht auf Umsatzbasis berechnet würden, sondern pro Auto Posten vereinbart würden, auf der Basis der Qualität der Verkäufe und der Pünktlichkeit der Zahlungen. Meine Aufgabe war es auch die Zahlungen der Autos zu verfolgen und manchmal die diesbezüglichen Papiere (Brief, Typenschein) zu übergeben. Im Zeitraum der Zusammenarbeit mit der [Beschwerdeführerin] habe ich 570 Autos für einen Gesamtwert von ca. 9 Millionen Euro verkauft und für meine Provisionen habe ich Rechnungen über insgesamt 176.800 € ausgestellt, wie unten verzeichnet:*

*Rechnung Nr. 17 vom 13/10/03 über 78.000 € für den Verkauf von 121 Autos für einen Betrag von 1.795.800*

*Folgendermaßen bezahlt:*

*20.000 am 25/10/03*

*30.000 am 05/11/03*

*28.000 am 21/11/03*

*Rechnung Nr. 18 vom 13/10/03 über 10.000 € für den Verkauf von 47 Autos für einen Betrag von 671.310, bezahlt am 16/10/03*

*Rechnung Nr. 26 vom 29/12/03 über 40.000 € für den Verkauf von 159 Autos für einen Betrag von 2.595.600, bezahlt am 29/12/03“*

*Rechnung Nr. 05 vom 12/02/04 über 26.400 € für den Verkauf von 131 Autos für einen Betrag von 2.137.750, bezahlt am 27/02/04*

*Rechnung Nr. 07 vom 15/03/04 über 22.400 € für den Verkauf von 1112 Autos für einen Betrag von 1.715.600, bezahlt am 19/03/04*

*...“*

### **1.7.2. Wertberichtigung**

Zur beantragten Wertberichtigung führt die Beschwerdeführerin aus, sie habe an die Fa. I-Car-srl mit Sitz in Rom in den Monaten Mai bis Juli 2003 Pkw's geliefert. Die Bezahlung durch die Fa. I-Car-srl sei mittels Scheck erfolgt. Am 26.06.2003 sei ein Scheck über € 264.000, ein weiterer Scheck am 03.07.2003 über € 112.000 ausgestellt und jeweils am selben Tag auf dem Konto der Beschwerdeführerin bei der Hypo Vereinsbank in München gutgeschrieben worden. Beide Schecks seien von OR, dem Vater des Geschäftsführers

der Fa. I-Car-srl, ausgestellt worden. Keiner der Schecks sei gedeckt gewesen, weshalb am 14.07.2003 bzw. am 21.07.2003 eine Rückbelastung erfolgt sei. Um den Verkauf bereits nach Italien gelieferter Fahrzeuge und allfällige Folgeaufträge nicht zu gefährden, seien unmittelbar nach Rückbelastung der Schecks die offenen Kundenforderungen nur telefonisch urgiert, aber nicht gerichtlich verfolgt worden. Gegen Ende des Jahres 2003 sei die schlechte finanzielle Lage der Fa. I-Car-srl evident geworden. Auf Anraten des Rechtsanwaltes habe man aber von einer gerichtlichen Betreuung der offenen Forderungen Abstand genommen, weil zu befürchten gewesen sei, dass zusätzlich zum Forderungsausfall auch noch hohe Gerichts- und Anwaltskosten anfallen würden. Außerdem hätten OR und sein Sohn „*die alsbaldige Bezahlung der offenen Forderungen zugesagt*“. Die Bezahlung sei jedoch ausgeblieben. Im Jahresabschluss 2005 sei dann die Forderung über € 112.000 zu 100 % und jene über € 264.000 zu 50 % wertberichtigt worden, sodass im Jahresabschluss in Summe eine Wertberichtigung von € 244.000 ausgewiesen sei.

Die Beschwerdeführerin habe, da sie den Gewinn nach § 5 EStG ermittle, das Niederstwertprinzip zu beachten. Bei den gegebenen Umständen (Rückbelastung der in Zahlung genommenen Schecks am 14.07.2003 und am 21.07.2003, schlechte Vermögenslage der Schuldner und schwierige Rechtsverfolgung im Ausland) hätte eine Wertberichtigung zwingend bereits im Jahr 2003 erfolgen müssen. Der Beschwerde angeschlossen ist ein mit 26.04.2007 datiertes Schreiben einer italienischen Anwaltskanzlei, die mit der Betreuung der Forderung gegen die Fa. I-Car-srl betraut war. Darin wurde mitgeteilt,

*„ dass sowohl die Schuldnergesellschaft als auch Herr OR als unauffindbar gelten und jedenfalls ohne Vermögen sind, auf das man zugreifen kann. Die Versuche, die durchgeführt wurden, die Forderung wieder zu beschaffen, haben eben überhaupt keinen Erfolg gezeigt, da sich beide in einem notorischen Insolvenzzustand befinden. ...“*

### 1.7.3. Ergänzende Sachverhaltsermittlungen

Weitere Ermittlungen zum Sachverhalt waren nicht mehr möglich. Die zunächst vertretende Steuerberatungskanzlei hat die Vollmacht zurückgelegt. Die danach mit der steuerlichen Vertretung bevollmächtigte Kanzlei teilte mit, keine Auskünfte erteilen zu können, weil ihr keine Unterlagen zur Verfügung stünden und der Aufenthalt des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin nicht bekannt sei. Sie hat mit Eingabe vom 03.10.2016 den Antrag auf Entscheidung durch den ganzen Senat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen. Versuche des Finanzamtes, den Geschäftsführer der Beschwerdeführerin ausfindig zu machen, blieben erfolglos. Die bisher als Wohnung (und Büro) benutzte Räumlichkeit sei „*vakant*“ und der frühere Lagerplatz der Beschwerdeführerin werde nicht mehr gemietet. Die einzige bekannte Telefonnummer der Beschwerdeführerin ist nicht mehr aufrecht. Der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin wurde auch im Zusammenhang mit mehreren beim Landesgericht anhängigen Betrugsverfahren polizeilich gesucht. Diese Erhebungen sind laut Auskunft

der Polizei ergebnislos verlaufen. Laut Firmenbuch ist *"die für Zustellungen maßgebliche Geschäftsanschrift unbekannt"*.

## 2. Sachverhalt

Nachstehender Sachverhalt ergibt sich aus den Feststellungen der Betriebsprüfung und dem Vorbringen der Beschwerdeführerin und wird als erwiesen angenommen:

2.1. Die Beschwerdeführerin wurde im Mai 2003 gegründet und betrieb einen Handel mit Kraftfahrzeugen. Als Geschäftsführer und einziger Gesellschafter wurde der bisher für die deutsche CL-GmbH tätige italienische Staatsbürger MC eingetragen.

2.2. Die Beschwerdeführerin macht in den Jahren 2003 und 2004 Provisionszahlungen an MM in Rom für dessen Vermittlungsleistungen als Betriebsausgaben geltend.

2.3. Ausdrücklich gestützt auf § 162 BAO (s. BP-Bericht) wurden Nachweise für die tatsächliche Leistung der Zahlungen und dafür, dass MM tatsächlich deren Empfänger war, verlangt. Der Betriebsprüfung wurden die mit 05.07.2006 und 18.09.2006 datierten Schreiben vorgelegt. Im Rechtsmittelverfahren wurde die am 05.04.2007 vor einem Notar in Österreich abgegebene Erklärung nachgereicht.

## 2.4. Wertberichtigung

Erstmals im Rahmen der Schlussbesprechung beantragte die steuerliche Vertretung eine Forderung gegen die I-Car-srl iHv € 378.000 *„im Zuge eines allfällig wiederaufgenommenen Verfahrens im Jahre 2003 mit Euro 0,00 wertzuberichtigen“*.

## 3. Rechtsgrundlagen und Erwägungen:

### 3.1. Auslandsprovisionen

3.1.1. Provisionen werden idR für den Abschluss eines Vertrages an Personen geleistet, die durch ihre Vermittlungstätigkeit oder sonstige Einflussnahme auf den potentiellen Vertragspartner den Vertragsabschluss erst ermöglicht haben. Kann eine Mitwirkung von (Sub)Provisionsempfängern weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht werden, ist die Provisionszahlung keine Betriebsausgabe (s. Wiesner/ Atzmüller/ Grabner/ Leitner/ Wanke, EStG 1988, § 4 Anm. 82).

Die Abgabenbehörden haben gemäß § 115 Abs. 1 BAO die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese amtswegige Ermittlungspflicht befreit jedoch den Steuerpflichtigen nicht von seiner Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht. Dazu gehört nach § 138 Abs. 1 BAO auch die Verpflichtung, auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht nach § 119 BAO zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen, sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Eine Glaubhaftmachung genügt nur dann, wenn den Abgabepflichtigen nach den Umständen der Beweis nicht zugemutet



werden kann. Die Mitwirkung des Abgabepflichtigen hat Vorrang vor allen anderen Beweismitteln (Beiser, Umfang und Grenzen der Mitwirkungspflicht im Abgabenverfahren, ÖStZ 1991, 104; Stoll, BAO-Handbuch, 268 und 271).

Bei Auslandsgeschäften, bei denen der Abgabenbehörde im Allgemeinen eine genaue Überprüfung der Angaben des Abgabepflichtigen nur schwer möglich ist, sind für Zahlungen an ausländische Provisionsempfänger erhöhte Anforderungen an die Nachweispflicht zu stellen. Der Mitwirkung des Abgabepflichtigen kommt im Rahmen von Auslandssachverhalten erhöhte Bedeutung zu (Ritz, BAO, Handbuch, § 115, Tz 10, VwGH 23.02.1994, 92/15/0159). In diesem Fall ist es erforderlich schon bei der Aufnahme der Geschäftsbeziehungen mit einem ausländischen Geschäftspartner – ganz besonders im Zusammenhang mit Provisionszahlungen an diesen – mögliche Beweismittel zu sammeln und für eine umfangreiche Dokumentation zu sorgen, um die Abzugsfähigkeit von Provisionen zu sichern. Voraussetzung für den Abzug nicht eindeutig belegbarer Auslandsprovisionen ist, dass die betreffenden Geschäfte nachgewiesen und sowohl die Zuordnung der geltend gemachten Provisionen als auch deren Ausmaß glaubhaft gemacht werden. Die bloße Behauptung, Provisionen seien im Auslandsgeschäft üblich, reicht nicht aus (VwGH 18.11.1987, 84/13/0083).

3.1.2. Dem Prüfer wurden Provisionsabrechnungen vorgelegt, die mit dem PC der Beschwerdeführerin in K erstellt wurden. Als Rechnungsleger wurde MM, als Ausstellungsort Rom angegeben. Mit Ausnahme der (als Betriebsausgabe berücksichtigten) Rechnung vom 13.10.2003 über € 10.000 enthält keine der Abrechnungen eine Bestätigung eines Empfängers über den Erhalt der Zahlungen. Sie vermögen daher auch nicht den für die steuerliche Abzugsfähigkeit nötigen Nachweis zu liefern.

3.1.3. Weiters wurden der Betriebsprüfung Listen vorgelegt, aus denen die in den Jahren 2003 und 2004 vermittelten Fahrzeugverkäufe mit einem Gesamtumsatz iHv fast € 9 Mio. ersichtlich seien. Bereits die Betriebsprüfung hat dazu festgehalten, dass diese Listen keinen einzigen Hinweis für eine Mitwirkung des MM enthalten. Trotz Befragung des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin habe *„kein einziges Schriftstück vorgelegt“* werden können, aus dem eine Geschäftsbeziehung zwischen der Beschwerdeführerin und MM abgeleitet werden könnte (Stellungnahme des Betriebsprüfers zur Beschwerde). In der Beschwerde (Seite 5) wird dennoch eingewendet, den der Betriebsprüfung vorgelegten Aufstellungen könne entnommen werden, *„für welche Umsätze die Provisionen gezahlt wurden, sodass eine genaue Zuordnung der gezahlten Beträge zu den Aufwendungen vorgenommen werden kann“*. Wie oben ausgeführt, war eine Erläuterung zu diesem Vorbringen weder von der Beschwerdeführerin noch von der steuerlichen Vertretung zu erhalten. An Hand der vorliegenden Unterlagen ist der Einwand jedenfalls nicht nachvollziehbar. Aus den im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung befindlichen Aufstellungen geht gerade nicht hervor, für welche Umsätze welche Provisionen und gegebenenfalls an wen bezahlt worden wären.

3.1.4. Auch die von der Beschwerdeführerin vorgeschlagene Befragung des MM war insofern nicht zielführend. Das Finanzamt hat das Angebot der Beschwerdeführerin, MM nach Innsbruck für eine Befragung im Rahmen der Schlussbesprechung einzuladen, angenommen und Zwecks Beiziehung eines Dolmetschers um rechtzeitige Bekanntgabe des Termins ersucht. Zu einer Vorsprache des MM ist es nie gekommen, obwohl er sich auch vor Ort aufgehalten hat (Termin beim Notar).

3.1.5. Der Betriebsprüfung wurden die mit 05.07.2006 und 18.09.2006 datierten Schreiben vorgelegt (s.o. „Tz 18 – Provisionszahlungen an MM“). Diese Schreiben wurden in K angefertigt, dann per Fax nach Rom gesendet und von dort wieder per Fax an die Beschwerdeführerin retourniert. Ein Vergleich der Unterschrift im Reisepass des MM und der Unterschrift auf den beiden Schreiben vom 05.07.2006 und 18.09.2006 zeigte (laut Betriebsprüfung „*eindeutig*“), dass sie nicht von derselben Person stammen. Auch die steuerliche Vertretung hat eingeräumt, dass die Unterschriften „*gewisse Unterschiede*“ (Notiz des Prüfers) aufweisen. Die beiden Schreiben sind schon deshalb kein geeigneter Nachweis für die behaupteten Vorgänge. Darüber hinaus führte die Beschwerdeführerin selbst aus, dass die Auszahlung der Provisionen immer in bar und in den Geschäftsräumen der Beschwerdeführerin in Österreich erfolgt sei, ohne jemals Aufzeichnungen zu diesen Provisionszahlungen angefertigt zu haben. Es stellt sich daher die Frage, wie unter diesen Umständen (keine Aufzeichnungen, große Zahl von Vermittlungen, Provision nicht fix, sondern von Fall zu Fall je nach Geschäftserfolg vereinbart) eine solche Bestätigung Jahre später ausgestellt werden kann.

#### 3.1.6. Erklärung vom 03.04.2007 vor dem Notar

Dasselbe gilt für die im Rechtsmittelverfahren vorgelegte, am 03.04.2007 vor einem öffentlichen Notar (in R in Tirol) abgegebene Erklärung. Darin ist u.a. ausgeführt, die Provisionen seien nicht auf Umsatzbasis, sondern „*pro Auto Posten*“ vereinbart worden. Zu den Aufgaben des angeblichen Provisionsempfängers habe neben der Vermittlung auch die weitere Abwicklung gehört. Insbesondere gehörte dazu, für die pünktliche Zahlung zu sorgen und die Fahrzeugdokumente an die Kunden auszuhändigen (vgl. dazu auch die Beschwerde). Die Wahrnehmung all dieser Aufgaben scheint aber ohne Führung zeitnaher und genauer Aufzeichnungen nicht möglich. Hätte MM diese Arbeiten tatsächlich erledigt, müsste er auch in der Lage sein, entsprechende Aufzeichnungen vorzulegen. Vorgelegt wurden aber nur die erwähnten und Jahre später erstellten beiden Schreiben und die vor dem Notar abgegebene Erklärung.

Die Unterschrift auf der vor dem Notar abgegebenen Erklärung zeigt noch deutlicher als der Reisepass, dass die zunächst als Nachweis vorgelegten beiden Schreiben vom 05.07.2006 und 18.09.2006 nicht von MM unterfertigt worden sind. Es bleibt die Frage, warum versucht wurde, den für die Abzugsfähigkeit der Provisionen nötigen Nachweis durch nachträglich erstellte Bestätigungen zu erbringen. Wer diese Schreiben unterfertigt hat, konnte weder im Rahmen der Betriebsprüfung (Besprechungen vom 10.10.2006 und Schlussbesprechung vom 17.01.2007) noch im Rechtsmittelverfahren (der Aufenthalt des Geschäftsführers MC war nicht zu eruieren, der angebliche Provisionsempfänger

vermeidet ebenfalls den Kontakt mit der Behörde) geklärt werden. Dem Vorbringen, mit der nunmehr vorgelegten, vor dem Notar unterfertigten Erklärung seien alle Zweifel beseitigt, vermag das Bundesfinanzgericht daher nicht zuzustimmen.

3.1.7. Die von der Betriebsprüfung aufgezeigten Zweifel an den behaupteten Zahlungsvorgängen waren begründet. Die vorausgegangenen Ermittlungen der Finanzbehörden in Deutschland, Italien und Österreich ergaben begründeten Verdacht, dass die Beschwerdeführerin in „*dunkle Geschäfte*“ (vgl. VwGH 14.12.2000, 95/15/0131) verwickelt sein könnte. Entgegen dem Vorbringen in der Beschwerde ist es unüblich, dass für Vermittlungsgeschäfte „*mit einem Gesamtumsatz von knapp 9 Mio €*“ keine schriftlichen Vereinbarungen vorgelegt werden können. Ebenso unüblich ist es, Provisionen, noch dazu in der angeführten Höhe, immer in bar und ohne jede Bestätigung des Empfängers über deren Erhalt auszuzahlen. Es ist auch nicht erkennbar, inwiefern Aufzeichnungen über die behaupteten Vorgänge der nötigen „*kurzfristigen und flexiblen*“ Gestaltung der Geschäftsbeziehungen (so die Beschwerde) hinderlich gewesen wären. Die behauptete Barzahlung ohne jede schriftliche Vereinbarung erscheint auch insofern wenig glaubwürdig, als der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin vor deren Gründung selbst auf dieselbe Weise (bar und ohne schriftliche Vereinbarung) Fahrzeugverkäufe nach Italien für die CL-GmbH vermittelt hatte und eine Einigung mit der CL-GmbH über die zustehenden Provisionen erst nach gerichtlicher Auseinandersetzung durch einen Vergleich erzielt werden konnte.

3.1.8. Der von der Behörde verlangte Nachweis ist auch nicht unzumutbar. Es müsste der Beschwerdeführerin ohne viel Aufwand möglich gewesen sein, die behaupteten Zahlungen nur gegen schriftliche Bestätigung des Empfängers zu leisten. Die Beschwerdeführerin bringt nämlich selbst vor, MM habe ihr Büro in K „*samt Computer, Drucker, Fax und Telefon sowie Internet mitbenutzen*“ dürfen. In K sei auch die Höhe der Provisionen verhandelt und die Provisionsrechnungen mit dem dortigen Computer angefertigt worden. Die Auszahlung sei meist am selben Tag vorgenommen worden (vgl. Beschwerde sowie Erklärung vom 05.04.2007). Eine zeitnahe Dokumentation der behaupteten Vorgänge hätte daher ohne unzumutbaren Aufwand möglich sein müssen.

3.1.9. Die Anfertigung solcher Aufzeichnungen wäre gerade auch deshalb geboten gewesen, weil nach dem Beschwerdevorbringen die Provisionen nicht einheitlich, sondern „*von Fall zu Fall je nach Geschäftserfolg*“ vereinbart worden seien. Durch das Fehlen jeglicher Aufzeichnungen erscheint auch die für die Abzugsfähigkeit der behaupteten Provisionszahlungen verlangte Zuordenbarkeit zum betreffenden Vermittlungsgeschäft insbesondere im Hinblick auf den behaupteten Umfang der Vermittlungsgeschäfte nachträglich nicht mehr möglich.

3.1.10. Das Finanzgericht hat unter Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist. Es ist unglaublich, dass für eine Vermittlungstätigkeit im behaupteten Umfang keine schriftlichen Vereinbarungen über Inhalt und Bezahlung getroffen werden. Ebenso wenig ist glaubhaft, dass Provisionszahlungen in der angegebenen Höhe immer

in bar und ohne jede Bestätigung des Empfängers über deren Erhalt erfolgt sein sollen. Die nachträglich vorgelegten Bestätigungen (Schreiben vom 05.07.2006 und vom 18.09.2006), vermögen daran nichts zu ändern, zumal begründete Zweifel an der Echtheit der Unterschrift bestehen. Die vor dem Notar abgegebene Erklärung bestätigt nicht mehr, als dass sie in Gegenwart des Notars unterfertigt wurde. Wie die Angaben betreffend Zeitpunkt und die für jeden Verkauf gesondert vereinbarte Höhe der Provisionszahlungen Jahre später nachvollzogen wurden, obwohl – wie die Beschwerdeführerin selbst ausführt, keine Aufzeichnungen geführt wurden – konnte auch im Rechtsmittelverfahren nicht geklärt werden. Sowohl der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin als auch der angebliche Provisionsempfänger vermeiden den Kontakt mit der Behörde (wie auch jenen mit der steuerlichen Vertretung). Die fraglichen Aufwendungen können daher nicht als Betriebsausgabe berücksichtigt werden.

### 3.2. Verdeckte Gewinnausschüttung

Die auf § 162 BAO gestützte fehlende Abzugsfähigkeit als Betriebsausgabe stellt für sich noch keine Grundlage zur Beurteilung der Frage dar, ob eine verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter vorliegt (vgl. z.B. VwGH 17.05.2006, 2004/14/0102).

Eine verdeckte Gewinnausschüttung setzt u.a. neben einer Vermögensminderung bei der Kapitalgesellschaft auch eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft voraus. Dabei kann sich die Absicht der Vorteilsgewährung auch schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben.

MC war Geschäftsführer und einziger Gesellschafter der Beschwerdeführerin. Vor deren Gründung vermittelte er Autoverkäufe für die deutsche CL-GmbH nach Italien. Nachdem letztere diese Tätigkeit eingestellt hatte, belieferte die Beschwerdeführerin Firmen, die zuvor von der CL-GmbH beliefert worden waren. Für die dabei angeblich an MM bezahlten Provisionen für dessen Vermittlungsleistungen verlangte das Finanzamt Nachweise, die nicht erbracht wurden.

Laut Niederschrift über die Schlussbesprechung zur Betriebsprüfung hat der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin folgende Sachverhaltsdarstellung abgegeben:

*„MM hat in den Jahren 2003 und 2004 für die [Beschwerdeführerin] Geschäftsabschlüsse in Italien vermittelt, für die er Provisionen erhalten hat. Sämtliche Provisionen wurden in den Geschäftsräumlichkeiten der geprüften Gesellschaft in K bar ausbezahlt. Über die Art und Höhe der Provisionen wurden keine schriftlichen Vereinbarungen getroffen. Ein fixer Prozentsatz wurde nicht vereinbart. Weitere Unterlagen über diese Geschäftsbeziehung, wie z.B. der Schriftverkehr mit dem Provisionsempfänger sind nicht vorhanden.“*

Im Zuge der Schlussbesprechung wurde der Beschwerdeführerin mitgeteilt, dass der Aufforderung gemäß § 162 BAO zur Nachweisführung nicht entsprochen worden sei. Die Provisionszahlungen seien steuerlich als verdeckte Gewinnausschüttung an den Alleingesellschafter zu behandeln.

Die begründeten und massiven Zweifel am Bestehen einer Geschäftsbeziehung zwischen der Beschwerdeführerin und dem angeblichen Provisionsempfänger konnten auch im Rechtsmittelverfahren nicht beseitigt werden. Dies ist darauf zurückzuführen, dass über die behauptete Vermittlungstätigkeit nie Aufzeichnungen angefertigt wurden. Hinsichtlich der vorgelegten Schreiben (vom 05.07.2006 und 18.09.2006 sowie die vor dem Notar abgegebene Erklärung) stellt sich die Frage, wie beim behaupteten Geschäftsumfang und den Abweichungen bei jedem einzelnen Vermittlungsgeschäft nachträglich verlässliche Auskünfte erteilt werden können. Auch die Frage, wer die Schreiben vom 05.07.2006 und 18.09.2006 unterfertigt hat, konnte nicht geklärt werden. Geht man vor diesem Hintergrund davon aus, dass eine Geschäftsbeziehung zwischen der Beschwerdeführerin und dem angeblichen Provisionsempfänger nicht bestanden hat, können die fraglichen Zahlungen nur an MC als Geschäftsführer und einzigen Gesellschafter geflossen sein. Es wäre Sache der Beschwerdeführerin gewesen, durch zeitnahe Dokumentation die aufgezeigten Ungereimtheiten nicht entstehen zu lassen bzw. an deren Aufklärung mitzuwirken. Stattdessen wurden Aufzeichnungen vorgelegt, die nur neue Fragen – hinsichtlich Echtheit der Unterschrift und Rekonstruktion der behaupteten Vorgänge - aufwerfen. Eine Befragung des angeblichen Provisionsempfängers konnte, obwohl vom steuerlichen Vertreter angeboten, nicht stattfinden. Der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin ist weder für die Behörden noch die steuerlichen Vertreter erreichbar. Das Finanzamt ging daher zu Recht vom Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung aus.

### 3.3. Wertberichtigung Forderung:

3.3.1. Gemäß § 6 Z 2 lit a EStG 1988 sind nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden.

Für die Bewertung von Forderungen sind die Anschaffungskosten bzw. der niedrigere Teilwert maßgeblich (vgl. § 6 Z 2 lit. a EStG 1988), der sich nach Fälligkeit, Verzinslichkeit und Einbringlichkeit richtet (Jakom/Laudacher, § 6 Rz 86 mit Verweis auf VwGH 11.5.2005, 2002/13/0021).

Maßgeblich für die Bewertung von Forderungen sind die (tatsächlichen) Verhältnisse am Bilanzstichtag. Der nachträgliche Eintritt von Umständen, die am Bilanzstichtag noch nicht vorhanden waren, bleibt bei der Bewertung am Bilanzstichtag außer Ansatz (VwGH 27.11.2001, 98/14/0052).

Um eine Forderung wertberichtigen zu können, müssen die Umstände der Wertminderung dargelegt und nachgewiesen (VwGH 27.9.1995, 92/13/0310) oder zumindest glaubhaft gemacht werden (VwGH 11.05.2005, 2002/13/0021).

Zahlungsschwierigkeiten des Schuldners führen noch nicht zu einer Wertberichtigung (Pölzl/Partl, SWK 2002, S 625, EStR 2354).

Hat der Steuerpflichtige wegen seines Interesses an der Weiterführung des Betriebes seines Schuldners keine Schritte zur zwangsweisen Einbringung seiner Forderung unternommen, erscheint eine volle Wertberichtigung der Forderung gegen diesen Schuldner nicht gerechtfertigt (VwGH 16.06.1970, 405/68).

Die Uneinbringlichkeit einer Forderung ist nicht im Ursprungsjahr, in dem also die Forderung entstanden ist, geltend zu machen, sondern ex nunc im Jahr, in dem die Uneinbringlichkeit nachweislich und konkret eingetreten ist (VwGH 19.11.1998, 97/15/0095).

3.3.2. Im Rahmen der im Jänner 2007 abgehaltenen Schlussbesprechung zur Betriebsprüfung wurde erstmals der Antrag gestellt, zwei Forderungen gegen die Fa. I-Car-srl in Höhe von zusammen € 376.000 im Jahr 2003 abzuschreiben (s. Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 17.01.2007). Diese Forderungen sind von der Schuldnerin nicht (bzw. mit ungedeckten Schecks) bezahlt worden. Um Kosten zu sparen und die Geschäftsverbindung nicht zu gefährden, wurde die Zahlung aber nur telefonisch urgirt. Maßnahmen zur zwangsweisen Einbringung der Forderung hat die Beschwerdeführerin nicht gesetzt. OR und sein Sohn haben noch im Jahr 2003 „*die alsbaldige Bezahlung der offenen Forderungen zugesagt*“. Die Beschwerdeführerin selbst ging offenbar von der Einbringlichkeit der Forderungen aus, hat sie doch weder in der Bilanz 2003 noch in der Bilanz 2004 eine Wertberichtigung vorgenommen. Eine solche erfolgte erst im Jahresabschluss 2005 (dieses Jahr liegt außerhalb des Prüfungs- bzw. Beschwerdezeitraumes). Aber selbst zu diesem Zeitpunkt erfolgte – anders als nunmehr beantragt – keine gänzliche Wertberichtigung. Die Forderung über € 112.000 wurde zu 100 %, jene über € 264.000 zu 50 % wertberichtigt. Ausreichend konkrete Umstände, wonach die Wertberichtigung früher vorzunehmen gewesen wäre, wurden nicht nachgewiesen. Der Hinweis, gegen Ende des Jahres 2003 sei die schlechte finanzielle Lage der Schuldnerin „*evident geworden*“, rechtfertigt noch nicht die Vornahme einer Wertberichtigung bereits im Jahr 2003.

4. Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lagen Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung nicht vor. Die zu lösenden Rechtsfragen waren bereits Gegenstand höchstgerichtlicher Entscheidungen, die im Erkenntnis zitiert sind von denen nicht abgewichen wird. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von Sachverhaltsfragen ab.

Innsbruck, am 27. Jänner 2017