



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. B., Rechtsanwälte, vom 10. März 1999 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 8. Februar 1999 betreffend Einkommensteuer 1988 bis 1993, die Berufung vom 11. März 1999 gegen die Bescheide vom 10. Februar 1999 betreffend Einkommensteuer 1994 bis 1996 sowie die Berufung vom 16. November 1998 gegen die Bescheide vom 14. Oktober 1998 betreffend Gewerbesteuer 1988 bis 1993 entschieden:

Die Berufungen gegen Einkommensteuer 1988, 1991 bis 1996 sowie gegen Gewerbesteuer 1988 und 1991 bis 1993 werden als unbegründet abgewiesen.

Den Berufungen gegen Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1989 und 1990 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1989 und 1990 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Einkommen- und Gewerbesteuerbescheiden angeführten Abgaben betragen:

Einkommensteuer

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1989	Einkommen	1,324.219,00 S	Einkommensteuer	542.500,00 S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				39.425,00 €

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1990	Einkommen	2,315.425,00 S	Einkommensteuer	1,038.100,00 S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				75.442,00 €

Gewerbsteuer

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1989	Gewinn aus Gewerbebetrieb	1,325.857,00 S	Gewerbsteuer	199.864,00 S
Gewerbsteuer in €				14.525,00 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1990	Gewinn aus Gewerbebetrieb	2,317.063,00 S	Gewerbsteuer	340.947,00 S
Gewerbsteuer in €				24.778,00 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Inhaltsverzeichnis:

Entscheidungsgründe:	Seite
1. Ermittlungsverfahren durch die Prüfungsabteilung Strafsachen (PAST)	5
Niederschrift vom 19. März 1997	5
Auskunftsersuchen an die Fa. Mt.	6
Auskunftsersuchen an die Fa. H.A. GmbH	6

Vorlage der Gewinnermittlung durch die steuerliche Vertreterin	7
Niederschrift vom 4. März 1998	8
Niederschrift vom 19. März 1998 (mit Fortsetzung am 23. März 1998)	8-10
Niederschrift vom 17. Juni 1998	10, 11
Ermittlungsschritte betreffend Grundstückspreise im Iran	11, 12
Schlussbesprechungsprogramm der PAST	12-15
2. Erstbescheide des Finanzamtes (FA) betreffend Einkommensteuer 1988 bis 1993 und 1994 bis 1996, sowie Gewerbesteuer 1988 bis 1993	15
3. Berufungen gegen die Erstbescheide	15-17
4. Stellungnahme der PAST zu den Berufungsschriftsätzen	17, 18
5. Vorhalt des FA vom 2. Juni 2000	18
6. Akteneinsicht durch den (damaligen) steuerlichen Vertreter vom 13. September 2000	18
7. Beantwortung des Vorhalts vom 2. Juni 2000	18-21
8. Schriftsatz des Bw. vom 18. Februar 2002	21
9. Berufungsvorlage an die Abgabenbehörde zweiter Instanz	21
10. Ermittlungsverfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS)	21
Vorhalt vom 13. Juni 2006	21, 22
Fristverlängerungsansuchen vom 7. Juli 2006	22, 23
Fristerstreckung bis 10. Oktober 2006	23, 24
Vorhaltsbeantwortung vom 10. Oktober 2006	24-29
Stellungnahme des FA zur Vorhaltsbeantwortung	30, 31
Anfrage an den KSV International	31
Antwort des KSV International vom 29. Jänner 2007	31, 32
Vorhalt vom 12. Juni 2007	32-35

Vorhalt vom 3. Juli 2007	36
Fristerstreckungsgesuch vom 12. Juli 2007	36,37
Fristerstreckung bis 1. Oktober 2007	37
Beantwortung des Vorhalts vom 3. Juli 2007	37-39
Vorhalt vom 20. August 2007; Aufforderung zur Empfängerbenennung	39, 40
Vorhaltsbeantwortung vom 31. Oktober 2007	40-50
Vorhalt vom 16. Mai 2008	50, 51
Vorhaltsbeantwortung vom 11. Juli 2008	51-54
Rechtliche Würdigung:	
1. Unstrittiger Sachverhalt	54-58
2. Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht; Aufzeichnungsmängel	58-60
3. Zufluss an den Berufungswerber (Bw.)	60-66
4. Streitpunkte im Einzelnen	66
Zu a) Kein Gewerbebetrieb; nur fallweise und sporadische Geschäftsvermittlungen	67-69
Zu b) Weitergabe von Geldbeträgen	70
- Einzahlungen auf andere Konten	70-78
- Weiterleitung von Geldbeträgen und Aufforderung zur Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO	79-88
Zu c) Verkauf von privaten Grundstücken im Iran	88-99
5. Sicherheitszuschlag	99-104

1. Ermittlungsverfahren durch die Prüfungsabteilung Strafsachen (PASt)

Der Berufungswerber (Bw.) ist österreichisch-iranischer Doppelstaatsbürger. Seit dem Jahr 1963 ist er mit einer Österreicherin verheiratet und lebt seit dem Jahr 1964 in Österreich.

Nach Einlangen einer Kontrollmitteilung der deutschen Finanzverwaltung hat das Finanzamt im Juli 1994 davon Kenntnis erlangt, dass der Bw. Provisionseinkünfte aus Irangeschäften

iHv. insgesamt ca. 570.000,00 S bezogen hatte, ohne steuerlich erfasst zu sein. Nach diversen Erhebungen im Rechtshilfeverkehr mit der deutschen Finanzverwaltung wurden im Jahr 1997 umfangreiche Ermittlungen durch die Prüfungsabteilung Strafsachen durchgeführt.

In der „**Niederschrift über die Vernehmung des Verdächtigen**“ vom **19. März 1997** wurde Folgendes fest gehalten:

„Vorhalt: Lt. vorliegenden Unterlagen haben Sie in den letzten Jahren Provisionseinnahmen erzielt, die bisher nicht versteuert wurden. Weiters ist unklar, aus welchen Mitteln Sie seit dem Jahre 1988 Ihren Lebensunterhalt bestritten haben. Was können sie dazu angeben?“

Antwort: Glaublich im Jahr 1987 habe ich aus einem Erbteil 500.000,00 S erhalten. Das Geld wurde damals von meinem Bruder R. nach Österreich verbracht und mir bar übergeben. Unterlagen über dieses Erbgeschäft besitze ich nicht. Ich bin seit 1963 mit meiner Gattin M verheiratet, seit 1964 leben wir mit Unterbrechungen in U.

In den Jahren 1988 und 1989 war ich bei Geschäften meines Bruders (diesem gehört Bt & Co. Ltd., Sitz im Iran) beteiligt. Es wurden damals Vermittlungen zwischen einer deutschen und iranischen Firma abgewickelt. Bei dieser deutschen Firma handelt es sich um die Os GmbH. Soweit ich mich erinnere, betrug das Umsatzvolumen für das gesamte Geschäft etwa 480.000,00 DM, davon erhielt die Fa. Bt 10 % an Provisionen, wovon ich wiederum ein Drittel erhielt. Wenn mir vorgehalten wird, dass die Provisionen 81.490,00 DM betragen, so kann ich dazu nur angeben, dass offensichtlich nachträglich ein höherer Prozentsatz an Provisionen vereinbart wurde. Jedenfalls habe ich ein Drittel der ausbezahlten Provisionen erhalten, in diesem Fall also ein Drittel von 81.490,00 DM. Es besteht die Möglichkeit, dass von den 81.490,00 DM Geldbeträge an Dritte ausbezahlt werden mussten. Da die Unterlagen über dieses Geschäft mein Bruder hat (dieser lebt seit Sommer 1987 in Amerika, die Fa. Bt wird im Iran von einem Treuhänder geführt), kann ich darüber keine näheren Auskünfte geben. Im Jahr 1992 erhielt die Fa. Bt Provisionen seitens der Fa. Mt. in St von ca. 500.000,00 S, von diesem Betrag habe ich ebenfalls ein Drittel ausbezahlt erhalten. Soweit ich mich erinnere, wurden diese Beträge damals entweder auf ein Konto in Ps oder in Hb überwiesen. Ich kann mich heute nicht mehr erinnern, wie ich meinen Anteil ausbezahlt erhalten habe. Versteuert wurden diese Beträge von mir bisher deshalb nicht, weil die Fa. Bt für die erzielten Provisionen im Iran Steuern zahlen musste und ich davon ausgegangen bin, dass sich damit auch meine Steuerpflicht erfüllt habe.

Im Jahr 1992 wurde von meiner Gattin (bzw. deren Mutter) ein Grundstück in der W-St verkauft. Käufer war C-B GmbH, der Verkaufserlös betrug mehr als sieben Mio. S. Diesen Betrag haben wir zum Teil in bar (1,2 Mio. S) erhalten, den Rest erhielten wir in Form eines Mietobjektes in der W-St 12. Die im Jahr 1995 beantragten Vorsteuern von rund 1,1 Mio. S resultierten aus der Errichtung dieses Objektes.

Ich schätze unsere Lebenshaltungskosten auf monatlich etwas 22.000,00 S, wobei ich anführen möchte, dass für unsere Wohnung hier im HG-w 31 nie Mietkosten angefallen sind. Die jährlichen Mieteinnahmen aus der W-St betragen inkl. BK + MwSt. rund 543.000,00 S. Die Mieteinnahmen betr. HG-w 31 betragen inkl. BK rund 11.000,00 S monatlich.

Im Zeitraum 1988 bis ca. 1993 habe ich auch einige Male Geldzuwendungen von meinem Bruder erhalten, insgesamt dürften diese etwa 100.000,00 S gewesen sein.

Mein Bruder betreibt in Amerika einen Handel mit Geschenkartikeln, seine Firma Bt existiert zwar noch, übt aber seit etwa 1993 keine Geschäftstätigkeit mehr aus. Außer den zuvor angeführten Provisionseinkünften habe ich seit 1988 keine Einnahmen erzielt.

Anführen möchte ich, dass die vorhin angeführten Lebenskosten von 22.000,00 S den gegenwärtigen Zeitraum betreffen, in den Jahren davor waren die Kosten entsprechend niedriger.“

Mit schriftlichem **Auskunftersuchen** gemäß § 99 Abs 1 Finanzstrafgesetz (FinStrG) vom 1. April 1997 **an die Fa. Mt. Mu GmbH** in St/NÖ ersuchte die PAST um Beantwortung folgender Fragen:

„In welchem Zeitraum führten Sie Geschäfte mit der Fa. Bt bzw. mit AhB durch?

Wer trat offiziell für diese Firma auf? Bei mehreren Personen: Wer tätigte die Vertragsabschlüsse?

Geben Sie bitte die Höhe der Umsätze mit der Fa. Bt bzw. Zahlungen an die genannte Firma bekannt.

Geben Sie ferner die Höhe der in diesem Zusammenhang geleisteten Provisionszahlungen bekannt und legen Sie die Zahlungs- oder Überweisungsbelege vor.“

Mit Schreiben vom 5. Mai 1997 gab die Fa. Mt. bekannt, dass die Fa. Bt als Vermittler für verschiedene Aufträge mit iranischen Firmen und staatlichen Stellen auftrat. Die Gespräche seien mit dem Bw. als Vertreter der Fa. Bt geführt worden. In der Beilage wurden drei verschiedene Geschäftsfälle angegeben und auf diverse Beilagen (Geschäftsbriefe, Überweisungen etc.) verwiesen. Die daraus resultierenden Provisionen wurden auf das Konto x.x.x (R-L) überwiesen und in der durch die PAST erstellten Übersicht der Ein- und Auszahlungen auf diesem Konto (Ermittlungsakt Blatt 428) einzeln fest gehalten.

Eine gleich lautende schriftliche **Anfrage an die Fa. H.A. GmbH** wurde von dieser wie folgt beantwortet:

„Bt Co Ltd. bzw. Herr AhB ist seit 1981 unser Vertreter für den Vertrieb von Filtergewebe- und Nadelfilzen, Wäschereitextilien, Gerbereifilzen, Batteriegeweben und sonstigen Industrietextilien im Iran. In dieser Funktion übernimmt Herr Bg die Verkaufsvermittlung für die erwähnten Artikel und Waren im Vertragsgebiet für unsere Rechnung. Der Vertretungsvertrag wurde von Herrn Bg für die Firma Bt unterzeichnet.“

Aus den diesem Schreiben beigefügten Provisionsabrechnungen und Belegen über Zahlungen an den Bw. ist ersichtlich, dass Provisionszahlungen an den Bw. (adressiert an „Firma Bg“) auf das Konto x.x.x (R-L) überwiesen wurden. Auch diese Provisionszahlungen wurden in der durch die PAST erstellten Übersicht der Ein- und Auszahlungen auf diesem Konto (Ermittlungsakt Blatt 428) einzeln fest gehalten.

Die Behebungen des Bw. von diesem Konto wurden von der PAST als Zuflüsse an den Bw. behandelt.

Die steuerliche Vertreterin des Bw. **reichte** im August 1997 für die einzelnen Jahre **folgende Gewinnermittlungen ein:**

Jahr	Text	ATS
1988	Provisionseinnahmen	87.654,00
	Betriebsausgaben pauschal (12% der Einnahmen)	10.518,00
	Gewinn 1988	77.136,00
1989	Provisionseinnahmen	10.653,00
	Betriebsausgaben pauschal (12% der Einnahmen)	1.278,00
	Gewinn 1989	9.375,00
1990	Provisionseinnahmen	30.820,00
	Betriebsausgaben pauschal (12% der Einnahmen)	3.698,00
	Gewinn 1990	27.122,00
1991	Provisionseinnahmen	76.848,00
	Betriebsausgaben pauschal (12% der Einnahmen)	9.222,00
	Gewinn 1991	67.626,00
1992	Provisionseinnahmen	373.744,00
	Betriebsausgaben pauschal (12% der Einnahmen)	44.849,00
	Gewinn 1992	328.895,00
1993	Provisionseinnahmen	90.000,00
	Betriebsausgaben pauschal (12% der Einnahmen)	10.800,00
	Gewinn 1993	79.200,00
1994	Provisionseinnahmen	174.000,00
	Betriebsausgaben pauschal (12% der Einnahmen)	20.880,00
	Gewinn 1994	153.120,00
1995	Provisionseinnahmen	0,00
	Betriebsausgaben pauschal (12% der Einnahmen)	0,00
	Gewinn 1995	0,00
1996	Provisionseinnahmen	0,00
	Betriebsausgaben pauschal (12% der Einnahmen)	0,00
	Gewinn 1996	0,00

In der „**Vernehmung des Beschuldigten**“ vom **4. März 1998** gab der Bw. Folgendes an:

„Frage: Wie ist das Geschäft mit der dt. Os zu Stande gekommen?“

Antwort: Der iranische Kunde erwarb von einer deutschen Fa. glaublich, EVT oder B-W, eine Maschinenanlage. Da er zu dieser Anlage Ersatzteile benötigte, empfahl er ihm eine der o.g. Firmen als Ersatzteillieferant die Fa. Os in Deutschland.

Der iranische Kunde ist an die Fa. Bt herangetreten, Sie sollte mit der Fa. Os in Verbindung treten. Daraufhin erhielt der iranische Kunde die gewünschten Ersatzteillieferungen, und die Fa. Bt erhielt glaublich 15 % Provisionen von der Fa. Os. Von Seiten der Fa. Bt war ich Ansprechpartner für die Ersatzteillieferung. Sobald der Kunde an die Fa. Bt herangetreten war, verständigte mich mein Bruder bzw. ab Februar 1987 der Treuhänder der Firma Bt. Daraufhin wickelte ich das Geschäft mit der Fa. Os ab (zu dieser Zeit befand ich mich bereits in L). Erwähnen möchte ich auch, dass die Geschäftsanbahnung und Abwicklung mit der Fa. Mt., St, dieselbe Vorgangsweise wie oben beschrieben hatte.“

*Anmerkung: Das Vernehmungsprotokoll trägt zwar das Datum 4. März 1997, aus dem inhaltlichen Zusammenhang, insbesondere der Chronologie der Fakten, ist jedoch eindeutig ersichtlich, dass das Datum richtig 4. März **1998** lauten müsste.*

In einer weiteren **Vernehmung vom 19. März 1998** bzw. in der Fortsetzung dieser Vernehmung am **23. März 1998**, festgehalten mit „Niederschrift über die Vernehmung des Beschuldigten“ vom 19. März 1998, sagte der Bw. Folgendes aus:

„1) Konto Ra Nr. x.xx.xx, AhB

Frage: Woher bzw. aus welcher Tätigkeit stammen diese Bezüge?

Antwort: Hierbei handelt es sich um die Kinderbeihilfe für meine beiden Kinder.

Frage: Woher stammt die Gutschrift von 150.000,00 S (11. Februar 1993)?

Antwort: Dieser Eingang stammt aus dem Verkauf von Fertiggaragen betr. Grundstück W-St u. diesen Erlös erhielt meine Frau.

Meine Gattin besaß zu diesem Zeitpunkt noch kein eigenes Konto, also wurden Beihilfe und Erlös d. Garagen auf o.a. Konto, das auf meinen Namen lautet, überwiesen.

2) Konto Ra Nr. x.x.x, RBg; Fa. Bt Co. Ltd.

Frage: Wer tätigte die gesamten Abhebungen?

Antwort: Alleine ich.

Frage: Woher stammt Überweisung von 10.383,00 S im Jahre 1990?

Antwort: Von Geschäften mit der Fa. Hck.

Über die Konten bei der Ra und SP für Bt waren die Iraner Treuhänder der Fa. Bt, Hr. Tv, und ich verfügungsberechtigt. Ich besaß dafür eine Vollmacht. Einblick in diese Konten jedoch hatte nur ich. Hr. Tv bekam zwar anfangs Kontoauszüge zugesandt, doch in den letzten Jahren erhielt nur mehr ich die Kontoauszüge.

Frage: Wenn man das Konto x.x.x und Ihr Konto x.xxx.xxx bei der Ra vergleicht, stellt sich heraus, dass vom Bt-Konto von Ihnen Beträge abgehoben werden, die am selben Tag gänzlich oder nur teilweise auf Ihr Konto einbezahlt werden. Was passiert mit der Differenz (z.B. am 24. März 1988 Abhebung von 40.000,00 S, Einzahlung von 15.000,00 S; Differenz 25.000,00 S).

Antwort: Entweder behalte ich den Rest für irgendwelche Privatzahlungen etc. oder es kommt auch hin und wieder vor, dass ich von Tv die Anweisung bekomme, einen bestimmten Betrag an eine mir nicht bekannte Person für einen mir unbekannten Zweck zu bezahlen. Hierbei möchte ich als Beispiel anführen: Herr X in Iran teilt Tv mit, Frau X in Österreich benötigt 20.000,00 S. Herr X bezahlt an Tv diesen Betrag in iranischer Währung. Tv setzt sich somit mit mir in Verbindung, an Frau X diesen Betrag in österreichischer Währung, also die 20.000,00 S zu übergeben. Meist passiert das durch Überweisung. Ich erhalte dafür jedoch auch bei Barzahlung von Frau X keine Bestätigung, dass ich ihr den Betrag ausgehändigt habe.

Frage: Hr. Tv hat keine Überprüfung des Kontos von Bt. Sie alleine bestätigen ihm die Eingänge von diversen Firmen betr. Geschäftsverbindung mit Bt. Sie hätten also auch die Möglichkeit, Tv einen gewissen Teil des eingegangenen Betrages zu verschweigen. Wie hat Tv die Kontrolle darüber, dass Sie ihm den tatsächlich eingegangenen Betrag mitteilen?

Antwort: Hier handelt es sich um Vertrauenssache.

Frage: Von welchem Wertpapier stammen die Wertpapierzinsen, die jährlich (ca. 4.400,00 S) auf Ihr Konto eingehen bzw. im Jahre 1994 wurden Ihrem Konto 102.604,00 S an Wertpapierzinsen gutgeschrieben.

Antwort: Ich besitze kein Wertpapier. Bei den Zinsen handelt es sich um Sparsparbuchzinsen bzw. Bausparzinsen. Der Betrag von 102.604,00 S betrifft meine Bausparauszahlung.

3) Konto SP Nr. 8xxx, Fa. Bt Co. Ltd.

Die gesamten Abhebungen wurden ebenfalls von mir getätigt. Wie bereits unter Punkt 2 erwähnt, wurde nur von mir Einblick in diese Konten genommen.

Die Eingänge auf dieses Konto resultieren großteils aus Geschäftsbeziehungen d. Fa. Bt mit Firmen verschiedener Nationen (Deutschland, Großbritannien, Frankreich, etc.). Die Geschäfte wickelte Hr. Tv von Iran aus mit den Firmen ab. Ich habe davon keine Kenntnis erlangt. Ich bekam lediglich von der Bank die Kontoauszüge und meldete die einzelnen Eingänge Hr. Tv.

Er wusste Bescheid, von welchen Firmen er Geld zu erhalten hatte. Diese Firmen zahlten meines Wissens jedoch oft nicht den gesamten Betrag auf einmal, öfters kam es zu Verzögerungen, etc. Auf die Frage wie Tv somit noch Überblick über die zu erhaltenen Beträge haben konnte, weiß ich nicht Bescheid.

Frage: Erhielten Sie von diesen Einnahmen von Bt auch eine Provision? Sie behaupteten, im Raume Ö und der BRD Geschäfte zu vermitteln. Warum bekamen Sie also nur von dem Geschäft mit der deutschen Firma Os eine Provision?

Antwort: Weil ich mit den Anfangsverhandlungen für Deutschland begann und dies auch die erste deutsche Firma war, die mit Bt Geschäfte tätigte. In weiterer Folge wickelte ich nur mehr Geschäfte mit Österreich ab.

Ich war berechtigt, Abhebungen von diesem wie auch vom österr. Konto v. Bt zu tätigen, da es sich bei Tv auch um meinen Treuhänder in Sachen meiner Grundstücksverkäufe handelt. Tv erhielt von den Käufern die ausgemachte Summe des Verkaufs. Ausgemacht wurden 18 Raten, wobei jeweils pro Jahr umgerechnet ca. 800.000,00 S bezahlt wurden (ab dem Jahre 1987 bzw. 1988). Wie bzw. auf welches Konto Tv diese Beträge erhielt, weiß ich nicht. Es wurde jedoch abgemacht, dass ich von den Bt-Konten unwillkürlich Abhebungen, die insgesamt den Betrag meiner Grundstücksverkäufe ausmachen, tätigen kann. Auf die Bemerkung, dass Tv keine Kontrolle darüber hat, ob ich wirklich nur Beträge abhebe, die tatsächlich nicht über die Grundstücksverkäufe hinausgehen, kann ich nur angeben, dass dies auf Vertrauen basiert. Ich ließ ihm auch meinerseits freie Hand bei den Verhandlungen über die Grundstücksverkäufe.

4) Festgeldkonten SP, Fa. Bt Co. Ltd.

Frage: Wird die Eröffnung der Festgeldkonten auch von Ihnen durchgeführt?

Antwort: Ja, ich wickle alle Bankgeschäfte in Ö und D für Bt ab.

Fortsetzung der Vernehmung am 23. März 1998:

5) Grundstücksverkäufe

Wenn mir vorgehalten wird, dass ich im Iran für (Grundstücks)besitze eine jährliche Steuererklärung abzugeben hatte, muss ich zugeben, dass dies von mir aus nie geschehen war. Ich werde Tv dazu befragen, ob er diese Dinge für mich erledigt hat.

Betreffend der notariell beglaubigten Schriftstücke kann ich Folgendes angeben: Im Jahre 1987 wurde mit den Käufern (siehe Bestätigung v. Tv) vereinbart, an sie die Grundbesitze zu verkaufen. Die Zahlungen gingen wie vereinbart in 18 Raten (2x jährlich) an Tv. Die Käufe erfolgten mit der Absicht, die Grundstücke zu bebauen bzw. weiter zu veräußern. Da im Jahre 1987 kein offizieller Bescheid hinsichtlich Bebauung erbracht worden ist, wurde diese Veräußerung nicht notariell, sondern nur lt. mündlicher Vereinbarung bzw. mit Wechselaustausch vorgenommen. Eine notarielle Beglaubigung gab es erst zu diesem Zeitpunkt, zu dem eine Bebauungserlaubnis erteilt wurde (siehe Bescheinigung Nr. 1481, Kat.amt-Nr. 1xx/6xxx, hier erging im Jahre 1994 eine notarielle Bestätigung).

Ad 3) Kt. 8xxx, SPKA Ps

Ein weiterer Zweck für die Eröffnung dieses Kontos war Folgender:

Im Iran war es bis zum Anfang der 80er Jahre im Iran verboten, Vermittlungsgeschäfte zu tätigen bzw. Provisionen dafür zu kassieren. Ab ca. 1982 akzeptierte die islamische Gesetzgebung diese Geschäfte, wobei diese Geschäfte jedoch verpönt blieben. Also war Bt (aus welchem Grund auch immer, den genauen Grund kenne ich nicht) daran interessiert, dass die iranischen Behörden von diesen Geschäften nichts wussten. Seit Ende der 80er Jahre ist es erlaubt, im Iran offiziell Provisionen zu kassieren. Jedoch wurden von der Fa. Bt die Geschäftsvorgänge über die dt. Bank beibehalten.

Bei fast allen Eingängen auf dieses Konto handelt es sich um Provisionen für Bt. Möglich ist jedoch auch Folgendes: Eine iranische Person bzw. Firma bringt ein Vermittlungsgeschäft zwischen einer ausländischen Firma und einem Iraner Kunden zu Stande. Damit erstgenannte iranische Firma nicht nach außen in Erscheinung tritt, wird offiziell die Vermittlung über Bt getätigt. Bt überweist nach Eingang der Vermittlungsprovision diese Provision an die iranische

Firma, wobei von Bt eventuell ein Betrag für die Bearbeitung abgezogen wird.

Frage: Um wen handelt es sich bei Tv Ax?

Antwort: Ax T. ist ein in Deutschland lebender Sohn vom Treuhänder Tv. Bei der mir vorgehaltenen Überweisung dürfte es sich um eine Taschengeldüberweisung handeln.

Frage: Wer ist MAz?

Antwort: Bei ihr handelt es sich um die in Frankreich lebende Schwester der Gattin v. Tv M.

Ad 4) Festgeldkonten

Frage: Folgende Ausgänge sind ungeklärt:

a) 50.000,00 DM am 14. Jänner 1997

b) 20.000,00 DM am 24. November 1992

c) 20.654,00 DM am 22. Juli 1997

Antwort zu:

a) Um die 50.000,00 DM wurde von mir auf meinen Namen ein Sparkassenzertifikat gekauft (liegt im Akt der Beamtin auf)

b) + c) diese Ausgänge wurden von mir getätigt.

Auch bei den weiteren ungeklärten Ausgängen (rosa markiert) handelt es sich um Abhebungen meinerseits.

6) Konto 1.xox.xxx Ra, AhB

Frage: Woher stammen die gesamten Einnahmen auf diesem Konto?

Antwort: Diese Eingänge stammen alle von Bt-Konten.

Bei der Fa. Wk Maschinenbau handelt es sich um eine Firma, die mit Bt in Geschäftsverbindung stand, und Bt Provision kassierte.

Frage: Wer ist TA?

Antwort: Dies ist nicht richtig entziffert. Es heißt Tv. Die Einzahlung von 70.000,00 S betrifft die Grundstücksverkäufe."

Im Rahmen einer weiteren **Vernehmung vom 17. Juni 1998** sagte der Bw. Folgendes aus:

„Bei dem bzw. den Grundstück(en), für das ich für den Verkauf insgesamt ca. 7-8 Mio. S ab dem Jahre 1988 erhalten habe bzw. erhalte, handelt es sich um ein 3.400 m² großes unbebautes Baugrundstück. Es befindet sich in Kj. Diese Stadt befindet sich etwas westlich von Ta und hat heute 1-2 Mio. Einwohner. Auf die Frage, wie viele Einwohner Kj vor ca. 10 Jahren, wo der Grundstücksverkauf stattfand, hatte, glaube ich ca. 900.000 EW.

Wenn ich gefragt werde, um welchem m²-Preis ich die Grundstücke damals verkaufte, weiß ich nur, dass es sich insgesamt um einen Betrag von 7-8 Mio. S handelt, den ich für diese Verkäufe zu erhalten habe. Der m²-Preis ist bzw. war mir nicht bekannt.

Da ich keine laufenden Aufzeichnungen in Österreich über die bereits erhaltenen oder zu bekommenden Beträge führe, kann ich zu dem Vorhalt der Beamten, ich hätte keine Kontrolle über diese Geldeinnahmen, aussagen, dass Tv genaue Kenntnis und ich nur ungefähre Kenntnis davon habe. Eine genaue Überprüfung ist mir nicht möglich.

Wenn mir vorgehalten wird, dass die Auszahlungen der Bt-Konten alleine an mich gegangen sind bzw. gehen, muss ich dagegen sprechen. Es entspricht zwar der Wahrheit, dass nur ich diese Auszahlungen tätigte, jedoch hatte ich Beträge an bestimmte Personen zu bezahlen. Hierbei handelt es sich um Schmiergelder, die Bt an Personen, mit denen ich nichts weiters zu tun habe, bezahlt. Mir werden von Tv die Namen bekannt gegeben, denen ich die von ihm genannten Beträge bar auszahle.

Diejenige Person erhält von Tv meine Telefonnummer, worauf sie sich sodann mit mir in Verbindung setzt. Belege über die Schmiergeldzahlungen besitze ich nicht. Falls ich so einen bei Übergabe des Geldes besitze, wird er von mir, nachdem ich Tv Bescheid gegeben habe, zerrissen und weggeworfen. Solche Belege werden aber nur äußerst selten ausgestellt."

Im **Ermittlungsakt der PAST**, Band I, Blätter 137 bis 139, sind die Grundstücksnummern der **vom Bw. veräußerten Grundstücke** angeführt: ox0/000x, 1xx/6xxx, oxo/xxxo.

In der Bescheinigung vom 11. März 1998 (Ermittlungsakt Blatt 137) wird erwähnt, dass das Grundstück Nr. 163/6326 in Shb Kj gelegen ist.

Die Aktenblätter 133 und 134 des Ermittlungsaktes enthalten zwei Aktenvermerke:

Im **Aktenvermerk vom 17. Juni 1998** wurde das Telefonat mit der Außenhandelsstelle der Wirtschaftskammer in Ta, Hrn. Sa, über die Anfrage betreffend den Quadratmeterpreis für ein unbebautes Grundstück in Kj im Jahre 1987/1988 festgehalten.

In einem weiteren **Aktenvermerk vom 22. Juni 1998** wurde der Rückruf der Außenhandelsstelle der Wirtschaftskammer in Ta fest gehalten. Danach handelt es sich beim Bezirk Shb um eine Wohngegend etwas außerhalb von Kj. Es seien bei zwei Immobilienbüros Erkundigungen eingeholt worden. Zum fraglichen Zeitpunkt sei dort der Preis für einen Quadratmeter des teuersten Baugrundes bei US\$ 20,00 gelegen. Im Stadtinneren sei der Preis mit US\$ 150,00 anzusetzen gewesen. Heutige Preise (Anmerkung: 1998) seien mit dem Zehnfachen anzunehmen.

Zum Nachweis der Grundstücksverkäufe legte der Bw. folgende notarielle Bestätigungen, jeweils als beglaubigte Übersetzung aus dem Persischen, sowie drei handschriftliche, von Tv ausgestellte Bestätigungen vor:

- Bescheinigung vom 25. Juni 1997 über den Verkauf einer Liegenschaft, Abzweig Nr. xox von der Hauptnummer xxox am 14. Februar 1997 (Ermittlungsakt der PAST, Blatt 136),
- Bescheinigung über Vollmachtserteilung betreffend das Grundstück Nr. ox0/000x (Ermittlungsakt, Blatt 137),
- Bescheinigungen vom 10. November 1998 (handschriftlich korrigiert auf 1997), mit dem Inhalt, dass der Bw. die Grundstücke 1xx/6xxx und oxo/xxxo laut am 15. September 1994 ausgestellten Abtretungsurkunden Nr. 90346 und 90347 an eine andere Person übertragen hat. Die Richtigkeit der Übersetzung dieser Bescheinigungen wurde in Ta, am 23. Februar 1998 bestätigt (Ermittlungsakt, Blatt 138 und 139),
- handschriftliche Bestätigung vom 17. Juni 1997 (Ermittlungsakt, Blatt 148) ausgestellt von M. Tv, datiert mit 17. Juni 1997, mit dem Inhalt, dass der Bw. im Juli 1987 drei Bauparzellen, Nr. 3, 6 und 9 von der „Neben Nr. xyox von Haupt Nr. yyy situiert in Kdj“ an drei dort namentlich genannte Personen für „48 Mio Toman übergeben/verkauft hat.“ Es sei vereinbart worden, diesen Betrag innerhalb von neun Jahren auszuzahlen.

- Handschriftliche Bestätigung (Ermittlungsakt, Blatt 150) betreffend den Verkauf eines Gebäudes im März 1997, und somit außerhalb des Berufungszeitraumes.
- Handschriftliche Bestätigung ohne Datum und ohne Angabe des Namens des Ausstellers der Bestätigung (Ermittlungsakt, Blatt 152), wiederum betreffend den Gebäudeverkauf im Jahr 1997.

Das **Schlussbesprechungsprogramm über die durchgeführte Prüfung durch die PAST** wurde dem Bw. am 25. August 1998 nachweislich zugestellt.

Im Rahmen einer persönlichen Vorsprache am 28. August 1998 verzichtete der Bw. auf die Abhaltung einer Schlussbesprechung und kündigte die Einbringung eines Rechtsmittels an.

Nach Abschluss der Erhebungen ging die Prüfungsabteilung Strafsachen von folgendem, im Schlussbesprechungsprogramm vom 18. August 1998 fest gehaltenen Sachverhalt aus:

„AhB lebt seit dem Jahre 1964 in Österreich und ist österreichisch/iranischer Doppelstaatsbürger. Er war bis dato in Österreich nicht steuerlich erfasst. Die Gattin erzielte im Zeitraum ab 1988 überwiegend geringe Einkünfte. Auf Grund einer Kontrollmitteilung aus der BRD entstand der Verdacht, Bg würde Provisionen erzielen, wobei diese auf ein Konto in Ps, Ltd. auf 'Bt', fließen würden. Dieser Vorgang wurde von Bg selbst bestätigt. Nach Einholung von Bankunterlagen, etlichen Vernehmungen, etc. wurde nach Prüfung dieser Unterlagen folgender Sachverhalt ermittelt.

Pkt. 2) Provisionen – Fa. Bt

Bei der Firma Bt handelt es sich um eine iranische Firma, die reine Vermittlungstätigkeiten durchführt. Firmeninhaber ist RBg, ein Bruder des Verdächtigen. 1987 wurden die Firmengeschäfte an Me Tv übergeben, der die Firma treuhändisch leitet. Provisionen aus der Vermittlungstätigkeit, die die Fa. Bt erhält, werden auf ein Konto bei der Ra in L und auf ein Konto bei der Sk Ps, beide lautend auf Fa. Bt, überwiesen. Asd Bg selbst habe von einigen dieser Provisionen wiederum einen Prozentsatz (30 %) für von ihm durchgeführte Vermittlungstätigkeiten erhalten. Diese Provisionseinnahmen wurden von seiner steuerlichen Vertretung, Frau WL, nach einer ersten Vernehmung des Verdächtigen in Abgabenerklärungen zusammengefasst. Eine Tätigkeit des Verdächtigen für die Fa. Bt ist dem Grunde nach unstrittig. Fraglich ist lediglich, in welchem Umfang sie erfolgte und welche Einnahmen der Verdächtige daraus erzielte. Dabei ist nach Ansicht der PAST insbesondere in Erwägung zu ziehen, dass ein gut ausgebildeter Akademiker (Techniker) mit den Kenntnissen und dem Alter des Bg kein Leben als Privatier führt, insbesondere als ihm dazu kaum Mittel zur Verfügung standen. Tatsache ist, dass AhB über das deutsche Konto alleinverfügungsberechtigt ist und für das österr. Konto, worüber sein Bruder alleinverfügungsberechtigt ist, seit dem Jahre 1981 eine Bankvollmacht hat. Lt. eigenen Aussagen des Asd Bg führt nur er selbst Abhebungen von diesen beiden Konten durch. Von diesen Abhebungen habe er so genannte "Schmiergelder" an verschiedene Personen im Auftrag der Fa. Bt zu bezahlen.

Prüfungsfeststellung:

Da Bg über die Bt-Konten alleinverfügungsberechtigt ist bzw. eine Vollmacht über eine Verfügungsberechtigung existiert und Bg selbst behauptet, nur er führe diese Abhebungen, von denen ein Teil auf seine Privatkonten einbezahlt wird, durch, muss davon ausgegangen

werden, dass diese Beträge ihm zugeflossen sind. Mit Abhebung von den Konten erlangte er Verfügungsgewalt über die Gelder. Ein Nachweis über den Weiterfluss dieser Gelder konnte nicht erbracht werden. Insbesondere ist der Erklärungsversuch des Verdächtigen dazu völlig unzulänglich, wonach er auf Anweisung des Tv an Personen Geldbeträge ohne Beleg übergeben habe – s. auch unter 4).

Pkt. 3) Festgeldkonten

Von Bg wurden bei der Sk Ps zahlreiche Festgeldkonten, ltd. auf Bt Co. Ltd. angelegt, über die wiederum er alleine verfügungsberechtigt war. Lt. Aussagen des Verdächtigen wurden auch die gesamten Abhebungen von diesen Konten durch ihn durchgeführt. Ein Teil dieser Abhebungen wurde allerdings wieder auf Bt-Konten einbezahlt. Die nicht zuordenbaren Beträge wurden von B. abgehoben.

Prüfungsfeststellung:

Mit Abhebung von diesen Konten erlangte B. Verfügungsgewalt über diese Gelder. Sämtliche Auszahlungen von diesen Konten, die nicht nachweislich auf andere Konten einbezahlt wurden, werden B. zugerechnet (vgl. Pkt. 2).

Pkt. 4) Grundstücksverkäufe

Von B. wird behauptet, der Großteil der Abhebungen von o.a. Konten betreffe Grundstücks- bzw. Gebäudeverkäufe im Iran, die er im Jahre 1987 bzw. 1997 vollzogen habe. Der Käufer zahlte lt. B den Kaufpreis in 18 Halbjahresraten an Tv, der als Treuhänder in diesen Angelegenheiten für ihn fungierte. Bg erhielt von Tv die Berechtigung, willkürliche Abhebungen, die insgesamt den Betrag der Grundstücksverkäufe ausmachen, von den Bt-Konten zu tätigen. Kontrolle darüber, ob er in Summe den tatsächlichen Betrag der Verkäufe und nicht überhöhte Auszahlungen von den Bt-Konten vornahm, hatte Tv keine. Lt. Bg werden Geschäfte im Iran auf ‚Vertrauensbasis‘ gegründet.

Prüfungsfeststellung

Belege bzw. Kaufverträge oder iranische Steuererklärungen und -bescheide konnten nicht vorgelegt werden. Aus den Bescheinigungen der iranischen Grundbuch- und Dokumentenregisterorganisation geht lediglich hervor, dass Bg Grundstücke an andere Personen übertragen hat. Der Wert dieser Grundstücke ist daraus nicht ersichtlich. Daneben bleibt auch noch die Tatsache, dass Unterlagen iranischer Provenienz nach Ansicht der PAST "mit Vorsicht zu genießen" sind, da sowohl aus Medienberichten wie aus persönlichen Mitteilungen bekannt ist, dass der Iran dzt. als Land mit besonders intensiv ausgeprägter Korruptionsbereitschaft gilt, sohin Bestätigungen jeder Art gegen Entgelt zu erhalten seien. Die von B. angegebenen erzielten Einnahmen aus den Grundstücksverkäufen sind nicht realistisch. Lt. Auskunft von der Außenhandelsstelle der Wirtschaftskammer in Ta betrug der Preis pro m² für ein unbebautes Baugrundstück in der Stadt Kdj zum Zeitpunkt der Veräußerung nicht, wie von B. behauptet, ca. 2.059,00 \$, sondern ein Zehntel dieses Betrages.

Die Einnahmen aus den Grundstücksverkäufen werden zwar dem Grunde nach, aber nur mit einem Zehntel des beantragten Betrages von 7 Mio. \$ anerkannt.

Der Verkauf eines Gebäudes im von Bg angegebenen Wert von ca. 3 Mio. \$ wird nicht berücksichtigt, da der Verkauf im Jahre 1997 stattfand, und die Prüfung den Zeitraum bis 1996 umfasst.

Pkt. 5) Zuschätzung

Wegen bleibender Unsicherheitsfaktoren bei der durchgeführten Berechnung wird eine Zuschätzung zu den berechneten Beträgen in Höhe von 15 % vorgenommen. Die Berechnung erfolgte anhand der vorliegenden Kontenbewegungen, wobei eine Ungewissheit darin besteht,

dass es sich dabei nicht um die gesamten Konten, aus denen Zuflüsse an Bg ersichtlich sind, handelt.

Pkt. 6) Ausgaben

Da keine Ausgaben belegt werden konnten, wird in Anlehnung an § 17 EStG ein Pauschalsatz von 12 % angenommen.

7) Darstellung der Gewinnermittlung

	1988	1989	1990
Auszahlung v. dt. Konto	1,255.583,00	1,883.378,00	2,464.952,00
Auszahlung v. ö. Konto	340.000,00	405.000,00	210.000,00
Auszahlung v. Festgeldkonto	740.033,00	0,00	0,00
Gesamteinnahmen	2,335.616,00	2,288.378,00	2,674.952,00
Grundstücksverkäufe	-77.777,00	-77.777,00	-77.777,00
Einnahmen	2,257.839,00	2,210.601,00	2,597.175,00
15 % Zuschätzung	338.675,00	331.590,00	389.576,00
- 12 % Ausgaben	-311.581,00	-305.062,00	-358.410,00
Gewinn	2,284.933,00	2,237.129,00	2,628.341,00
	1991	1992	1993
Auszahlung v. dt. Konto	1,568.518,00	1,208.151,00	727.398,00
Auszahlung v. ö. Konto	280.000,00	365.000,00	370.000,00
Auszahlung v. Festgeldkonto	1,546.552,00	1,085.945,00	0,00
Gesamteinnahmen	3,395.070,00	2,659.096,00	1,097.398,00
Grundstücksverkäufe	-77.777,00	-77.777,00	-77.777,00
Einnahmen	3,317.293,00	2,581.319,00	1,019.621,00
15 % Zuschätzung	497.594,00	387.198,00	152.943,00
- 12 % Ausgaben	-457.786,00	-356.222,00	-140.708,00
Gewinn	3,357.101,00	2,612.295,00	1,031.856,00
	1994	1995	1996
Auszahlung v. dt. Konto	3,249.715,00	1,698.711,00	472.500,00
Auszahlung v. ö. Konto	413.400,00	214.500,00	220.000,00
Auszahlung v. Festgeldkonto	0,00	0,	0,00
		00	

Gesamteinnahmen	3,663.115,00	1,913.211,00	692.500,00
Grundstücksverkäufe	-77.777,00	-77.777,00	-77.777,00
Einnahmen	3,585.338,00	1,835.434,00	614.723,00
15 % Zuschätzung	537.801,00	275.315,00	92.208,00
- 12 % Ausgaben	-494.777,00	-253.290,00	-84.832,00
Gewinn	3,628.362,00	1,857.459,00	622.099,00"

2. Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen der Prüfungsabteilung Strafsachen an und **erließ entsprechende Bescheide:**

Einkommensteuer 1988 bis 1993 vom 8. Februar 1999, Einkommensteuer 1994 bis 1996 vom 10. Februar 1999 und Gewerbesteuer für die Jahre 1988 bis 1993 vom 14. Oktober 1998.

3. Gegen die Bescheide betreffend Gewerbesteuer 1988 bis 1993 erhob der Bw. das Rechtsmittel der **Berufung** mit folgender Begründung:

„Ohne vorerst auf diese überaus fragliche Argumentation einzugehen, ergibt sich zusammenfassend aus den vorangeführten Feststellungen, dass der Bw.

- *kein eigenes Unternehmen betreibt,*
- *für die Firma Bt LIMITED tätig ist;*
- *auf Grund dieser Tätigkeit fallweise Anteile an Vermittlungsprovisionen erhält;*
- *zwar über Konten der Bt LIMITED in Österreich und Deutschland verfügungsberechtigt ist und Abhebungen tätigt, die aber entweder auf andere Konten der Firma Bt LIMITED einbezahlt werden, oder die für die "Bt LIMITED" auf Grund von Weisungen des treuhändigen Geschäftsführers Tv verwendet werden und*
- *mit Rücksicht auf die vorangeführten Punkte weder einen Betrieb führt, noch eine Betriebsstätte unterhält.*

Damit kann aber von einem Gewerbebetrieb im Sinne des § 1 Gewerbesteuergesetz nicht gesprochen werden, weil die Vorgänge um die Transferierung der Grundstücksverkaufserlöse über die Firma Bt LIMITED nach Deutschland reine betriebsinterne Vorgänge ohne steuerbaren Hintergrund sind, ebenso die Behebung und Weitergabe von Geldern an Geschäftspartner der Bt LIMITED und die fallweisen und sporadischen Geschäftsvermittlungen des Berufungswerbers für die Bt LIMITED ebenfalls nicht als eigene betriebliche Tätigkeit im Rahmen eines Gewerbebetriebes qualifiziert werden kann. Damit können die vom Berufungswerber von den Konten der Bt LIMITED behobenen Beträge nicht als seine eigenen Einkünfte angesehen und der Vorgang der Behebungen als betriebliche Tätigkeit qualifiziert werden. Die Tätigkeit des Berufungswerbers kann daher von Vornherein nicht als gewerbesteuerpflichtig gewertet werden. Richtigerweise müssten daher die gegenständlich angefochtenen Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1988 bis 1993 zur Gänze aufgehoben und von der Vorschreibung einer Gewerbesteuer für diese Jahre völlig Abstand genommen werden.

Für den Fall, als die vorgeschilderten Vorgänge trotzdem als gewerbesteuerpflichtig qualifiziert werden sollten, hat der Berufungswerber bereits oben dargelegt, dass die den angefochtenen Gewerbesteuerbescheiden zu Grunde gelegten Gewinne aus Gewerbebetrieb tatsächlich nicht

erzielt wurden. Der Berufungswerber hat nach Abschluss der Prüfung durch die Prüfungsabteilung Strafsachen des Finanzamtes L nur deshalb auf eine Schlussbesprechung verzichtet, weil es ihm nach Kenntnisnahme des Schlussbesprechungsprogramms vom 18. August 1998 unmöglich schien bis zum Schlussbesprechungstermin am 31. August 1998, also in der Zeit von etwa 10 Tagen, geeignete Unterlagen beizuschaffen, die die Unrichtigkeit der Prüfungsfeststellungen belegen können. Die diesbezüglichen, damals vom Berufungswerber in die Wege geleiteten Bemühungen konnten zwar bislang noch nicht zum Abschluss gebracht werden, der Berufungswerber hat in der Zeit seit dem 20. August 1998 bereits aber eine Reihe von Unterlagen besorgt, die beweisen, dass die von der Prüfungsabteilung in ihrer Darstellung der Gewinnermittlung der Einkommensberechnung zu Grunde gelegten Ziffern unrichtig sind. Der Berufungswerber wird diese Unterlagen nachreichen sobald sie vollständig sind, um unter Beweis zu stellen, dass die von der Prüfungsabteilung in ihrem Bericht für die Jahre 1988 bis 1996 festgestellten Einkünfte tatsächlich nicht bezogen wurden und daher auch nicht den gegenständlich angefochtenen Bescheiden als Gewerbeertrag zu Grunde gelegt werden können. Es wird daher gebeten, dieser Berufung vollinhaltlich stattzugeben."

Weiters brachte der Bw. gegen die Einkommensteuerbescheide 1988 bis 1993 mit folgender Begründung Berufung ein:

„Diesen Ausführungen muss entgegengehalten werden, dass sowohl nach den nationalen, wie auch nach den internationalen Rechtsvorschriften über Gesellschaften mit beschränkter Haftung eine solche Gesellschaft als eigenes Rechtssubjekt angesehen wird, sodass aus dem Vorliegen einer Bankvollmacht wie hier an den Berufungswerber, keineswegs der Schluss gezogen werden kann, dass der Bankbevollmächtigte gleichzeitig auch Eigentümer der von ihm für die Firma behobenen Beträge wird. Im Gegenteil muss vielmehr angenommen werden, dass Gelder, die auf Konten einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung einlangen, auch im Eigentum dieser Gesellschaft stehen und dass ein Bankbevollmächtigter, der von solchen Geldern Abhebungen auf Grund einer Vollmacht tätigt, diese Gelder bloß für die Gesellschaft und nicht für eigene Zwecke in Empfang nimmt.

Dass es sich bei der Firma Bt Co. Ltd. um ein selbstständiges Unternehmen handelt, hat die Abgabenbehörde offensichtlich anerkannt. Zum Beweis hierfür legt der Berufungswerber noch den amtlichen Gründungsvertrag dieser Gesellschaft vom 28. Februar 1974 und eine Bescheinigung des Handelsregisteramtes Ta vom 8. März 1999 jeweils samt beglaubigter Übersetzung vor, wonach diese Firma, übersetzt Bt GmbH unter HRB 1x8xxx im Handelsregisteramt Ta nach wie vor eingetragen ist und dass der Berufungswerber ursprünglich Gesellschafter dieser Firma war, wozu bemerkt wird, dass der Berufungswerber diese Gesellschafterrechte zwischenzeitig an seinen Bruder RBg übertragen hat. Die Schlussfolgerungen, die die Abgabenbehörde, aus der dem Berufungswerber zur Verfügung gestandenen Bankvollmacht gezogen hat, dass der Berufungswerber nämlich auf Grund dieser Bankvollmacht über die Konten der Firma Bt Co. Ltd., nicht nur über diese Gelder Verfügungsberechtigt, sondern auch Eigentümer dieser Gelder ist, muss daher als unrichtig bezeichnet werden und können daher, die vom Berufungswerber von den Gesellschaftskonten für die Gesellschaft abgehobenen Beträge nicht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gewertet werden. Verfehlt sind aber auch die Ausführungen bezüglich der Erlöse aus Grundstücksverkäufen. Die Begründung weshalb von den vom Berufungswerber angegeben Beträgen bloß 10 % anerkannt worden sind, ist nämlich höchst problematisch. Dass Unterlagen iranischer Provenienz bloß mit Vorsicht zu genießen sind, da sowohl aus Medienberichten wie auch aus persönlichen Mitteilungen bekannt sei, dass der Iran als Land mit besonders intensiv ausgeprägter Korruptionsbereitschaft gilt, sohin Bestätigungen jeder Art gegen Entgelt zu erhalten seien, vermag in dieser Form nicht aufrechterhalten zu werden. Immerhin pflegt Österreich mit dem Iran diplomatische Kontakte und gibt es im Konkreten keine Anhaltspunkte dafür, dass die vom Berufungswerber vorgelegten Bescheinigungen

gefälscht sein könnten.

Die überdies zitierte Auskunft der Außenhandelsstelle der Wirtschaftskammer in Ta liegt nach Aktenkenntnis des Berufungswerbers überhaupt nicht vor, sodass es diesbezüglich um eine reine Scheinbegründung handelt, die auch im Abgabenverfahren nicht zulässig ist.

Auch die für die vorgenommene Zuschätzung gegebene Begründung erscheint nicht geeignet, die stattgefundene Zuschätzung zu begründen. Es wurde nicht dargelegt, welche ‚bleibenden Unsicherheitsfaktoren‘ gegeben sind.

Alles in allem muss daher gesagt werden, dass die in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden betreffend die Jahre 1988 bis 1993 angenommenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb tatsächlich in dieser Höhe nicht vorgelegen haben, dass die hiefür gegebene Begründung in keiner Weise haltbar ist, sodass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 1988 bis 1993 bloß mit den vom Berufungswerber selbst erklärten Beträgen den Steuerbescheiden zu Grunde gelegt hätten werden dürfen."

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 1994 bis 1996 vom

11. März 1999 begründete der Bw. gleich lautend wie die Berufung gegen

Einkommensteuer 1988 bis 1993.

4. In der Stellungnahme vom 27. Oktober 1999 zu den genannten Berufungen führte die Prüfungsabteilung Strafsachen aus:

„Im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens wurden dem Berufungswerber einlangende Gelder auf eigene Konten bzw. auf Konten der Fa. Bt, über die AhB alleinverfügungsberechtigt ist, als Einnahmen aus Gewerbebetrieb zugerechnet.

Bg konnte im gesamten Verfahren nicht glaubhaft erklären, wie er in den letzten Jahren seinen Lebensunterhalt bestritt. Offiziell ging Bg seit zumindest 10 bis 15 Jahren keiner Beschäftigung nach, was für einen gut ausgebildeten Akademiker jeglicher Lebenserfahrung widerspricht. Auch mit den von Bg im Laufe des Prüfungsverfahrens zugegebenen erhaltenen Provision der Fa. Bt wäre es nicht möglich gewesen, seine Lebenshaltungskosten zu decken.

Die dem Berufungswerber vorgehaltenen Abhebungen von Bt-Konten erklärt er damit, dass von ihm im Iran in den Jahren 1987 bzw. 1997 Grundstücksverkäufe getätigt wurden, für welche Tv, Treuhänder der Fa. Bt, der diese Grundstücksverkäufe für Bg abwickelte, Gelder erhielt, über die sodann Bg mit Hilfe dieser Konten verfügen konnte. Die Richtigkeit dieser Aussage kann aus folgenden Gründen widerlegt werden: Nachdem im Zuge des Prüfungsverfahrens Bg immer wieder die Möglichkeit gegeben wurde, diese Grundstücksverkäufe nachzuweisen, konnte dieser nie einen tatsächlichen Nachweis erbringen. Im Wesentlichen wird auf die bereits sehr ausführliche Darstellung im Bericht verwiesen, wobei nochmals besonders darauf hingewiesen sei, dass

- a) keine tatsächlich glaubhaften Nachweise erbracht werden konnten, da einerseits keine Kaufverträge existieren und andererseits von B. seinerzeit behauptet wurde, im Iran gäbe es kein Grundbuch oder Ähnliches, um seinen ehemaligen Besitz nachweisen zu können.*
- b) Ihm die Gelder von den Behebungskonten tatsächlich zugeflossen sind und*
- c) die Auskunft der Außenhandelsstelle der Wirtschaftskammer in Ta telefonisch erfolgte und in Aktenvermerken festgehalten wurde, womit es sich daher um keine "Scheinbegründung" handelt.*

Abschließend wird festgehalten, dass die vorgenommene Zuschätzung damit begründet wird, dass vom Pflichtigen keinerlei Aufzeichnungen über erhaltene Provisionen und Grundstücksverkäufe erfolgten und als weitere Unsicherheitsfaktoren die Unkenntnis der Behörde von Bartransaktionen bzw. ev. weiterer Konten des Bg verbleiben. Unsicherheiten

einer Schätzung hat derjenige zu verantworten, der zur Schätzung durch Missachtung seiner abgabenrechtlichen Pflichten Anlass gibt."

5. Mit Vorhalt vom 2. Juni 2000 gab das FA dem Bw. zur Wahrung des Parteigehörs den Inhalt dieser Stellungnahme bekannt.

6. Am 13. September 2000 nahm der damalige steuerliche Vertreter des Bw., RA Dr. Ka, **Einsicht in den Ermittlungsakt der PAST**. Hierbei wurden ihm folgende Kopien ausgehändigt:

Band I: Blatt 25 bis 156

Band II: Blatt 213 bis 383 (zur Gänze)

Band III: Blatt 384 bis 462

7. Mit Schriftsatz vom 19. November 2001 (beim FA eingelangt am 4. Dezember 2001) **beantwortete der Bw. den Vorhalt vom 2. Juni 2000** wie folgt:

„1.) Zur Bestreitung des Lebensunterhaltes:

Es entspricht nicht den Tatsachen, wenn dem Berufungswerber vorgehalten wird, er sei in den letzten 10 bis 15 Jahren keiner offiziellen Beschäftigung nachgegangen. Im Zuge seiner Einvernahmen zwischen dem 19. März 1997 und dem 17. Juni 1998 hat der Berufungswerber darauf hingewiesen, dass er in den Jahren 1988 und 1989 bei Geschäften seines Bruders als Inhaber der Firma Bt & Co. Ltd. beteiligt war und Vermittlungen zwischen einer deutschen Firma (Os GmbH) und einer iranischen Firma abgewickelt hat. Weiters dass er im Jahr 1992 Provisionen von der Firma Mt. erhielt (AS 26).

Weiters ergibt sich aus der vom Berufungswerber vorgelegten Gewinnermittlung für die Jahre 1988 bis 1994, dass er in diesen Jahren auf Grund von Provisionseinnahmen Gewinne im Gesamtbetrag von 742.474,00 S erzielt hat was im Durchschnitt jährlichen Einnahmen von rund 106.000,00 S entspricht.

Dazu hat der Berufungswerber unwiderlegt angegeben, im Jahr 1987 aus dem Iran ein Erbteil iHv. 500.000,00 S erhalten zu haben (AS 26), welcher Umstand durch Einvernahme oder Bestätigung seines Bruders RBg unter Beweis gestellt werden kann.

Auch verweist der Berufungswerber in diesem Zusammenhang auf die Vermögenswerte seiner Ehefrau M Bg geb. BR die vorerst im Jahre 1965 gemeinsam mit ihren Eltern Kl und A BR sowie gemeinsam mit ihrem Bruder Kl BR die ihr zu einem Drittel gehörige Liegenschaft EZ 509 KG Gs mit der darauf erbauten Pension "Ast" in Gs, P-St 3 um rund 770.000,00 S veräußerte und nach dem Ableben ihres Vaters ab dem Jahre 1990 regelmäßige Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bezog. Darüber hinaus veräußerte die Ehegattin des Berufungswerbers im Jahre 1992 aus der ihr zur Hälfte gehörigen Liegenschaft EZ 36 Katastralgemeinde Kbc Grundflächen im Ausmaß von 2.647 m², wofür sie Barbeträge von rund 1,650.000,00 S ausbezahlt erhielt und ihr überdies in x0xx L, WSt ein Ertragsobjekt mit vier Eigentumswohnungen übereignet wurde.

Schon allein auf Grund dieser vorgeschilderten Einkommens- und Vermögenssituation konnte der Berufungswerber zusammen mit seiner Ehegattin und den zwei ehelichen Kindern ein normal bürgerliches Leben führen. Dabei muss berücksichtigt werden, dass die Familie unter der Anschrift x0xx L, U, stets unentgeltlich im Hause der Eltern bzw. Schwiegereltern wohnen

konnte, welches Haus seit dem Ableben des Herrn KI BR sen. je zur Hälfte der Ehefrau des Berufungswerbers und deren Mutter gehört.

Auch ist an dieser Stelle anzuführen, dass die am xxJan geb. Schwiegermutter des Berufungswerbers, Frau A BR, die nunmehr im 95. Lebensjahr steht, seit vielen Jahren pflegebedürftig ist, von der Gattin des Berufungswerbers rund um die Uhr betreut werden muss und gleichsam als Gegenleistung für diese Betreuung ihre Mieteinkünfte der gemeinsamen Haushaltsführung zur Verfügung stellt.

Im Besonderen wird dazu aber auch noch hingewiesen, dass der Berufungswerber, wie noch nachfolgend dargelegt werden wird, im Jahre 1987 drei Bauparzellen mit der Hauptregister Nr. 0x0/000x , 1xx/6xxx und 0x0/xxx0 in Kdji an die Herren MHA, Bz Tv und KM um 48,000.000,00 Tonman verkauft hat, wobei vereinbart war, dass dieser Kaufpreis innerhalb einer Zeit von neun Jahren zu bezahlen ist. Diese Verkäufe werden aus den Urkunden bzw. Übersetzungen dieser Urkunden in AS 137 bis 147 und aus der Bestätigung des Herrn Mahr Tv vom 17. Juni 1997 AS 148 bescheinigt.

Nach dem Inhalt dieser Urkunden erhielt der Berufungswerber den Kaufpreis iHv. 48,000.000,00 Tonman das sind umgerechnet rund 7,200.000,00 S in der Weise ausbezahlt, dass die Käufer durch neun Jahre hindurch jährlich zwei Teilzahlungen, insgesamt also 18 Raten an Herrn Mahr Tv leisteten, wozu im Weiteren zwischen dem Berufungswerber und Mahr Tv vereinbart war, dass der Berufungswerber von den Konten der Firma Bt und Co. Ltd. Abhebungen bis zur Höhe des vereinbarten Veräußerungserlöses tätigen konnte (vgl. Darstellung des Berufungswerbers AS 29). Solcher Art hat der Berufungswerber von den Konten der Firma Bt und Co. Ltd. laufend Beträge behoben, die ihm bis zum Verkaufspreis von 48,000.000,00 Tonman das sind 7,200.000,00 S auch zugestanden sind. Dass diese Behebungen (neben anderen Behebungen) tatsächlich erfolgt sind, ist im Rahmen der durchgeführten Erhebungen festgestellt worden, doch ergibt sich aus dem Vorhalt, dass Zweifel an der Richtigkeit des vereinbarten Verkaufspreises bestehen. Dazu wird im nachfolgenden Punkt Stellung genommen.

2.) Zu den Grundstücksverkäufen:

Die Feststellung im Vorhalt, der Berufungswerber habe bislang die durchgeführten Grundstücksverkäufe nicht nachgewiesen, ist unrichtig. Aus den unter AS 137 bis 149 vorliegenden Urkunden samt Übersetzungen ergibt sich amtlich bestätigt, dass die Liegenschaften mit den Hauptregister Nr. 0x0/000x , 1xx/6xxx und 0x0/xxx0 vom Berufungswerber als ursprünglichen Eigentümer an andere Personen übertragen wurden. Dass diese notarielle Beglaubigung erst zu dem Zeitpunkt möglich war, zu dem eine Bebauungserlaubnis erteilt wurde (siehe Bescheinigung Nr. 1481, Reg. Nr. 1xx/6xxx) hat der Berufungswerber auf AS 29 glaubwürdig und durch die amtlichen Urkunden bestätigt angegeben. Bei diesen amtlichen Urkunden handelt es sich jeweils um Auszüge aus dem amtlichen Notariatsbuch, sodass deren Richtigkeit wohl keineswegs in Zweifel gezogen werden kann.

Selbst nach österreichischem Recht ist es möglich, Kaufverträge über Liegenschaften in mündlicher Form abzuschließen, weil lediglich für die grundbücherliche Durchführung die so genannte Aufsandungserklärung notwendig ist. Aus dem Umstand, dass kein schriftlicher Kaufvertrag vorgelegt wurde, kann daher nicht der Schluss gezogen werden, dass die hier amtlich von der Justizbehörde der islamischen Republik Iran bestätigten Liegenschaftsübertragungen nicht stattgefunden hätten. Umso weniger, als Herr Mahr Tv, der für den hier in Österreich lebenden Berufungswerber bei den Grundverkäufen als Treuhänder fungiert hat in seiner Bestätigung vom 17. Juni 1997 (AS 148 und 149) nicht nur die Namen der Käufer angeführt hat, sondern auch noch den vereinbarten Kaufpreis und auf welche Weise bzw. innerhalb welcher Frist dieser Kaufpreis zu bezahlen war.

Im Interesse einer lückenlosen Aufklärung wird der Berufungswerber noch weitere Bestätigungen des Mahr Tv sowie der Käufer der vorangeführten Grundstücke vorlegen, denen zu entnehmen ist, dass die bisher vorliegenden Urkunden und Bestätigungen richtig und zutreffend sind und dass tatsächlich der Berufungswerber über seinen Treuhänder Mahr Tv im Jahre 1997 die vorerwähnten Grundstücke um einen Preis von 48.000.000,00 Tonman verkauft hat.

Der Gegenwert dieses Betrages ergibt sich aus AS 131, in welcher die Wechselkurse für den Zeitraum 1987 bis 1997 angeführt sind. Zur "Auskunft" der Außenhandelsstelle der Wirtschaftskammer verweist der Berufungswerber nochmals darauf, dass diesbezüglich auf AS 133 bloß eine Telefonnotiz der Prüfungsabteilung Strafsachen beim FA L vom 22. Juni 1998 existiert, der aber keinerlei Beweiswert zugemessen werden kann.

Dies insbesondere deshalb nicht, weil es sich bei der Wirtschaftskammer wohl um eine Körperschaft des öffentlichen Rechts handelt, der aber kein Behördencharakter zukommt und die daher keinerlei amtliche und verbindliche Auskünfte erteilen kann. Auch ist in diesem Telefonvermerk weder angeführt welcher Funktionär dieser Außenhandelsstelle der Wirtschaftskammer die Auskunft erteilt hat und die Namen der zwei Immobilienbüros lauten, bei denen angeblich Erkundigungen eingeholt wurden.

Auch ist aus dem Telefonvermerk nicht ersichtlich, für welchen Zeitpunkt die Preise erhoben wurden, weil bloß "ein fraglicher Zeitpunkt" angeführt wird. Dies könnte sich zwar aus dem Aktenvermerk vom 17. Juni 1998 AS 134 ergeben, doch lässt dieser Aktenvermerk nicht erkennen ob Kontakt mit der Außenstelle in Ta oder der Wirtschaftskammer Wn aufgenommen wurde.

Jedenfalls ergibt sich aus diesen Unterlagen, dass offenkundig bloß telefonische Erhebungen in Bezug auf mehr als 10 Jahre zurückliegende Preise erfolgten, die überaus unpräzise und unprofessionell geführt wurden. Konkret würde zweifellos die Möglichkeit bestehen, konkrete Erhebungen über amtliche Stellen in die Wege zu leiten, welche Preise im Jahre 1998 für verkaufte bzw. gekaufte Baugrundstücke bei tatsächlich zustande gekommenen Geschäften vereinbart wurden. Der Telefonvermerk der Prüfungsabteilung Strafsachen vom 22. Juni 1998, AS 133 ist daher nicht geeignet, daraus die Feststellung zu treffen, der tatsächliche Verkaufspreis der vom Berufungswerber im Jahr 1987 verkauften Baugrundstücke würde bloß ein Zehntel des tatsächlich vereinbarten Betrages ausmachen.

Abschließend wendet sich der Berufungswerber gegen die Begründung für die vorgenommene Zuschätzung, dass er keinerlei Aufzeichnungen über erhaltene Provisionen und Grundstücksverkäufe geführt habe und als weitere Unsicherheitsfaktoren die Unkenntnis der Behörde von Bartransaktionen bzw. eventueller weiterer Konten verblieben.

Dem wird entgegengehalten, dass der Berufungswerber für die stattgefundenen Grundstücksverkäufe nicht nur amtliche Nachweise beigebracht hat, sondern darüber hinaus auch noch exakte Bestätigungen seines Treuhänders Mahr Tv, aus denen sich nicht nur der Umfang dieser Grundstücksverkäufe gibt, sondern auch die hierfür erzielten Erlöse und die darauf Bezug habende Zahlungsvereinbarung.

Wenn mit der vorerwähnten Begründung von der Abgabenbehörde mögliche Bartransaktionen und das Vorhandensein weiterer Konten angeführt werden, entbehrt eine solche Annahme jeglicher tatsächlicher Grundlage. Im Zuge der sehr weitwendigen und langwierigen Untersuchungen haben sich keinerlei Hinweise auf Bartransaktionen und weitere Konten ergeben, es war daher auch nicht zulässig diese Umstände als Begründung für die vorgenommene Zuschätzung heranzuziehen. Das Recht der Abgabenbehörde zur Vornahme von Schätzungen kann nicht so weit gehen, dass Umstände, für die trotz umfangreicher Untersuchungen keinerlei Anhaltspunkte bestehen, dennoch als Begründung für eine Zuschätzung herangezogen werden."

8. Mit Schriftsatz vom 18. Februar 2002 legte der Bw. Kopien einer notariellen Bestätigung vom 31.12. 2001 vor, woraus sich ergäbe, dass die bisher vorgelegten Bestätigungen, Aktenseiten 148 und 149, richtig und zutreffend seien.

Die angeführte Bestätigung vom 31.12. 2001, deren Richtigkeit der Übersetzung am 10. Jänner 2002 bestätigt wurde und deren „Art der Urkunde“ als **„Erklärung“** ausgewiesen ist, beinhaltet, dass drei dort näher bezeichnete Personen erklärt haben, dass

- sie im Monat „Juni-Juli 1987“ drei in KJ liegende, dem Bw. gehörende Grundstücke mit insgesamt 3.400 Quadratmeter und der Buch-Nr. x00/xxxx (wohl richtig: ox0/000x), 1xx/6xxx und oxo/xxxo (Stücke 3, 6 und 9), von diesem gekauft haben,
- für die Grundstücke Baugenehmigungen für Wohn- und Geschäftszwecke ausgestellt worden seien,
- den Preis der Grundstücke iHv. 480.000.000,00 Rial bzw. 48.000.000,00 Touman dem Bevollmächtigten des Bw., Herrn Mahr Tv, bezahlt haben und
- Herr Mahr Tv beim Notariat erschienen sei und die obigen Ausführungen bzw. den Erhalt des erwähnten Betrages bestätigt hat und dem Bw. die Genehmigung erteilt hat, den Betrag aus den europäischen Bankkonten der Fa. Bt abzuheben.

Diese Erklärung schließt mit:

*„Am 31.12. 2001
Gez. Unterschriften (3)“*

9. Das Finanzamt legte die Berufungen ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung **vor**.

10. Ermittlungsverfahren vor dem UFS

Im Rahmen eines **ergänzenden Ermittlungsverfahrens** vor dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) wurden mit **Schreiben vom 13. Juni 2006** folgende Fragen an den Bw. gerichtet und um deren Beantwortung innerhalb von drei Wochen ersucht:

„a) In der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 9. April 1999, GZ. RV547/1-10/1999, wurde unter anderem darauf hingewiesen, dass im Pfändungsverfahren nicht zu prüfen ist, ob die gepfändete Forderung besteht oder nicht bzw. ob diese Forderung tatsächlich dem Steuerpflichtigen oder einem Dritten zusteht. Hierüber könne nur im zivilrechtlichen Streit zwischen Abgabengläubiger und Drittschuldner (Bank) entschieden werden.

Allerdings geht aus den von Ihrem damaligen Rechtsvertreter RA Dr. Ka vorgelegten Unterlagen (Auszug aus dem Handelsregister) hervor, dass RBg weder Vorstandsmitglied, noch Gesellschafter der Fa. Bt GmbH ist.

Sie werden daher ersucht das Ergebnis eines allfällig geführten zivilgerichtlichen Verfahrens zur Frage, ob die gepfändete Forderung besteht oder nicht bzw. ob diese Forderung

tatsächlich dem Steuerpflichtigen oder einem Dritten zusteht, bekannt zu geben und das entsprechende Urteil vorzulegen.

b) *Im Rahmen der Prüfung durch die Prüfungsabteilung Strafsachen wurde im Schlussbesprechungsprogramm festgehalten, dass es dem Grunde nach unstrittig sei, dass Sie für die Fa. Bt tätig waren. Fraglich sei lediglich der Umfang der Tätigkeit und welche Einnahmen daraus erzielt worden sind.*

Zu dieser und den übrigen im Schlussbesprechungsprogramm vom 18.8.1998 dargestellten Feststellungen wird nun nochmals Gelegenheit zur Stellungnahme geboten.

c) *In der Berufung gegen Einkommensteuer 1988 bis 1993 vom 10. März 1999 haben Sie darauf verwiesen, dass Sie die Gesellschafterrechte zwischenzeitig an Ihnen Bruder RBg übertragen haben.*

Geben Sie bitte den Zeitpunkt der Veräußerung des Anteiles (der Anteile) und den dafür erzielten Preis bekannt und legen sie bitte den entsprechenden Vertrag bzw. sonstige Beweismittel vor.

d) *Sie haben bisher die Feststellungen der Prüfungsabteilung Strafsachen betreffend Zurechnung der Zuflüsse aus den bekannt gewordenen Bankkonten bestritten.*

Geben Sie daher bitte bekannt, wem und aus welchem Rechtstitel die einzelnen Beträge (laut zahlenmäßiger Darstellung in Punkt 7) des Schlussbesprechungsprogrammes vom 18.8.1998 bzw. lt. Aufgliederung der Einnahmen; siehe Beilage!) zugeflossen bzw. zuzurechnen sind und wie, von wem und wo die Zuflüsse versteuert wurden. Legen Sie bitte die jeweils entsprechende Nachweise vor!

e) *Der Prüfungsabteilung Strafsachen gegenüber haben Sie erklärt, Sie seien berechtigt, im Gesamtwert der von Hrn. Tv für Sie im Iran durchgeführten Grundstücksverkäufe Abhebungen von den Konten der Fa. Bt vorzunehmen. Eine Nachfrage der Prüfungsabteilung Strafsachen bei der Außenhandelsstelle der Wirtschaftskammer in Ta habe ergeben, dass die Grundstückspreise zum jeweiligen Verkaufszeitpunkt nur etwa ein Zehntel des von Ihnen behaupteten erzielten Wertes betragen hätten (Aktenvermerk über ein Telefonat Hr. Ml mit der Außenhandelsstelle in Ta vom 22. Juni 1998).*

Nehmen Sie bitte dazu Stellung.

Sollten die Ergebnisse dieser Ermittlungen bestritten werden, wird um Vorlage entsprechender Nachweise und Beweismittel ersucht.

Auf die erhöhte Mitwirkungspflicht im Zusammenhang mit Auslandssachverhalten sowie im Zusammenhang mit den von Ihnen behaupteten ungewöhnlichen Verhältnissen (der in Punkt 4 des Schlussbesprechungsprogrammes vom 18. August 1998 dargestellte Sachverhalt wie insbesondere "Geschäfte im Iran auf Vertrauensbasis" ist im Wirtschaftsleben jedenfalls ungewöhnlich) wird in diesem Zusammenhang hingewiesen."

Diesem Vorhalt wurde die der Darstellung der Gewinnermittlung zu Grunde liegende, von der PAST erstellte Einnahmenaufstellung (Ermittlungsakt der PAST, Seiten 46 und 47), aus der die jeweiligen Konten ersichtlich sind, angeschlossen (anzumerken ist in diesem Zusammenhang, dass dem steuerlichen Vertreter des Bw. der Inhalt des Ermittlungsaktes der PAST bereits vorlag, zumal ihm im Rahmen der Akteneinsicht vom 13. September 2000 unter anderem Kopien der Aktenseiten 25 bis 156 des Bandes I dieses Aktes ausgehändigt wurden).

Mit Eingabe vom **7. Juli 2006** mit dem Titel "Vollmachtsbekanntgabe und

Fristerstreckungsgesuch" antwortete der Bw. Folgendes:

„Der Einschreiter gibt eingangs bekannt, dass er nach Erhalt des Aufforderungsschreibens vom 13. Juni 2006 die Herren Dr. B., Rechtsanwälte, mit seiner weiteren Vertretung in Angelegenheit der Berufungen vom 16. November 1998 und 10. März 1999 gegen die Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1988 bis 1993 und die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1988 bis 1996 beauftragt und bevollmächtigt hat und wird gebeten, diese Bevollmächtigungen gem. § 8 RAO amtlich zur Kenntnis zu nehmen.

In der Sache war es dem Berufungswerber und der einschreitenden Rechtsanwaltskanzlei nicht möglich, innerhalb der mit Note vom 13. Juni 2006, zugestellt am 16. Juni 2006, gesetzten Frist die gestellten Fragen zu beantworten, insbesondere nicht die angeforderten Nachweise und Beweismittel zu beschaffen.

In diesem Zusammenhang wird darauf verwiesen, dass im bisherigen Verfahren unstrittig war, dass der Berufungswerber ausschließlich für die Firma Bt GmbH mit dem Sitz in Ta, Iran, tätig war, daher von ihm keinerlei Geschäfte in eigenem Namen geschlossen bzw. vermittelt wurden. Daraus ergibt sich, dass sich sämtliche Geschäftsunterlagen betreffend diese Geschäftsvermittlungen bei der Firma Bt GmbH in Ta befinden und nur über diese Firma beschafft werden können. Bislang konnte diesbezüglich noch nicht einmal ein Versuch gestartet werden, weil der nach wie vor geschäftsführende Treuhänder, Herr Tv, telefonisch in den letzten beiden Wochen nicht erreichbar war.

Abschließend macht der Berufungswerber noch einen weiteren zeitlichen Umstand geltend, der eine Erledigung innerhalb einer Frist von wenigen Wochen unmöglich erscheinen lässt:

Die der gegenständlichen Note vom 13. Juni 2006 beigelegte Tabelle kann vom Beschwerdeführer mit dem Akteninhalt, Aktenseiten 443 ff, deshalb nicht in Einklang gebracht werden, weil die Ein- und Ausgänge auf Bt-Konten in Deutschland im Akt mit DM-Beträgen angeführt sind, auf der Tabelle jedoch in Schillingbeträgen, wobei sich jedoch nur teilweise eine Übereinstimmung ergibt. Es ist für den Beschwerdeführer daher nicht ersichtlich, welche DM-Beträge beispielsweise beim Bt-Konto 8xxx zur Ermittlung der Auszahlungen von diesem Konto im Jahre 1988 (Aktenseite 443) in die Tabelle 1 übernommen wurden.

*Aus all diesen Gründen stellt der Berufungswerber daher das höfliche **Fristerstreckungsansuchen**, die in der Note vom 13. Juni 2006 gesetzte dreiwöchige Frist bis zum 10. Oktober 2006 zu erstrecken.*"

Daraufhin gab die Berufungsbehörde dem Bw. Folgendes bekannt:

*„Bezugnehmend auf Ihr Ersuchen um **Fristerstreckung** vom 7. Juli 2006 wird Ihnen zur Beantwortung der an Sie gerichteten Fragen bzw. zur Stellungnahme zum geschilderten Sachverhalt wunschgemäß eine Nachfrist **bis längstens 10. Oktober 2006** (einlangend) eingeräumt. Sollte diese Frist ungenützt verstreichen, ist nach der Aktenlage zu entscheiden.*

In Ihrem Schreiben vom 7. Juli 2006 führen Sie weiters an, es sei für Sie nicht ersichtlich, welche DM-Beträge des Kontos 8xxx zur Ermittlung der Auszahlung von diesem Konto im Jahr 1988 (Aktenseite 443) in die Tabelle 1 übernommen wurden.

Dazu wird Ihnen bekannt gegeben, dass aus der von Ihnen ua. angeführten Aktenseite 443 ersichtlich ist, dass von der Gesamtauszahlungssumme laut Finanzamt iHv. 232.158,00 DM Festgeldbeträge iHv. 22.789,00 DM und 30.000,00 DM ausgeschieden wurden (siehe rechnerische Darstellung laut Beilage!). Dies deshalb, weil diese Beträge wieder auf Bt-Konten einbezahlt wurden (vgl. Punkt 3. des Schlussbesprechungsprogrammes "Festgeldkonten"). Eine Fristerstreckung in der Dauer von drei Monaten erscheint daher aus diesem Titel nicht sachlich gerechtfertigt.

Andererseits bringt sowohl die Beschaffung von Beweismitteln und Unterlagen aus dem Ausland als auch der Wechsel der steuerlichen Vertretung erfahrungsgemäß einen erhöhten Zeitaufwand mit sich, weshalb die Verlängerung der Frist im Sinne des Antrages gewährt wird.

Hinsichtlich einer allfälligen Zustellungsbevollmächtigung wird darauf hingewiesen, dass gemäß § 103 Abs. 2 lit. a BAO eine Zustellungsbevollmächtigung Abgabenbehörden gegenüber unwirksam ist, wenn sie ausdrücklich nur auf einige dem Vollmachtgeber zugedachte Erledigungen eingeschränkt ist, die im Zuge eines Verfahrens ergehen (vgl. auch Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar³, § 103, Tz 7).

Im gegenständlichen Fall erfolgte eine Bevollmächtigung lediglich hinsichtlich der Vertretung in Angelegenheiten der Berufungen gegen die im gegenständlichen Verfahren bekämpften Gewerbe- und Einkommensteuerbescheide.

Falls beabsichtigt war, auch eine Zustellungsbevollmächtigung zu erteilen, wäre diese aus den oa. Gründen unwirksam."

Diesem Schreiben wurde folgendes Berechnungsblatt angeschlossen:

1988		Auszahlungen vom Konto 8.xxx der Fa. Bt		
		DM		ATS
	Gesamt lt. Finanzamt	232.158,00		
	abzüglich Festgeld	-22.789,00		
		-30.000,00		
		179.369,00	179.369,00	
			7,00	1.255.583,00

Das oa. Fristerstreckungsgesuch sowie der Vorhalt an den Bw. wurden dem FA zur Wahrung des Parteiengehörs zur Kenntnisnahme übermittelt. Weiters wurde mitgeteilt, dass im Rahmen des Vorhalteverfahrens auch die Frage der Zustellungsbevollmächtigung des neuen steuerlichen Vertreters geklärt werden würde.

Mit **Vorhaltsbeantwortung vom 10. Oktober 2006** führte der neue steuerliche Vertreter des Bw. Folgendes aus:

„Unter Bezugnahme auf die Note vom 13. Juni 2006, das von den einschreitenden Anwälten eingebrachte Fristerstreckungsgesuch vom 7. Juli 2006 und das dortige Schreiben vom 12. Juli 2006, gibt der Einschreiter vorerst bekannt, dass er nach Erhalt der Note vom 13. Juni 2006 die Herrn Dr. B., Rechtsanwälte, nicht nur mit seiner weiteren Vertretung in Angelegenheit der Berufungen vom 16. November 1998 und 10. März 1999 gegen die Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1988 bis 1993 und die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1988 bis 1996 beauftragt und bevollmächtigt hat, sondern dass er diese Anwälte überhaupt mit seiner Vertretung in allen steuerlichen Belangen beauftragt und bevollmächtigt hat, das heißt, dass er Ihnen eine allgemeine Steuervollmacht erteilt hat, welche auch eine Zustellungsvollmacht beinhaltet. Es wird gebeten diese Bevollmächtigungen gemäß § 8 RAO amtlich zur Kenntnis zu nehmen.

Sohin wird in Erledigung des Vorhaltes vom 13. Juni 2006 Folgendes bekannt gegeben:

Zu Punkt a)

Einen Rechtsstreit bzw. ein zivilgerichtliches Verfahren zur Frage wer Eigentümer des Kontos bei der R-L-Tan, Kt.Nr. x.x.x ist, hat bislang nicht stattgefunden, weil diese Frage im Verhältnis zwischen der Firma Bt GmbH, dem Berufungswerber und seinem Bruder RBg völlig

unzweifelhaft ist. Wie sich dies bereits aus den Bankunterlagen ergibt, ist Eigentümerin dieses Kontos die Firma Bt GmbH.

Zum Hinweis, dass nach dem am 10. März 1999 vorgelegten Handelsregisterauszug betreffend den Gesellschaftsgründungsvertrag vom 16. März 1974 Herr RBg weder Vorstandsmitglied noch Gesellschafter der Firma Bt war, legt der Berufungswerber in der Beilage noch weitere Unterlagen vor, um die im Laufe der Jahre stattgefundenen Änderungen im Firmenbestand darzulegen.

- Auszug aus dem iranischen Amtsblatt vom 18. August 1975 betreffend die Firma Bt GmbH (HRB 1x8xxx), dass laut Gesellschafterversammlung vom 31. Juli 1975 Herr RBg mit einem Gesellschafteranteil von 40.000 Rls in die Firma eingetreten ist und gleichzeitig zwei der ursprünglichen Gesellschafter, nämlich DIDSE und Herr DIHAB aus der Gesellschaft ausgeschieden sind. Gleichzeitig wurde der Berufungswerber zum alleinigen Geschäftsführer bestellt.

- Fotokopien betreffend das Unterschriftsprobenblatt dieses Kontos bei der R-L-Tan vom 10. Juli 1981 vor und dazu auch die Vollmacht, mit welcher Herr RBg ebenfalls am 10. Juli 1981 den Berufungswerber ermächtigt hat, auf diesem Konto sämtliche Transaktionen durchführen zu dürfen.

Zu dieser Vollmachtserteilung kam es deshalb, weil der Berufungswerber im Dezember 1978 anlässlich der Unruhen im Iran in Verbindung mit dem Sturz des Schah und der Rückkehr des Ayatollah Khomeini nach Österreich flüchtete und sich daher um die Firma Bt GmbH nicht mehr kümmern konnte, weshalb dann RBg zum alleinigen Geschäftsführer bestellt wurde.

- Bestätigung der iranischen Justizbehörde, nämlich des Landesorganisationsbüro für Registrierung von Urkunden und Immobilien betreffend die notarielle Urkunde des Notariats Nr. 19 zu Ta vom 15. Dezember 1986.

Mit dieser Urkunde wurden sämtliche Befugnisse des Berufungswerbers als Geschäftsführer der Firma Bt & Co GmbH an Herrn Mahr Tv als Generalbevollmächtigten übertragen.

- Bestätigung der iranischen Justizbehörde, nämlich des Büro für Registrierung von Urkunden und Immobilien betreffend die notarielle Urkunde des Notariats Nr. 19 zu Ta vom 24. Dezember 1986 (unrichtig übersetzt: 24. Jänner 1986).

Mit dieser Urkunde hat Herr RBg als Gesellschafter der Firma Bt GmbH Herrn Mahr Tv als Generalbevollmächtigten bestellt, weil er anschließend in die USA emigrierte.

- Auszug aus dem iranischen Amtsblatt Nr. xx00xx vom 7. September 2003 betreffend die außerordentliche Gesellschafterversammlung der Firma Bt GmbH (HRB 1x8xxx) vom 22. April 2003 und der Vergleichsurkunden Nr. 117394 und Nr. 117395 jeweils vom 25. Mai 2003 des Notariats Nr. 145 zu Ta, wonach Herr RBg alle seine Gesellschaftsanteile iHv. 40.000 Rls an Herrn MJKg und an Herrn SyJSh zu gleichen Anteilen übertragen hat und ist aus der Gesellschaft ausgetreten ist. Weiters, dass Herr Asd Bg von seinen Gesellschaftsanteilen iHv. 200.000 Rls einen Anteil iHv. 58.803 Rls an Herrn MJKg und einen weiteren Anteil von 58.803 Rls an Herrn SyJSh übertragen hat. Die Gesellschaft hat daher drei Gesellschafter, die für die Dauer von zwei Jahren als Vorstandsmitglieder gewählt wurden.

- Auszug aus dem iranischen Amtsblatt Nr. xy vom 10. November 2003, wonach im Handelsregister mit 3. November 2003 gemäß dem Protokoll der Vorstandssitzung vom 22. April 2003 bei der Firma Bt GmbH Herr MJKg als Vorstandsvorsitzender fungiert, Herr Asd Bg als stellvertretender Vorstandsvorsitzender und Herr SyJSh als Vorstandsmitglied und dazu Herr Mahr Tv außerhalb des Vorstandes als Geschäftsführer für die Restzeit der Amtsperiode des Vorstandes gewählt wurde.

Zusammenfassend ergibt sich aus diesen Urkunden, dass auf Grund der Urkunde des Notariat Nr. 19 zu Ta vom 15. Dezember 1986 sämtliche Befugnisse des Berufungswerbers als Geschäftsführer der Firma Bt GmbH auf Herrn Mahr Tv übertragen wurden und von diesem wahrzunehmen sind. Dieser hatte daher auch in den vom gegenständlichen Verfahren umfassten Jahren die Geschäftsführung der Firma Bt GmbH zu besorgen und tatsächlich auch besorgt.

Zum besseren Verständnis dafür führt der Berufungswerber an, dass er zwar im Iran geboren ist und daher auch die iranische Staatsbürgerschaft besitzt, dass aber seine Eltern armenischer Abstammung von christlicher Geburt sind und deshalb auch er christlich erzogen wurde. Die christlichen Armenier stellten zwar im Iran eine Minderheit dar, sie waren aber unter der Regentschaft des Schah nicht nur anerkannt und angesehen, sondern bekleideten auch öffentliche Ämter. Der Vater des Berufungswerbers war jahrzehntelang Angestellter der staatlichen Ölgesellschaft des Iran.

Durch die allzu schnelle Modernisierung bei gleichzeitiger Ausschaltung jeglicher Opposition rief der Schah zunehmende Unruhe in verschiedenen Schichten der Bevölkerung und in der schiitischen Geistlichkeit hervor. Es kam daher ab dem Sommer 1978 zu Unruhen, der Schah begab sich Anfang 1979 außer Landes, worauf Ayatollah Khn aus dem Exil zurückkehrte und am 30. März 1979 die Islamische Republik ausrief. Im Zuge der Unruhen wurden Anhänger des Schah ebenso wie Christen verfolgt weshalb der Berufungswerber im Dezember 1978 den Iran verließ, fortan in Österreich bei seiner Familie lebte und in der Zwischenzeit bloß einmal im Dezember 1986 nach Ta flog, um seine formellen Geschäftsführungsbefugnisse am 15. Dezember 1986 beim Notariat Nr. 19 zu Ta aus den vorerwähnten Gründen an Herrn Mahr Tv zu übertragen und ihm Generalvollmacht zuerteilen.

Auf Grund der Allmacht der Moslems hatte ein christlicher Bürger in der Islamischen Republik keinen wirklichen Platz mehr und zwar auch nicht mehr in der Wirtschaft, weil man mit ihm keine Geschäfte machte.

Zu Punkt b)

Im Jahre 1974 hatte sich der Berufungswerber an der damals in Ta gegründeten Firma Bt GmbH beteiligt, weil er hoffte, auf Grund des wirtschaftlichen Aufschwungs des Iran während der Regentschaft der Schah-Familie zusammen mit den Verbindungen seines Vaters eine berufliche Existenz zu schaffen. Er war auf Grund dieser Tätigkeit bis zum Jahre 1978 wiederholt in Ta, musste dann aber diese Besuche wegen der veränderten politischen Situation einstellen und ist wie bereits erwähnt im Dezember 1978 nach Österreich geflüchtet. Erst nach allgemeiner Beruhigung der politischen Lage konnte er Ta erstmals wieder im Jahre 1986 besuchen, um bei dieser Gesellschaft alle seine Befugnisse als Gesellschafter und Geschäftsführer der Firma Bt GmbH an Herrn Mahr Tv zu übertragen (notarielle Urkunde vom 15. Dezember 1986 beim Notariat Nr. 19 zu Ta).

In den Folgejahren hat der Berufungswerber Handelsgeschäfte der Firma Bt GmbH mit deutschen und österreichischen Firmen abgewickelt und hat dabei von den der Firma Bt GmbH zukommenden Provisionen ein Drittel ausbezahlt erhalten. Die ihm auf diese Weise zugeflossenen Provisionen wurden in Verbindung mit der Einleitung des gegenständlichen Verfahrens von ihm auch erklärt.

Da die Firma nicht besonders kapitalkräftig war, beschränkte sich ihre Tätigkeit auf die Vermittlung von Geschäften zwischen anderen Unternehmungen. Um auf diese Weise Geschäftsabschlüsse tätigen zu können waren immer wieder finanzielle Vorleistungen an die jeweiligen Entscheidungsträger zu erbringen.

Der Schwerpunkt der Tätigkeit der Firma Bt GmbH als Vermittlerin lag naturgemäß im Iran. Von diesen Geschäften war der Berufungswerber aus den vorerwähnten Gründen ausgeschlossen, es flossen ihm durchaus auch keinerlei Gewinnanteile zu. Dies auch nicht in

der Weise, dass europäische Firmen, die mit der Firma Bt GmbH ohne Mitwirkung des Berufungswerbers Geschäfte abschlossen, ihre an die Firma Bt zu leistenden Zahlungen nur über die bekannten Konten in Ps oder L leisteten. Eine Provisionsabgeltung stand dem Berufungswerber gegenüber der Firma Bt GmbH nur zu, wenn er am Zustandekommen eines Geschäftes aktiv mitgewirkt hat.

Dass der Berufungswerber aus einlangenden Geldern der Firma Bt GmbH den Gegenwert von 480.000.000 Rls betreffend den Verkaufserlös für die von ihm im Iran verkauften Grundstücke, welcher Erlös von der Firma Bt GmbH in Ta kassiert worden war, abheben bzw. verrechnen konnte, basierte auf einer speziellen Vereinbarung, die er mit Herrn Mahr Tv getroffen hat. Die betreffende Urkunde, nämlich die notarielle Bestätigung des Notariats Nr. 410 in Ta vom 31. Dezember 2001 wurde bereits am 18. Februar 2002 in beglaubigter Abschrift vorgelegt. Im Einzelnen wird dazu folgend noch zu Punkt e) Stellung genommen werden.

Zusammenfassend ist der Berufungswerber aus all den vorangeführten Gründen und den bereits bisher im Berufungsverfahren angeführten Gründen der Meinung, dass die Prüfungsfeststellungen zu Punkt 2. und 3. des Schlussbesprechungsprogrammes unrichtig sind, weil die vom Finanzamt angenommene Alleinverfügungsberechtigung des Berufungswerbers über die Bt-Konten in keiner Weise den vorgelegten Verträgen und Vereinbarungen entspricht. Auch der Umstand, dass diese Feststellungen auf die vorliegende Vollmacht gegründet werde, weist diese Feststellungen als unrichtig aus: Denn wenn der Zufluss der Gelder an den Berufungswerber auf Grund einer Vollmacht erfolgte, konnte er diese Gelder nur als Bevollmächtigter empfangen und hat dies mit dem Vollmachtsgeber abzurechnen.

Gleiches gilt für die Prüfungsfeststellung zu Punkt 3. des Schlussbesprechungsprogrammes, wobei wiederum auf die mit notarieller Urkunde vom 15. Dezember 1986 beim Notariat Nr. 19 zu Ta vom Berufungswerber an Herrn Mahr Tv erteilte Generalvollmacht verwiesen wird.

Die stattgefundene Schätzung erweist sich jedenfalls als verfehlt, weil ausgehend davon, dass die Firma Bt GmbH nachgewiesenermaßen ihren Sitz in Ta hat und im verfahrensgegenständlichen Zeitraum von Herrn Mahr Tv als Geschäftsführer geführt wurde. Dabei kann auch nicht schätzungsweise angenommen werden, dass sämtliche auf den österreichischen und deutschen Konten der Firma Bt GmbH eingegangenen Zahlungen dem Berufungswerber zufallen. Dies schon deshalb nicht, weil er über diese Konten bloß auf Grund der ihm erteilten Vollmacht verfügt, womit zum Ausdruck gebracht wurde, dass Inhaberin dieser Konten die Firma Bt GmbH geblieben ist. Dass diese Verfügungsmacht insbesondere dazu dient, dem Berufungswerber die Erlöse aus dem Verkauf seiner Liegenschaften im Iran zuzuführen, welche von den Käufern an die Firma Bt GmbH bzw. an Herrn Me Tv bezahlt wurden.

Der Berufungswerber erkennt nicht, dass die ihn für die Geschäftsvermittlung mit deutschen und österreichischen Firmen zufallenden Provisionen, die übrigens von der Firma Bt im Iran pauschal mit dem Gesamtumsatz versteuert wurden, hier in Österreich selbst zu versteuern hat, wozu er auch auf die von ihm abgegebenen Steuererklärungen hinweist. Mag die verspätete Vorlage dieser Steuererklärungen einen Schätzungsgrund abgeben, hätte bei der gegebenen Sachlage die vorgenommene Schätzung entsprechend begründet werden müssen, insbesondere, aus welchem Grund sämtliche Eingänge auf den Firmenkonten der Bt GmbH in Österreich und Deutschland als Erträge des Berufungswerbers qualifiziert wurden. Diese Art der Schätzung wurde von der Behörde mit keinem Wort begründet. Es wurden auch keine Betriebsvergleiche angestellt und wurde die Zuweisung sämtlicher Eingänge an den Berufungswerber auch nicht kalkulatorisch begründet. Auch hat die vorgenommene Schätzung keinen Bezug auf den Lebensaufwand oder das – nicht vorhandene – Vermögen des Berufungswerbers, welche Umstände vom Finanzamt berücksichtigt hätte werden müssen.

Diesbezüglich verweist der Berufungswerber auf sein Vorbringen in den Berufungen sowie in der erstinstanzlichen Vorhaltsbeantwortung.

Zu Punkt c)

Bei der in der Berufungsschrift vom 10. März 1999 angeführten Übertragung der Gesellschafterrechte des Berufungswerbers an seinen Bruder RBg, handelt es sich offensichtlich um einen Informationsfehler des damaligen Vertreters, der im Nachhinein nicht mehr aufgeklärt werden kann. Tatsache ist und ergibt sich dies eindeutig aus den diesem Schriftsatz beigefügten Unterlagen, dass RBg in der Zeit vom 20. März 1975 bis zum 22. April 2003 mit einem Anteil von 40.000 Rls Gesellschafter der Firma Bt GmbH war und diese Anteile in der Gesellschafterversammlung vom 22. April 2003 an zwei neue Gesellschafter, nämlich an Herrn MJKh sowie an Herrn SyJSh übertragen hat.

Ein Übertragungsvertrag zwischen dem Berufungswerber und seinem Bruder RBg ist niemals abgeschlossen worden.

Zu Punkt d)

Zu diesem Vorhalt legt der Berufungswerber drei von ihm verfasste Sammelbeilagen betreffend die Jahre 1988, 1989 und 1990 vor. Darin sind jeweils anhand der beigefügten Belege diverse Positionen angeführt, die im Gegensatz zu den von der Prüfungsabteilung dem Berufungswerber angelasteten Einnahmen tatsächlich Zahlungen an Dritte betrafen, welche unter keinen Umständen als Einnahmen des Berufungswerbers qualifiziert werden können. Gleich ob es sich dabei um eine verfehlte Berechnung oder um eine schätzungsweise Feststellung handelt, ist die Zuweisung als Ertrag des Berufungswerbers jedenfalls unrichtig. Eine gleichartige Überprüfung des Zeitraumes von 1991 bis 1996 war dem Berufungswerber bislang aus zeitlichen Gründen nicht möglich. Er wird diese Berechnungen gegebenenfalls nachreichen.

Im Übrigen wird zu diesem Punkt auf die obigen Ausführungen zur Frage der Schätzung verwiesen.

Zu Punkt e)

Wie bereits oben dargelegt wurde, hat der Berufungswerber beim FA bereits am 20. Februar 2002 die notarielle Bestätigung des Notariats Nr. 410 in Ta vom 31. Dezember 2001 in beglaubigter Übersetzung mit Überbeglaubigung des Bundesministeriums für auswärtige Angelegenheiten jeweils vom 4. Februar 2002 vorgelegt. Vorsorglich wird

- diese Urkunde samt Beglaubigung und Überbeglaubigung nochmals vorgelegt

und darauf verwiesen, dass laut dem Inhalt dieser Urkunde die drei namentlich angeführten Käufer der ursprünglich dem Berufungswerber gehörenden Grundstücke im Ausmaß von insgesamt 3.400 m² nicht nur den Abschluss dieser Kaufverträge im Jahre 1987 sowie das Vorliegen von Baugenehmigungen für diese Grundstücke bestätigt haben, sondern auch den Kaufpreis für diese Grundstücke iHv. 480.000.000 Rls bzw. 48.000.000 Tonman. Auch haben sie bestätigt, diesen Kaufpreis an Herrn Mahr Tv als Bevollmächtigter des Berufungswerbers bezahlt zu haben. Dazu hat Herr Mahr Tv in derselben Urkunde bestätigt, dass er den Kaufpreis in der vorangeführten Höhe erhalten hat und im Weiteren dem Berufungswerber die Genehmigung erteilt hat, diesen Betrag aus den europäischen Bankkonten der Firma Bt GmbH abzuheben.

Diese notarielle Urkunde stellt sich nur gem. dem Österreichischen Recht, sondern darüber hinaus auch nach dem Internationalen Handelsrecht und insbesondere auch nach dem Iranischen Recht als öffentliche Urkunde dar und macht vollen Beweis für die darin bestätigten Fakten.

Dazu legt der Berufungswerber noch

- Bescheinigungen drei verschiedener Immobilienvermittlungsbüros, nämlich der Firma Ghf in Kj, MsbSt. Nr. 181, der Firma Zn, Kj zwischen 7. TPl und Zkr Nr. 672 sowie der Firma E-Ah, Kj, Z-As., gegenüber von Msb vom August und September 1998 vor,

welche sämtliche bestätigen, dass ein gut und günstig gelegenes Grundstück mit der Baugenehmigung in der Stadt Kj im Jahre 1988 pro m² 150.000 bis 200.000 Rls betrug. Dies jeweils im Original und beeideter Übersetzung.

Dem gegenüber erscheint der im Vorhalt zitierte Aktenvermerk vom 22. Juni 1998 äußerst fraglich. Abgesehen davon, dass der angeführte Beamte der Prüfungsabteilung in Strafsachen nicht einmal den Namen der Auskunftsperson der Außenhandelsstelle in Ta angeführt hat, ergibt sich aus dem Aktenvermerk vom 17. Juni 1998, Aktenseite 134, dass der Anruf bei der Außenhandelsstelle in Ta offenkundig über die Wirtschaftskammer Wn geführt wurde. Dazu hat der angeführte Mitarbeiter sogleich Bedenken geäußert, dass die Preisüberprüfung für einen zehn Jahre zurückliegenden Zeitpunkt nicht einfach sei, weil Wirtschaftslage und laufende Abwertung der Währung maßgeblichen Einfluss haben.

Dabei wurde auf einen Umstand nicht Bedacht genommen, der nach Kenntnis des Berufungswerbers für die Entwicklung der Grundstückspreise der Stadt Kj, dem Bezirk 2 Ta maßgeblichen Einfluss hatte: Nämlich die Ausweitung dieses Außenbezirks von Ta innerhalb weniger Jahre von etwa 900.000 Einwohner auf im Jahre 1998 fast 2 Mio. Einwohner.

Da die Käufer laut dem Inhalt der vorgelegten Urkunden effektiv für diese Grundstücke 480.000.000 Rls bezahlt haben, was einem Quadratmeterpreis von 141.000 Rls entspricht, war es bei der gegebenen Sachlage jedenfalls verfehlt, diesen mit der Firma Bt GmbH als Empfängerin der Kaufpreiszahlung mit dem Berufungswerber zu verrechneten Kaufpreis ohne konkrete Anhaltspunkte auf einen Betrag von 700.000,00 S zu reduzieren. Umso mehr als für die Reduzierung des urkundlich bestätigten Nachweises keinerlei Gründe angeführt wurden."

Die vom Bw. in Kopie vorgelegte Urkunde vom 15. Dezember 1986 trägt die Überschrift:

„Dokumentenart: **Übertragung der Befugnisse**“. Aus der vorgelegten Kopie der Übersetzung geht hervor, dass der Bw. beim Notar erschienen ist und alle seine satzungsmäßigen Befugnisse als Geschäftsführer der Fa. Bt GmbH an Mahr Tv übertragen und diesem erlaubt hat, alle Firmenangelegenheiten in Bezug auf Aufgaben und Befugnisse des Geschäftsführers abzuwickeln und durchzuführen, und alle seine Maßnahmen und Unterschriften, die er diesbezüglich leistet, wie Maßnahmen und Unterschriften des Bw. gültig und wirksam sind. Die Urkunde trägt die Unterschrift des Bw. und des Notars.

Die notarielle Urkunde vom 24. Dezember 1986 trägt die Überschrift „Dokumentenart: **Vollmacht**“. Nach dem Inhalt dieser Urkunde räumt RBg als Vollmachtgeber Mahr Tv als Vollmachtnehmer uneingeschränkte Vollmacht ein, insbesondere betreffend seinen Gesellschaftsanteil an der Fa. Bt GmbH. Die Vollmacht trägt die Unterschrift des Vollmachtgebers und des Notars.

Die Vorhaltsbeantwortung vom 10. Oktober 2006 wurde dem Finanzamt zur Kenntnis und Stellungnahme übermittelt.

Am 11. Jänner 2007 erfolgte eine Besprechung des Sachverhalts mit dem Vertreter des Finanzamtes. Zusätzlich übermittelte dieser dem UFS folgende **Stellungnahme**:

„NS 19.3.1997:

*„Mein Bruder betreibt in Amerika einen Handel mit Geschenkartikeln, seine Firma Bt existiert zwar noch, übt aber **seit etwa 1993 keine Geschäftstätigkeit mehr aus.**‘ ...*

Diese Behauptung ist im Widerspruch zu zahlreichen später behaupteten Aktivitäten der Bt.

Grundstücksverkäufe im Iran:

Grundstück 1987 verkauft, 18 Raten (9 Jahre) vereinbart, angeblich Behebung vom Konto der Bt, aber wo sind die entsprechenden Einzelbuchungen? Diese sind am Konto in keiner Weise nachvollziehbar.

Jegliche Abrechnungen mit der Bt fehlen.

Es ist dies eine im Geschäftsleben absolut unübliche Vorgangsweise, die entsprechend dokumentiert hätte werden müssen, tatsächlich aber in keiner Weise auf Grund der Kontobewegungen nachvollzogen werden kann.

Keinerlei Kontrollmöglichkeit für Tv gegeben.

Im Unklaren bleibt auch, wie und wann Tv diese Zahlungen erhalten haben soll.

Geldrechnung:

Die Erbteile wurden nie nachgewiesen, insbesondere jenes aus dem Iran kann nicht nachvollzogen werden.

SB Programm Pkt. 2:

H.A. Bg hat sämtliche Abhebungen von den strittigen Konten getätigt. Lt. seinen Aussagen Geldbeträge zum Teil ohne Beleg weiter gegeben.

Konto Ps.: H.A.B. alleinverfügungsberechtigt

Konto L.: H.A.B. bevollmächtigt durch den Bruder

Falsche Aussagen im Schreiben vom 7.7.2006: Es ist sehr wohl auch strittig, dass der BW ausschließlich für die Firma Bt tätig war. Es ist davon auszugehen, dass von ihm auch Geschäfte in eigenem Namen geschlossen bzw. vermittelt wurden.

Vorhaltsbeantwortung vom 10.10.2006:

- Das behauptete Unterschriftenblatt für das Konto bei der R-L-Tan ist zumindest in den Unterlagen, die an das Finanzamt gesendet wurden, nicht vorhanden.

- Die Behauptung, dass RBg 1978 zum alleinigen Geschäftsführer bestellt wurde, ist nicht belegt und ist vermutlich unrichtig.

Lt. Den Unterlagen wurde erst 1986 Herr Mahr Tv als Generalbevollmächtigter eingesetzt, offensichtlich war H.A. Bg bis dahin und auch weiterhin als GF im Firmenbuch eingetragen.

Dies ist dadurch erwiesen, dass lt. den vorgelegten Belegen H.A. Bg noch im Jahr 1988 (Beleg 5.9.1988) Belege mit dem Zusatz "Managing Director" unterschrieben hat. Siehe auch spätere Auszüge aus dem Firmenbuch.

- 7.9.2003: RBg als Gesellschafter ausgetreten, H.A. Bg verkauft einen Teil seiner Beteiligung an andere.

- Übersetzung Amtsblatt vom 3.11.2003: H. Asd Bg als stellvertretender Vorstandsvorsitzender als GF unterschreiben.

- Die zuvor im Verfahren (in der Berufung) behauptete Abtretung der Gesellschaftsanteile vom 10.3.1999 an den Bruder RBg wird in der Vorhaltsbeantwortung in Abrede gestellt.

Belege Vorhaltsbeantwortung (zB. 1988):

Die vorgelegten Belege über Überweisungen von den strittigen Konten sind völlig unzureichend und belegen in keiner Weise einen Zusammenhang mit Betriebsausgaben der Fa. Bt. Auch ist ein Zusammenhang mit den Beträgen lt. Vorhalt der Abgabenbehörde II. Instanz nicht ersichtlich.

- Wer oder was ist die CTG?

- Belege: Auf den Überweisungsbelegen sind z.T. **nur handschriftliche Ergänzungen bezüglich des angeblichen Empfängers gemacht worden. Adressen, Zahlungsgründe, Rechnungen bzw. Abrechnungen fehlen völlig. Eigenbelege über die Auszahlung großer Summen, zB.: USD 60.324,00 an Mr. R-At für nicht näher bezeichnete "Leistungen" in den Jahren 1978 bis 1988 am 5.9.1988.**

Dies ist völlig fremdunüblich, überdies ist ein Eigenbeleg über solche Summen unzureichend.

- Auf einem anderen Beleg scheint als Empfänger R. Art, aber c/o Bg R (=Bruder des H.A. Bg). Der Zahlungsgrund fehlt ebenso wie eine ordnungsgemäße Rechnung.

- (Unzureichende) **Belege wurden überhaupt nur für drei Jahre vorgelegt.**

Jegliche Unterlagen der Fa. Bt, Abrechnungen zu den Überweisungen, Geschäftspapiere, Verträge, Einnahmen- und Ausgabenaufstellungen sowie Abrechnungen über Provisionen an H.A. Bg fehlen weiterhin.

Am selben Tag wurden im Rahmen einer IWD-Recherche folgende **Fragen an den KSV International** gerichtet:

"Die Firma Bt GmbH ist bzw. war unter HRB 1x8xxx im Handelsregister an Ta eingetragen. Der Bw. Bg Asd Hr war Gesellschafter und Geschäftsführer dieser Firma. Zur Erledigung der Berufung wird um Klärung folgender Fragen im Rahmen einer IWD-Abfrage ersucht:

- Wer waren die Gesellschafter bzw. Geschäftsführer bzw. sonstige Funktionsträger der Firma Bt GesmbH seit deren Gründung im Jahr 1974 (historische Darstellung 1974 bis 1996).

- An wen wurden Firmenanteile übertragen bzw. welche sonstigen Veränderungen haben stattgefunden (historische Darstellung 1974 bis 1996)."

Mit **Antwortschreiben vom 29. Jänner 2007** wurden folgende Daten übermittelt:

„Handelsregister/Handelskammer

Eingetragen im Jahr 2001 unter der Nr. 1x8xxx in Ta.

UID Nr., Steuernummer: Nicht bekannt

Diverse Eintragungen: Keine

Rechtsform: GmbH nach Landesrecht

Kapital: Nicht bekannt

Leitung/Gesellschafter/Aktionäre	51,00 %
Hr. Asd Bg Hr	
Hr. MJKg	24,50 %
Hr. SYSh	24,50 %

Hr. MJKg, Vorsitzender

Hr. Mahr TvK, geschäftsführender Direktor

Hr. Asd Bg Hr, Direktor

Hr. SYSh, Direktor

HISTORISCHE DATEN:

Gründung: 1973

Vormalige Rechtsformen/Wortlaut: /

Ehemalige Standorte: /

TÄTIGKEIT:

Geschäftsgegenstand ist der Import und der Verkauf von Systemen und Komponenten, Pumpen, Wasserwerkzeugen, Bedarf, Wassersystemen, Reinigungswerkzeugen für Rohre, Tanks, Schneidewerkzeugen, etc.

Markenname: WAM

Beliefert wird Petrochemie, Raffinerien, Zementindustrie, Automobilindustrie, Stahlindustrie, Papierindustrie, Bauwesen.

Vertretungen von: WaA GmbH, Deutschland

NACE/SIC Code: /

Import: *Deutschland (100 %)*

Export: *Nicht bekannt*

Standorte: *Der Sitz der Firma befindet sich an o.a. Adresse.*

Mitarbeiter: *Fünf Beschäftigte"*

Mit **Vorhalt vom 12. Juni 2007** wurde der Bw. ersucht, weitere Fragen zu beantworten und entsprechende Unterlagen und Beweismittel vorzulegen:

„1) Allgemeines:

a) Laut Vorhaltsbeantwortung vom 10. Oktober 2006 wurde Ihnen von Hrn. RBg am 10.7.1981 die Vollmacht erteilt, auf dem Konto Nr. x.x.x sämtliche Transaktionen durchzuführen.

Frage: Warum wurde diese Vollmacht erst zu diesem Zeitpunkt erteilt? (Nach Ihren Angaben waren sie schon im Dezember 1978 nach Österreich geflüchtet).

*b) In der Niederschrift vom 19. März 1997 haben Sie angegeben, dass Ihr Bruder R seit 1987 in Amerika lebe und die ihm gehörige Firma Bt & Co Lt. im Iran zwar noch existiere, aber **seit 1993** keine Geschäftstätigkeit mehr ausübe. Außerdem sei diese Firma von einem Treuhänder geführt worden.*

Diese Behauptung steht im Widerspruch mit zahlreichen später behaupteten bzw. bekannt gewordenen Aktivitäten der Fa. Bt.

Nehmen Sie bitte dazu Stellung!

*c) In der Niederschrift v. 19.3.1997 wurde Ihre Aussage festgehalten, dass Sie in den Jahren **1988 und 1989** bei Geschäften Ihres Bruders (dem die Fa. Bt gehört) beteiligt gewesen sind. Es habe sich dabei um Vermittlungen zwischen einer iranischen und einer deutschen Firma (Fa. Os GmbH) gehandelt.*

***Im Jahr 1992** erzielten Sie eine weitere Provision aus dem Vermittlungsgeschäft mit der Fa. Mt. in St.*

Für beide Provisionen sei keine Versteuerung erfolgt, weil Sie glaubten, Ihre Steuerpflicht sei mit der Versteuerung der Fa. Bt im Iran erfüllt.

*Außer diesen Provisionseinkünften hätten Sie **seit 1988** keine Einkünfte mehr erzielt.*

Bei der Vernehmung vom 19.3.1998 sagten Sie aus, im **Jahr 1990** sei Ihnen ein Betrag iHv. 10.383,00 S aus Geschäften mit der Fa. Hck überwiesen worden.

Um Aufklärung dieses Widerspruchs wird ersucht.

2) Zurechnung der Zuflüsse:

a) In der Niederschrift vom 17. Juni 1998 wurde Ihre Aussage festgehalten, dass die Zahlungsausgänge von Bt-Konten zwar Ihnen zugeflossen sind, Sie jedoch Schmiergeldzahlungen an bestimmte Personen zu leisten gehabt hätten.

Legen Sie bitte die Sachverhalte betreffend Schmiergeldzahlungen vollständig offen. Bisher haben Sie weder **Namen und Anschrift der Empfänger** bekannt gegeben, noch wurde offen gelegt, aus welchen Gründen diese Zahlungen geleistet wurden. Es wird Ihnen nunmehr letztmalig Gelegenheit gegeben, dies nachzuholen.

b) In der Vorhaltsbeantwortung vom 10. Oktober 2006, „Punkt b“, haben Sie drei Sammelbeilagen betreffend die Jahr 1988, 1989 und 1990 vorgelegt, woraus Zahlungen an Dritte ersichtlich seien und somit nicht als Einnahmen qualifiziert werden könnten. Gleichzeitig wurde angeboten, eine „gleichartige Überprüfung des Zeitraumes 1991 bis 1996“ vorzulegen.

Es wird Ihnen hiermit Gelegenheit gegeben, dies nachzuholen.

Zu den bisher vorgelegten handschriftlichen Aufstellungen ist festzustellen, dass diese teilweise unleserlich sind. Um Vorlage in Maschinschrift wird deshalb ersucht.

Weiters werden Sie ersucht, hinsichtlich der in den Aufstellungen angeführten Empfängern der Beträge nochmals den jeweiligen Namen (lesbar) samt Anschrift sowie den Zahlungsgrund bzw. die Funktion, in der der jeweilige Empfänger tätig geworden ist, bekannt zu geben.

Auch die in Kopie vorgelegten Belege sind teilweise unleserlich. Um Ergänzung wird deshalb ersucht.

3) Kaufvertrag über die Grundstücke (3.400 m²) im Jahr 1987

a) Grundstückserwerb bzw. Grundstücksbesitz:

Im Rahmen der Ermittlungen durch die PAST haben Sie behauptet, im Iran in der Stadt Kj, über Grundstücksbesitz verfügt zu haben. In der Vernehmung vom 19. März 1998 (Fortsetzung am 23. März 1998) haben Sie zugegeben, dass Sie für diese Grundstücke keine jährliche Steuererklärung abgegeben haben, obwohl Sie als Grundbesitzer dazu verpflichtet gewesen wären. Ergänzend haben Sie damals angekündigt, Ihren Treuhänder Mahr Tv dazu zu befragen, ob er „diese Dinge“ für Sie erledigt habe.

Frage: Welches Ergebnis erbrachte diese Rückfrage?

Da Sie offenbar schon in den Vorjahren Eigentümer dieser Grundstücke waren, bestand diese Verpflichtung auch schon in diesen Jahren (vor Aufnahme der Tätigkeit des Treuhänders Tv).

Legen Sie bitte die jährlichen Steuererklärungen über diese Vorjahre vor.

Auf welche Art haben sie diese Grundstücke erworben? Legen Sie bitte entsprechende Unterlagen und amtliche Nachweise des Grundstückserwerbs und der Erlangung des Eigentums an diesen Grundstücken vor (z.B. Kaufvertrag, Schenkungsvertrag, Grundbuchsauszug etc.).

b) Veräußerung der Grundstücke:

Auf Grund der Niederschrift vom 19. März 1998 ist bekannt, dass der Verkauf der Grundstücke im Jahr 1987 stattgefunden hat, die Erteilung einer **Bebauungserlaubnis jedoch erst im Jahr 1994**, also sieben Jahre später, erfolgte.

Frage: Hatten Sie sich bereits in den Vorjahren (vor 1987) um die Erlangung einer Bebauungserlaubnis bemüht? Wenn ja, wird um Vorlage entsprechender Unterlagen (Schriftverkehr mit der Baubehörde etc.) ersucht.

Falls sich erst die neuen Eigentümer um die Erlangung einer Bebauungserlaubnis bemüht haben sollten, wären ebenfalls entsprechende Nachweise vorzulegen.

Frage: Warum wurde die Bebauungserlaubnis erst sieben Jahre nach der Veräußerung der Grundstücke erteilt?

Nach der Lebenserfahrung ist der Wert eines bebaubaren Grundstückes ungleich höher anzusetzen, als der Wert eines unbebaubaren (also jener Grundstücke, die Sie im Jahr 1987 veräußert haben). Um Stellungnahme wird ersucht.

Weiters werden Sie um Vorlage der damals ausgetauschten Wechsel ersucht (zumal nach Ihren Angaben kein schriftlicher Vertrag errichtet wurde).

Es erscheint unwahrscheinlich, dass ein Käufer im Jahr 1987, also in einer dort politisch unruhigen Zeit (durch die Revolution im Februar 1979 kamen Wirtschaft und Handel weitgehend zum Erliegen; auch Zerstörungen und Kriegskosten des Golfkriegs 1980-1988 haben die iranische Wirtschaft stark geschädigt) einen derart hohen Preis für ein Grundstück **ohne Baugenehmigung** bezahlt hätte, **ohne dass besondere Umstände** vorgelegen wären.

Frage: Welche Gründe waren konkret ausschlaggebend für den von Ihnen angegebenen erzielten Preis?

Legen Sie bitte mindestens fünf Vergleichskaufpreise über Grundstücke ohne Baugenehmigung in unmittelbarer Nähe der gegenständlichen Grundstücke vor, samt Lageplan und Grundstücksnummern.

Legen Sie bitte auch diesbezügliche Nachweise vor (z.B. mit der österreichischen Grunderwerbssteuererklärung vergleichbare Papiere, amtlich beglaubigte Kaufverträge etc.)

Legen Sie bitte auch sämtliche Dokumente vor, die bei Erstellung der notariellen Bestätigung des Notariats Nr. 410 in Ta vorzulegen waren (Kaufverträge, Grundbuchsauszüge etc.). Denn es ist mit Sicherheit davon auszugehen, dass eine derartige notarielle Bestätigung nur gegen Vorlage entsprechender Dokumente ausgestellt wird.

Das Argument, die Ausweitung der Stadt Kij habe maßgeblichen Einfluss auf die Entwicklung der dortigen Grundstückspreise erscheint aus folgenden Gründen nicht stichhältig:

Erstens wurden die Grundstücke schon im Jahr 1987, also zu einem Zeitpunkt veräußert, zu dem die behauptete Ausweitung noch nicht stattgefunden hatte.

Zweitens hat die behauptete Ausweitung der Stadt offenbar nicht in dem behaupteten Ausmaß und nicht zeitnahe zum Grundstücksverkauf stattgefunden. Nach folgender Internet-Abfrage stellt sich die Entwicklung der Bevölkerung in Kij wie folgt dar:

Bevölkerungszahlen

Jahr	Bevölkerung	Typ	Datenquelle
1986	450 429	Volkszählung	sekundär
1991	757 480	Volkszählung	sekundär

1996	940 968	Volkszählung	offiziell
2007	1 602 350	Berechnung	

Quelle:

<http://bevoelkerungsstatistik.de/wg.php?x=1181308837&men=gpro&lng=de&dat=32&geo=452903097&srt=npan&col=ahdq&geo=452903097>

Um Stellungnahme wird ersucht!

c) Zahlungsmodalitäten:

- Geldfluss an den Treuhänder:

Bisher wurde nicht geklärt, zu welchem Zeitpunkt und auf welche Weise der Treuhänder Tv die Kaufpreiszahlungen für die von Ihnen im Iran veräußerten Grundstücke von den Käufern in Empfang genommen hat.

Bitte um Aufklärung dieses Sachverhalts und Vorlage entsprechender Beweismittel.

- Geldfluss an Sie als Veräußerer:

Geben Sie bitte bekannt, zu welchen Zeitpunkten die Einzelbuchungen der Kaufpreiszahlung in Form der 18 Raten in den neun Jahren erfolgt sind und belegen Sie bitte diese Zahlungen, da die Nachvollziehbarkeit am Konto nicht gegeben ist.

Weiters wird um Vorlage entsprechender Abrechnungsbelege mit der Fa. Bt ersucht.

4) Erbteile:

Bisher wurden keine Unterlagen vorgelegt, aus denen hervorgeht, zu welchem Zeitpunkt, aus welchem Anlass (Rechtstitel), von wem und in welcher Höhe Ihnen Erbteile zugesprochen wurden. Um Aufklärung dieses Sachverhalts samt Nachweisführung wird ersucht.

5) Vermittlungsgeschäfte:

Mit Schreiben vom 7. Juli 2006 haben Sie behauptet, es sei im bisherigen Verfahren unstrittig gewesen, dass Sie ausschließlich für die Fa. Bt tätig gewesen seien und keinerlei Geschäfte im eigenen Namen geschlossen bzw. vermittelt hätten. Diese Behauptung steht mit der Aktenlage nicht im Einklang.

Klären Sie bitte in diesem Zusammenhang beispielsweise den Sachverhalt hinsichtlich der an Sie geleisteten Zahlung der Fa. Hck.

6) Stellungnahme des Finanzamtes

Im Rahmen des Parteienghörs wurde dem Finanzamt das Ergebnis des bisherigen Ermittlungsverfahrens zur Kenntnisnahme übermittelt.

Der Inhalt der Stellungnahme des Finanzamtes wird Ihnen hiermit bekannt gegeben (Beilage 1).

Um Aufklärung der in dieser Stellungnahme aufgezeigten unklaren Sachverhaltselemente und Beantwortung der aufgeworfenen Fragen wird ersucht.

7) Tätigkeitsbereich der Fa. Bt:

Bisher wurde behauptet, die Fa. Bt führe ausschließlich Vermittlungen durch.

Eine Anfrage beim KSV-International zeigt nun erstmals, dass sich die Fa. Bt nicht nur mit Vermittlungen beschäftigt, sondern sehr wohl (auch) mit **Import und Verkauf** von Systemen und Komponenten, Pumpen, Wasserwerkzeugen etc. und dass die Fa. Bt die Petrochemie, Raffinerien etc. **beliefert** (siehe Beilage 2).

Sie erhalten nunmehr Gelegenheit zur Aufklärung des nunmehr neuen Sachverhalts. Im Fall gegenteiliger Sachverhaltsbehauptungen wird um entsprechende Beweisführung ersucht.

8) Zusammenfassung:

Die in diesem Schreiben aufgezeigten Widersprüche in Zusammenhang mit dem Ergebnis der ergänzenden Erhebung (KSV-Abfrage) lassen es als möglich und schlüssig erscheinen, dass Sie sehr wohl laufend Vermittlungsgeschäfte getätigt und hierfür Provisionen erhalten haben.

Nehmen Sie bitte dazu Stellung!"

Die Stellungnahme des FA vom 11. Jänner 2007 sowie die Anfragebeantwortung des KSV-International vom 1. Februar 2007 wurden dem Vorhalt in Kopie angeschlossen.

Nach Beantwortung eines Ersuchschreibens gemäß § 158 BAO durch den Handelsdelegierten in Ta wurde dem Bw. mit **weiterem Vorhalt vom 3. Juli 2007** der wesentliche Inhalt des Antwortschreibens des Handelsdelegierten in Ta zur Stellungnahme übermittelt und um Bekanntgabe der Grundstücksadressen und Zustimmung zu deren Weitergabe ersucht:

„In Beantwortung eines ha. Ersuchschreibens gemäß § 158 BAO betreffend Verkauf bzw. Preisniveau von Grundstücken im Jahr 1987 im Iran hat der Handelsdelegierte in Ta, Mag. K-Hl (mit Mail vom 21. Juni 2007) ausgeführt:

„Im Iran herrscht Vertragsfreiheit sowohl dem Inhalt als auch der Form nach. Hiesige Rechtsanwälte halten aber einen Grundstücks(ver)kauf ausschließlich auf Basis einer mündlichen Vereinbarung für (eher) ausgeschlossen. IdR werden bei der Abwicklung entsprechender Geschäfte Notare involviert, die auch die entsprechenden Prüfungen (Eigentum; Belastungen) und die Eintragung in die Grundbücher (haften am Grundstück und verbleiben beim jeweiligen Eigentümer; einen entsprechenden Kataster gibt es nicht) vornehmen.

Aus eigener Erfahrung können wir aber berichten, dass - wohl aus steuerlichen Gründen - offizielle Angaben zu den tatsächlichen Miet- und Kaufpreisen bei Immobilien teilweise den tatsächlichen Transaktionswert nicht entsprechend abbilden.

Zum Grundstückspreis: die Ermittlung eines historischen Preises ist im Iran schon aus Wechselkursgründen extrem schwierig. Zu der Sie interessierenden Zeit gab es im Iran 3 Wechselkurse (offizieller Kurs, Ölkurs, Schwarzmarkt). Z.B für 1987 zum Schilling. Offizieller Kurs: 1 ATS = 5,58 Rls; Schwarzmarkt: 1 ATS = ca. 70 Rls.'

Zur Frage der Grundstückspreise konnten in diesem Antwortschreiben mangels Kenntnis der genauen Adresse der Grundstücke keine Angaben gemacht werden.

Es steht Ihnen daher frei, Ihre damalige genaue Anschrift und die Adresse der veräußerten Grundstücke sowie die Namen und die genauen Anschriften der damaligen Käufer der Grundstücke bekannt zu geben und die entsprechenden Grundstücksdokumente (Eintragungen in die Grundbücher, welche nach der gegenständlichen Auskunft beim jeweiligen Grundeigentümer verbleiben) vorzulegen. Gleichzeitig werden Sie um schriftliche Zustimmung ersucht, zwecks weiterer Anfrage an den Handelsdelegierten in Ta die Zustimmung zur Bekanntgabe dieser Daten schriftlich zu erteilen."

Am **12. Juli 2007** reichte der steuerliche Vertreter des Bw. ein **Fristerstreckungsgesuch** folgenden Inhalts ein:

„Mit Note vom 12.06.2007, dem einschreitenden Anwalt zugestellt am 14.06.2007, wurde der Berufungswerber aufgefordert, die zu insgesamt 8 Punkten gestellten Fragen innerhalb einer Frist von 4 Wochen ab Zustellung der zitierten Note zu beantworten und die von der Behörde angeführten Unterlagen vorzulegen.

Eine entsprechende Erledigung dieser Aufträge innerhalb der gesetzten Frist ist dem Berufungswerber aus mehreren Gründen nicht möglich.

Vorweg verweist der Berufungswerber darauf, dass er im Dezember 1978 nach Österreich geflüchtet ist und seit damals seinen Wohnsitz in Österreich hat. Nach seiner Flucht hat er all seine Befugnisse als Gesellschafter und Geschäftsführer der Firma Bt GmbH an Herrn Mahr Tv übertragen und diesen auch mit der Durchführung und Abwicklung des Verkaufes von drei ihm gehörigen Grundstücken in Kj bevollmächtigt. Dieser ist daher auch in sämtlichen von der Behörde angesprochenen relevanten Punkten für den Berufungswerber im Iran tätig geworden und wird sich nach einem mit dem Berufungswerber erst kürzlich geführten Telefonat auch bemühen, Aufklärung zu geben und Unterlagen zu besorgen. Dies war innerhalb der gesetzten 4-wöchigen Frist allerdings noch nicht möglich und zwar schon deshalb nicht, weil die gestellten Fragen Zeiträume in den 80-iger Jahren betreffen, die somit mehr als 20 Jahre zurückliegen. Herr Tv hat aus diesem Grunde auch schon jetzt gewisse Zweifel angemeldet, ob es möglich sein wird, solange zurückreichende Fakten noch urkundlich mit Unterlagen belegen zu können.

Zu all dem kommt, dass sich der Berufungswerber aufgrund seines Alters und seines Gesundheitszustandes nicht in der Lage sieht, selbst eine längere Reise in den Iran anzutreten, um selbst und persönlich die gewünschten Unterlagen zu besorgen. Er verweist diesbezüglich auf den in der Beilage vorgelegten ärztlichen Bericht des Herrn Dr. C-M vom 06.07.2007.

Abschließend verweist er unter Hinweis auf die vorgelegten notariellen Urkunden, dass Herr Mahr Tv laut diesen Urkunden im Jahre 1936 geboren ist, selbst daher auch bereits im 71. oder 72. Lebensjahr steht, sodass auch ihm altersbedingt eine Erledigungsfrist von etlichen Wochen eingeräumt werden muss, zumal auch im Iran Behördenerledigungen im Sommer wegen der Hitze längere Zeit in Anspruch nehmen.

*Der Berufungswerber stellt daher aus all diesen Gründen das höfliche **Fristerstreckungsersuchen**, die Frist für die Beantwortung der in der Note vom 12.06.2007 gestellten Fragen und zur Vorlage der angeforderten Unterlagen bis zum 31.10.2007 zu erstrecken.“*

Mit Schreiben vom 16. Juli 2007 wurde die **Frist zur Beantwortung des Vorhalts bis**

1. Oktober 2007 verlängert und der Bw. gleichzeitig darauf aufmerksam gemacht, dass er hinsichtlich seines Gesundheitszustandes zwar auf einen ärztlichen Bericht vom 6. Juli 2007 hingewiesen, diesen aber nicht vorgelegt habe.

Mit der am 27. Juli 2007 eingelangten **Vorhaltsbeantwortung** gab der steuerliche Vertreter des Bw. **zu den Fragen des Vorhalts vom 3. Juli 2007** Folgendes bekannt:

„1. Zu seiner Anschrift:

Wie im Verfahren bereits dargelegt hat der Berufungswerber den Iran im Dezember 1978 verlassen und lebt seitdem zusammen mit seiner Familie in L unter der Anschrift x0xx L/U.

Die letzte Anschrift in Ta lautet wie folgt:

Adr., Iran

2. Adressen der veräußerten Grundstücke:

Bei diesen Grundstücken handelt es sich um drei Baugrundstücke mit einer Größe von zusammen ca. 3.400 m². Die Lage dieser drei Grundstücke war in Kdj und wird diesbezüglich auf die Aktenseiten 137, 138 und 139 des Aktes des Finanzamtes L verwiesen. Als unbebaute Grundstücke verfügten diese Grundstücke seinerzeit noch über keine Anschrift, sind aber durch die zu den vorzitierten Aktenseiten vorliegenden Bescheinigungen der iranischen Justizbehörde-, Grundbuch- und Dokumentenregisterorganisation exakt mit der Katasternummer beschrieben. Der Berufungswerber verweist dazu auch auf seine Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 19.11.2001 und insbesondere auch auf die mit Urkundenvorlage vom 18.02.2002 vorgelegte notarielle Bestätigung des Notariats Nr. 410 Ta vom 31.12.2001 samt beglaubigter Übersetzung. Eine Kopie dieser Urkunde wurde vorsorglich nochmals mit Vorhaltsbeantwortung vom 10.10.2006 dem Senat vorgelegt.

Exaktere Angaben gibt es nicht und können daher auch nicht gemacht werden.

Nach Berichten aus Ta sind zwischenzeitig die Flächen, zu denen die drei genannten Grundstücke gehört haben großflächig mit hohen Büro- und Wohnhäusern verbaut, sodass die angeführten drei Katasternummern auch nicht mehr existieren dürften.

3. Anschriften der damaligen Käufer der Grundstücke:

Die Namen und Daten der Käufer der Grundstücke ergeben sich aus der vorerwähnten und doppelt im Akt erliegenden notariellen Bestätigung des Notariats Nr. 410 in Ta vom 31.12.2001, jeweils mit Angabe der Daten der Personalausweise. Mit Hilfe dieser Personalausweise können die betreffenden Personen amtlich identifiziert werden. Die Anschriften dieser Personen werden amtlich nicht registriert und daher auch in notariellen Urkunden nicht vermerkt. Die Straßenbezeichnungen sind im Iran auch wiederholt geändert worden. Dem Berufungswerber ist es daher nicht möglich die genauen Anschriften der damaligen Käufer der Grundstücke bekannt zu geben, zumal er mit diesen Käufern niemals persönlichen Kontakt hatte und es ihm bei der gegebenen Sach- und Rechtslage gar nicht möglich ist die Anschriften dieser Käufer über irgendeine staatliche Behörde auszuforschen.

In der gegenständlichen notariellen Urkunde ist aber ausdrücklich vermerkt, dass die Personalien der in der Urkunde erwähnten Personen vom vollziehenden Notar überprüft wurden.

4. Grundstücksdokumente:

Wie bereits in Punkt 2. der Vorhaltsbeantwortung vom 19.11.2001 ausgeführt wurde, wurden die hier in Rede stehenden Verkäufe nicht vom Berufungswerber persönlich abgewickelt, sondern von seinem Treuhänder, dem zu diesem Zweck auch die Eigentumsurkunden zwecks Übertragung des Eigentums an die Käufer übergeben worden waren. Der Berufungswerber verfügt daher über keine Urkunden mehr, die sein ursprüngliches Eigentum ausweisen, verweist aber nochmals auf die im Akt erliegenden Urkunden und dabei insbesondere auf die notarielle Bestätigung des Notariats Nr. 410 in Ta vom 31.12.2001 mit Beglaubigungs- und Überbeglaubigungsvermerken.

5. Zu den Ausführungen des Handelsdelegierten in Ta:

Richtig ist, dass bei der Abwicklung von Grundstücksgeschäften in der Regel Notare beigezogen werden zumal die iranische Grundbuch- und Dokumentenregisterorganisation im

Wesentlichen von Notaren geführt wird, wie sich dies auch aus den vorstehenden Ausführungen ergibt. Da es sich bei den in den Urkunden auf Aktenseiten 137 – 139 angeführten Grundstücksnummern nach dem Inhalt der Bescheinigungen um Katasternummern handelt, dürfte der befragte Handelsdelegierte, nachdem er die Existenz eines Katasters überhaupt verneint, diesbezüglich über keine exakten Kenntnisse verfügen.

Aus diesem Grund, weiters aber auch aus den bereits in der Vorhaltsbeantwortung vom 19.11.2001 gegen eine Beiziehung der Wirtschaftskammer zu steuerlichen Erhebungen angeführten Bedenken, kann sich der Berufungswerber nicht dazu entschließen, die von Ihnen erbetene Zustimmung für weitere Anfragen an den Handelsdelegierten in Ta, sowie die Zustimmung um Bekanntgabe von Daten zu erteilen, ohne dass dabei die Art und der Zweck dieser Daten angeführt ist.

Weder einer Außenhandelsstelle der Wirtschaftskammer noch einem Handelsdelegierten kommt irgendein Behördencharakter zu, die vorliegende Auskunft hat daher keinen amtlichen und verbindlichen Charakter.

Der auf eigene Erfahrung gestützte Bericht, dass – wohl aus steuerlichen Gründen – offizielle Angaben zu den tatsächlichen Miet- und Kaufpreisen bei Immobilien teilweise den tatsächlichen Transaktionswert nicht entsprechend abbilden, ist in Bezug auf den Berufungswerber nicht nur absolut unrichtig, sondern lässt auch eine ganz und gar unsachliche Tendenz erkennen und beweist eine jedenfalls abzulehnende Voreingenommenheit.

Der Berufungswerber spricht sich daher ausdrücklich gegen eine Beiziehung des genannten Handelsdelegierten bzw. der Wirtschaftskammer im gegenständlichen Abgabenverfahren aus und verweist darauf, dass die bezüglich der verkauften Grundstücke angeforderten Daten aus den vom Berufungswerber vorgelegten Urkunden bereits im Akt angeführt sind und im Übrigen im Wege amtlicher Rechtshilfe auch durch die iranischen Behörden, nämlich die Grundbuch- und Dokumentenregisterorganisation beschafft werden könnten."

Mit Schreiben vom 20. August 2007 wurde dem Bw. eine **Aufforderung zur Empfänger- bzw. Gläubigerbenennung gemäß § 162 BAO** übermittelt sowie um Beantwortung folgender Fragen bis spätestens 31. Oktober 2007 ersucht:

„1) Ihre mit Schreiben vom 10. Juli 2007 erfolgte Beantwortung des Vorhaltes vom 3. Juli 2007 wird zur Kenntnis genommen.

2) Unter Punkt „2) Zurechnung der Zuflüsse:" des ho. Vorhaltes vom 12. Juni 2007 (nach Fristverlängerung zu beantworten bis längstens 31. Oktober 2007) wurden folgende Fragen an Sie gerichtet:

,a) In der Niederschrift vom 17. Juni 1998 wurde Ihre Aussage festgehalten, dass die Zahlungsausgänge von Bt-Konten zwar Ihnen zugeflossen sind, Sie jedoch Schmiergeldzahlungen an bestimmte Personen zu leisten gehabt hätten.

*Legen Sie bitte die Sachverhalte betreffend Schmiergeldzahlungen vollständig offen. Bisher haben Sie weder **Namen und Anschrift der Empfänger** bekannt gegeben, noch wurde offen gelegt, aus welchen Gründen diese Zahlungen geleistet wurden. Es wird Ihnen nunmehr letztmalig Gelegenheit gegeben, dies nachzuholen.*

b) In der Vorhaltsbeantwortung vom 10. Oktober 2006, „Punkt b", haben Sie drei Sammelbeilagen betreffend die Jahr 1988, 1989 und 1990 vorgelegt, woraus Zahlungen an Dritte ersichtlich seien und somit nicht als Einnahmen qualifiziert werden könnten. Gleichzeitig wurde angeboten, eine „gleichartige Überprüfung des Zeitraumes 1991 bis 1996"

vorzulegen.

Es wird Ihnen hiermit Gelegenheit gegeben, dies nachzuholen.

Zu den bisher vorgelegten handschriftlichen Aufstellungen ist festzustellen, dass diese teilweise unleserlich sind. Um Vorlage in Maschinschrift wird deshalb ersucht.

Weiters werden Sie ersucht, hinsichtlich der in den Aufstellungen angeführten Empfängern der Beträge nochmals den jeweiligen Namen (lesbar) samt Anschrift sowie den Zahlungsgrund bzw. die Funktion, in der der jeweilige Empfänger tätig geworden ist, bekannt zu geben.

Auch die in Kopie vorgelegten Belege sind teilweise unleserlich. Um Ergänzung wird deshalb ersucht.'

Diese Fragestellung wird hiermit wiederholt und ausdrücklich darauf hingewiesen, dass diese **eine formell auf § 162 BAO gestützte Aufforderung zur Empfänger- bzw. Gläubigerbenennung darstellt** und dass gemäß § 162 Abs. 2 BAO bei Verweigerung der verlangten Angaben die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen sind.

3) Unter Punkt „**3 lit. c) Zahlungsmodalitäten**“ des ho. Vorhaltes vom 12. Juni 2007 wurden folgende Fragen an Sie gerichtet:

- „Geldfluss an den Treuhänder:

Bisher wurde nicht geklärt, zu welchem Zeitpunkt und auf welche Weise der Treuhänder Tv die Kaufpreiszahlungen für die von Ihnen im Iran veräußerten Grundstücke von den Käufern in Empfang genommen hat.

Bitte um Aufklärung dieses Sachverhalts und Vorlage entsprechender Beweismittel.

- Geldfluss an Sie als Veräußerer:

Geben Sie bitte bekannt, zu welchen Zeitpunkten die Einzelbuchungen der Kaufpreiszahlung in Form der 18 Raten in den neun Jahren erfolgt sind und belegen Sie bitte diese Zahlungen, da die Nachvollziehbarkeit am Konto nicht gegeben ist.

Weiters wird um Vorlage entsprechender Abrechnungsbelege mit der Fa. Bt ersucht.'

a) Geben Sie bitte zu diesem Punkt auch bekannt, ob bzw. gegebenenfalls welche Verträge mit der Fa. Bt & Co Lt. im Zusammenhang mit den dargestellten Vorgängen (Zahlungsflüsse an die GmbH bzw. Auszahlungen von Konten der GmbH an Sie aus dem Verkauf der Grundstücke) abgeschlossen wurden und legen Sie bitte diese Verträge vor.

Stellen Sie bitte den diesbezüglichen Sachverhalt umfassend dar (vor allem nachvollziehbare Darstellung des Geldflusses und der Gründe für die jeweils gewählte Vorgangsweise).

b) Haben Sie hinsichtlich der in die GmbH transferierten Beträge aus den genannten Grundstücksverkäufen Rückzahlungsmodalitäten vereinbart und Zinsenvereinbarungen getroffen?

Um Vorlage entsprechender Beweismittel wird ersucht."

Mit **Vorhaltsbeantwortung vom 31. Oktober 2007** gab der steuerliche Vertreter des Bw. Folgendes bekannt:

„Zu 1. Allgemeines der Note vom 12.06.2007:

Ad a: Es ist richtig, dass der Berufungswerber im Dezember 1978 nach Österreich geflüchtet ist. Der unmittelbare Anlass, weshalb dann im Juli 1981 von der Firma Bt & Co Ltd. in Österreich bei der Rkb das Sparbuchkonto x.x.x eröffnet wurde, ist dem Berufungswerber wegen der lange zurückliegenden Zeit (26 Jahre!) nicht mehr Erinnerung. Die politische

Entwicklung im Iran in Verbindung mit dem Sturz des Schah war von vornherein keineswegs abschätzbar. Beispielsweise hat der iranisch-irakische Krieg 1980 begonnen, war im Jahre 1978 aber noch keineswegs zu erwarten.

Dass das vorangeführte Sparbuch von RBg namens der Firma Bt & Co Ltd. angelegt wurde, daher auch nach wie vor im Eigentum dieser Firma steht, ergibt sich aus den Bankunterlagen, welche den Kontowortlaut: Bt CO. Ltd., P.O. Box xcv ausweisen.

Ad b: *Der aufgezeigte Widerspruch besteht schon in der Protokollierung meiner Angaben vom 19.03.1997: So wurde im 3. Absatz auf Aktenseite 26 angeführt, dass mein Bruder seit Sommer 1987 in Amerika lebt, wobei die Firma Bt im Iran von einem Treuhänder geführt wird.*

Hingegen ist im letzten Absatz angeführt, dass mein Bruder in Amerika einen Handel mit Geschenkartikeln betreibt, seine Firma Bt zwar noch existiert, übe aber seit etwa 1993 keine Geschäftstätigkeit mehr aus.

Diese Widersprüche können nicht von mir stammen, sondern sind durch falsche Protokollierungen zustande gekommen. Mir war nämlich aus den im Jahre 1986 im Notariat Nr. 19 Teheran notariell abgeschlossenen Vereinbarungen bekannt, dass in diesem Jahr sowohl ich wie auch mein Bruder alle unsere gesellschaftsrechtlichen Befugnisse an der Firma Bt & Co Ltd. an Herrn Mahr Tv als GENERALBEVOLLMÄCHTIGTEN übertragen hatten. Diese Urkunden wurden mit der Vorhaltsbeantwortung vom 10.10.2006 dem Senat vorgelegt.

Meine Aussage vom 19.03.1997 war daher richtig, wenn ich ausgesagt habe, dass die Firma Bt im Iran von einem Treuhänder geführt wird. Dem habe ich mit Sicherheit nicht hinzugefügt, dass die Firma Bt seit 1993 keine Geschäftstätigkeit mehr ausübt.

In diesem Zusammenhang möchte ich allerdings auf meine Steuererklärungen für die Jahre 1988 bis 1996 (Aktenseite 33 – 41) hinweisen, laut welchen ich in den Jahren 1995 und 1996 keine Provisionseinnahmen bezog, weil die Firma Bt in diesen Jahren in Österreich und Deutschland keine Umsätze mehr machte.

Ad c: *Der Vorhalt, ich hätte bei der Vernehmung am 19.03.1998 ausgesagt, im Jahr 1990 sei mir ein Betrag von 10.383,00 S aus Geschäften mit der Firma Hck überwiesen worden, ist unrichtig.*

Gegenstand der diesbezüglichen Befragung am 19.03.1998 war das Sparbuchkonto der Rak, Konto Nr. x.x.x der Firma Bt & Co Ltd., wozu ich gefragt wurde, woher die im Jahre 1990 eingegangene Überweisung über 10.383,00 S stamme.

Meine Antwort darauf lautete: "Von Geschäften mit der Firma Hck ". Daraus ergibt sich völlig eindeutig und widerspruchsfrei, dass diese Überweisung nicht mir, sondern der Firma Bt & Co Ltd. zugeflossen ist.

Dass ich aufgrund der mir von der Firma Bt & Co Ltd., vertreten durch meinen Bruder als damaligen Geschäftsführer, erteilten Vollmacht von diesem Sparbuch Abhebungen tätigen konnte, kann nicht dahin ausgelegt werden, die Eingänge auf diesem Sparbuch der Firma Bt & Co Ltd. als meine eigenen Provisionseinkünfte zu qualifizieren.

Dazu ergibt sich aus den unter Aktenseiten 113 – 129 erliegenden Unterlagen betreffend die Geschäftsbeziehungen mit der Firma Hck Austria GesmbH, dass der Vertretungsvertrag für den Iran von der Firma Hck Austria GmbH ausdrücklich mit der Firma Bt & Co Ltd. abgeschlossen wurde (Aktenseite 115).

Dass ich auch für die mit der Firma Hck Austria GesmbH abgeschlossenen Geschäfte anteilige Provisionen bezogen habe ergibt sich aus den bereits oben erwähnten Abgabenerklärungen für die Jahre 1988 bis 1996. Daraus ergeben sich auch die von mir erklärten Provisionsbezüge

aus Geschäften der Firma Bt & Co Ltd. mit den von Ihnen angeführten Firmen Os GmbH und Mt. .

Zu 2. Zurechnung der Zuflüsse:

Ad a: Meine Angaben vom 17.06.1998 sind in Ihren Vorhalten vom 12.06. und 20.08.2007 nur unvollständig wiedergegeben: Ich habe nämlich niemals angegeben, dass ich, wie mir dies nunmehr vorgehalten wird, Schmiergeldzahlungen an bestimmte Personen zu leisten gehabt hätte. Vielmehr habe ich ausdrücklich angegeben, dass es sich dabei um Schmiergelder handelt, die Bt an Personen, mit denen ich nichts weiter zu tun hatte, bezahlte. Dazu gab ich auch an, dass mir von Mahr Tv die Namen bekannt gegeben werden, denen ich die von ihm genannten Beträge bar auszahlte. Diese Personen erhielten von Mahr Tv meine Telefonnummer, worauf sich diese Personen sodann mit mir in Verbindung setzten. Dazu habe ich angeführt, dass ich Belege über diese Schmiergeldzahlungen, die nur äußerst selten ausgestellt wurden, nicht besitze, weil ich diese Belege nach Verständigung des Herrn Tv zerrissen und weggeworfen habe.

Daraus ergibt sich deutlich, dass ich in Verbindung mit meinen Provisionseinnahmen niemals irgendwelche Schmiergeldzahlungen geleistet habe, sondern, dass es sich dabei um Schmiergeldzahlungen der Firma Bt an mir ansonsten unbekannte Personen handelte, welche ich diesen Personen zwar auf die geschilderte Weise auszuzahlen hatte, mit denen ich im Übrigen aber keinerlei geschäftlichen oder privaten Kontakt hatte. Ich bin von mir aus daher auch nicht in der Lage, Namen und Anschriften dieser Personen bekannt zu geben. Auch die Geschäftsführung der Firma Bt & Co Ltd., der ich den Inhalt Ihrer Vorhalte vom 12.06. und 20.08.2007 zu Kenntnis gebracht habe, hat mir dazu mitgeteilt, dass betreffend die Geschäftsvorgänge vor dem Jahr 2001 wegen der lange zurückliegenden Zeit keine Unterlagen mehr vorhanden sind, weshalb auch die Firma Bt & Co Ltd. die von Ihnen verlangten Empfängerangaben nicht mehr geben kann. Ihrem mit Vorhalt vom 20.08.2007 angedrohten Hinweis auf die Bestimmung des § 162 BAO wird Folgendes entgegengehalten:

- Ich habe nie bestritten für die Firma Bt & Co Ltd. tätig gewesen zu sein, auch nicht Gesellschaftsrechte an dieser Firma zu besitzen und aufgrund erteilter Vollmachten von in Österreich und Deutschland vorhandenen Konten der Firma Bt & Co Ltd. Abhebungen für bestimmte Zwecke getätigt zu haben. All dies bewirkt aber nicht, dass ich für die Firma Bt & Co Ltd., welche ihren Sitz in Ta /Iran hat, für geschäftliche Aktivitäten in Österreich und Deutschland abgabenpflichtig im Sinne des § 162 BAO wäre. Neben Österreich unterhält die Bt & Co Ltd. Geschäftsbeziehungen auch in etlichen anderen Ländern außerhalb des Irans, wozu sie nicht nur berechtigt ist, sondern wofür sie im Iran auch ihre Steuern zu bezahlen hat und auch ordnungsgemäß bezahlt. Ob sie dort bestimmte Aufwendungen, beispielsweise Schmiergeldzahlungen absetzen konnte oder nicht, kann nicht Sache der österreichischen Finanzverwaltung sein.

- Die Bestimmung des § 162 BAO kann in diesem Sinne auch nicht auf den Berufungswerber angewendet werden, der zwar über Auftrag und auf Rechnung des iranischen Unternehmens derartige Zahlungen an Gesprächspartner dieses Unternehmens übermittelt hat, jedoch nicht auf eigene Rechnung und ohne Kenntnis der tatsächlichen und rechtlichen Zusammenhänge. Die Aufforderung zur Empfänger- und Gläubigerbenennung an ihn ist daher jedenfalls verfehlt und kann nicht bedeuten, dass dem Berufungswerber eine persönliche Haftung für Abgabenpflichtigen der Bt & Co Ltd. trifft, zumal er mit der Geschäftsführung der Gesellschaft absolut nichts zu tun hat, sondern seit 1978 in Österreich lebt.

- Für den Berufungswerber wäre die an ihn mit Vorhalt vom 20.08.2007 gerichtete Aufforderung zur Empfänger- bzw. Gläubigerbenennung auch offenbar unerfüllbar, weil eine unverschuldete tatsächliche Unmöglichkeit vorliegt, die damaligen Empfänger namhaft zu machen. Zum Einen deshalb, weil für den Verfahrenszeitraum 1988 bis 1996 glaubhaft

keinerlei Unterlagen mehr vorliegen, seitdem zumindest ein Zeitraum von 11 Jahren und mehr verstrichen ist. (Vgl. VwGH 02.03.1993, 91/14/0144).

- Zum Anderen dient nach herrschender Ansicht § 162 BAO vornämlich dem Ziel, Besteuerungskomponenten, die sich bei einem Abgabepflichtigen steuermindernd auswirken, beim Empfänger steuerlich zu erfassen. Sieht man also den Zweck des § 162 BAO primär darin, die Besteuerung beim Empfänger sicherzustellen, so wird eine auf § 162 Abs. 1 BAO gestützte Aufforderung dann nicht dem Normzweck entsprechen, wenn sicher ist, dass der Empfänger mit den entsprechenden Beträgen nicht der österreichischen Besteuerung unterliegt (vgl. VwGH 14.05.1974, 284/73). Dies ist gegenständlich der Fall, weil die Firma Bt & Co Ltd. als in Teheran registriertes Unternehmen der iranischen Steuerpflicht unterliegt und eine Steuerpflicht in Österreich von vornherein niemals anzunehmen war.

Ad b: Auftragsgemäß legt der Berufungswerber die Sammelbeilagen betreffend die Jahre 1988, 1989 und 1990 in Maschineschrift vor.

Betreffend die Jahre 1991 bis 1996 hat der Berufungswerber von der Firma Bt & Co Ltd. kein Belegmaterial erhalten, weil diese Unterlagen nach dem Gesellschafter- und damit verbundenen Personalwechsel in der Firma nicht mehr greifbar sind.

Zu 3. Kaufvertrag über die Grundstücke (3.400 m²) im Jahr 1987:

Ad a: Grundstückserwerb bzw. Grundstücksbesitz:

Herr Tv hat dem Berufungswerber fernmündlich bestätigt, dass die Steuern für die bis zum Jahre 1987 in seinem Eigentum gestandenen, in Kdj liegenden Grundstücke ordnungsgemäß bezahlt wurden. Spezielle Erklärungen waren hiefür nicht abzugeben, die Bezahlung der Grundsteuern wird aber insbesondere im Fall einer Bebauung behördlich kontrolliert und zwar ebenso wie die Entrichtung sämtlicher Steuern für betriebliche und gewerbliche Tätigkeiten.

Unterlagen in Form von Bestätigungen oder Belegen liegen für diese Jahre aus zeitlichen Gründen – seit dem sind mehr als 20 Jahre verstrichen – nicht mehr vor.

Naturgemäß auch nicht betreffend die Grundsteuer für die kaufgegenständlichen Grundstücke, wozu noch zu bemerken ist, dass anlässlich der Übertragung des Eigentums an andere Eigentümer von den durchführenden Notariaten regelmäßig kontrolliert wird, ob die in der Vergangenheit angefallenen Steuern ordnungsgemäß entrichtet wurden.

Unterlagen über den Erwerb dieser Grundstücke, welcher bereits vor mehr als 40 Jahren stattfand, stehen dem Berufungswerber nicht mehr zur Verfügung. Aufgrund des gegenständlichen Vorhaltes hat der Berufungswerber versucht über Herrn Tv und die amtliche Stelle für Registrierung von Urkunden und Immobilien diesbezügliche Auskünfte und Unterlagen zu erlangen, doch war dies wegen Zeitablaufes nicht möglich. An dieser Stelle verweist der Berufungswerber nochmals auf die urkundliche Bestätigung des Notariats Nr. 410 in Teheran vom 31.12.2001 samt beglaubigter Übersetzung mit Beglaubigung der Konsularabteilung der Botschaft der islamischen Republik in Wien sowie die Überbeglaubigung des Bundesministeriums für auswärtige Angelegenheiten jeweils vom 04.02.2002.

Aus diesen Urkunden ergibt sich unzweifelhaft, dass der Berufungswerber Eigentümer der gegenständlichen Grundstücke im Ausmaß von insgesamt 3.400 m² war, wobei in der vorangeführten notariellen Urkunde vom 31.12.2001 ausdrücklich auch die amtlichen Buch- und Katasternummern angeführt sind.

Ad b: Veräußerung der Grundstücke:

Der Vorhalt zur Niederschrift vom 19.03.1998 ist deshalb nicht recht verständlich, weil der Berufungswerber damals zu den Grundstücksverkäufen überhaupt nicht befragt wurde. Im Zuge einer weiteren Befragung am 23.03.1998 hat er bloß angegeben, dass die notarielle

Beglaubigung des mit notarieller Urkunde vom 31.12.2001 beurkundeten Kaufvertrages zur Voraussetzung hatte, dass für die kaufgegenständlichen Grundstücke eine Bebauungserlaubnis erteilt wurde. Der Hinweis auf das Jahr 1994 bezog sich augenscheinlich auf die das Grundstück Nr. 163/6329 bezogene Abtretungsurkunde vom 15.09.1994. Wann die Bebauungserlaubnis tatsächlich erteilt wurde ist dem Berufungswerber nicht bekannt, dies war Angelegenheit der Käufer.

Die Frage, ob sich der Berufungswerber bereits in den Jahren vor 1987 um die Erlangung einer Bebauungserlaubnis bemüht hat wird verneint. Für eine der Lage des Grundstückes entsprechende Bebauung fehlten dem Berufungswerber die Mittel, weil aufgrund der räumlichen Nähe der Stadt Kdj zu Teheran zu erwarten war, dass diese Städte also bald zusammenwachsen werden und eine Verbauung nur in Form von Hochhäusern rentabel sein könne.

Dass sich die neuen Eigentümer um die Erlangung einer Bebauungserlaubnis bemühen werden stand von vornherein zu erwarten, weil die Bebauungserlaubnis Voraussetzung für die offizielle Durchführung des Kaufvertrages im Grundbuch war und im Weiteren diese Bebauungserlaubnis Voraussetzung dafür war, die gekauften Grundstücke widmungsgemäß und rentabel zu verwerten und zu bebauen. (Büros, Wohnungen und Geschäfte).

Dass die Entwicklung der Bebauungserlaubnis für Privatpersonen im Iran oftmals mehr als 10 Jahre dauert, entspricht der Regel. Die Entwicklung in Form einer Ausdehnung von Teheran in Richtung Süden und Südwesten war bereits Ende der 70-iger bzw. Anfang der 80-iger Jahre vorauszusehen. Dementsprechend haben sich auch die Preise für Baugrundstücke entwickelt und war der im Jahre 1987 vom Berufungswerber für diese Grundstücke erzielter Preis ein durchaus angemessener. Es war damals bereits überschaubar, wie weit diese Entwicklung bislang gediehen war und dass gute Chancen bestanden, dass die gegenständlichen Grundstücke innerhalb der nächsten 8 bis 10 Jahre in überaus rentabler Weise verbaut werden können. Das heißt, dass eine sehr hohe Verbauung zu erwarten stand, was sich nachträglich auch bestätigt hat.

Dass zum Zeitpunkt des notariellen Kaufvertrages laut Urkunde des Notariats Nr. 410 zu Teheran vom 31.12.2001 Baugenehmigungen auf den Vertragsgrundstücken für Wohn- und Geschäftszwecke bereits ausgestellt waren, wurde in dieser Urkunde ausdrücklich bestätigt.

Dass die vertragsgegenständlichen Grundstücke auch zum Zeitpunkt des mündlichen Vertragsabschlusses als künftig hin bebaubar angesehen wurden, ergibt sich aus all diesen Ausführungen, insbesondere aus dem Umstand, dass die Käufer den in der vorerwähnten Urkunde von 31.12.2001 angeführten Preis innerhalb der vereinbarten Frist in Teilzahlungen bezahlt haben und dass diese Grundstücke zwischenzeitig mit Hochhäusern verbaut sind und entsprechenden Ertrag abwerfen dürften.

Die anlässlich des mündlichen Kaufabschlusses im Jahre 1987 von den Käufern akzeptierten Wechsel, welche der Sicherstellung der vereinbarten 18 halbjährlichen Teilzahlungen dienten, wurden nach Abdeckung des Gesamtkaufpreises von Herrn Tv an die Käufer zurückgegeben und vernichtet. Diese Wechsel können daher nicht mehr vorgelegt werden.

Die Bekanntgabe von 5 Vergleichskaufpreisen über Grundstücke ohne Baugenehmigung in unmittelbarer Nähe der gegenständlichen Grundstücke ist deshalb unmöglich, weil sich die vom Berufungswerber verkauften Grundstücke mitten im zwischenzeitig verbauten Stadtgebiet befinden, die in diesem Bereich nur noch einzeln vorhandenen Grundstücke entweder bereits über Baugenehmigungen verfügen oder solche über Ansuchen jederzeit ausgestellt werden.

Ein diesbezüglicher Lageplan mit Grundstücksnummern war nicht zu beschaffen, weil ein öffentlicher Gesamtlageplan ähnlich einer österreichischen Katastermappe nicht existiert. Aus diesem Grunde konnten auch die Grundstücksnummern einzelner freier Grundstücke nicht

erhoben werden, weil die Eigentümer dieser Grundstücke nicht bekannt sind und mangels eines behördlichen Melderegisters auch nicht ohne Weiteres erhoben werden können.

Aus diesen Gründen ist es auch nicht möglich amtlich beglaubigte Kaufverträge vorzulegen oder Papiere, welche der österreichischen Grunderwerbsteuererklärung entsprechen. Vergleichbare Einrichtungen existieren im iranischen Rechtsbereich nicht, zumal diesbezügliche Daten öffentlich nicht bekannt gemacht werden, ebenso wenig wie privatrechtliche Verträge.

Die Aufforderung, sämtliche Dokumente vorzulegen, die bei Erstellung der notariellen Bestätigung des Notariats Nr. 410 in Teheran vorzulegen waren (Kaufverträge, Grundbuchsauszüge, etc.) ist unerfüllbar. Die hierfür im Notariat Nr. 410 zuständigen Notare bzw. Angestellten haben dieses Ansinnen unter Hinweis darauf abgelehnt, dass die mit der Urkunde Nr. 027271/C-80 beurkundeten Tatsachen, Feststellungen und Bestätigungen amtlichen Inhalt haben und keiner weiteren Bestätigung bedürfen. Eine derartige notariell geprüfte und registrierte Erklärung hat nicht nur amtlichen Charakter sondern gibt auch vollen Beweis für die darin bestätigten Tatsachen.

Dieser Standpunkt entspricht auch der Rechtspraxis sämtlicher iranischer Gerichte und Behörden, im Übrigen auch der Steuerbehörden.

Die Annahme, dass eine derartige notarielle Bestätigung nur gegen Vorlage entsprechender Dokumente ausgestellt wird, verkennet den amtlichen Charakter eines Notars. Auch in Österreich werden Notare in etlichen Bereichen als Amtspersonen tätig und haben in Folge dessen die von ihnen erstellten Urkunden amtlichen Charakter. Auf welche Unterlagen sich derartige notarielle Urkunden stützen, ist im Einzelfall unterschiedlich. Es obliegt der Amtstätigkeit des Notars, eine Urkunde entsprechend zu erstellen und kann daher in Bezug auf die gegenständliche Urkunde des Notariats Nr. 410 zu Teheran mit der oben angeführten laufenden Nummer nicht angenommen werden, dass der darin bestätigte Inhalt nicht den Tatsachen entspricht.

Den zur Entwicklung der Grundstückspreise durch die Ausweitung der Stadt Kdj angeführten Argumenten wird entgegengehalten, dass sich diese Stadt in einer Entfernung von rund 40 km von Teheran im absoluten Zentrum des Irans befindet. Schon zu Zeiten des Schahs war der wirtschaftliche Aufschwung dieser Region, insbesondere zu Folge der damals von Amerika gewährten wirtschaftlichen Unterstützung gewaltig. Auch die dann folgende iranische Republik sah dort ihr wirtschaftliches Zentrum, zumal dieser Bereich auch von Kriegswirren verschont blieb. Eine Ausweitung von Teheran nach Norden war aus geografischen Gründen nicht möglich, es war daher klar, dass durch den wirtschaftlichen Aufschwung gerade Ende der 80-iger Jahre diese Ausweitung nur Richtung Süden und Südwesten gehen könnte. Dass sich eine solche Ausweitung nicht von einem Jahr auf das andere ergibt, sondern von Jahrzehnt zu Jahrzehnt, liegt in der Natur der Sache und wird auch durch die Ausweitung von Großstädten, beispielsweise in Mitteleuropa bestätigt. Gegenwärtig sind Ta und Kdj praktisch zusammengewachsen und bilden einen einheitlichen Wirtschaftsraum.

Mitursache für die Ausweitung von Kdj war auch der Iran-Irakkrieg, durch den viele Grenzbewohner veranlasst wurden, von der Grenze wegzuziehen und sich im Inneren des Landes Richtung Teheran anzusiedeln.

Auch die Bevölkerungszahlen spiegeln den Aufschwung dieser Region wieder. Die in der Note vom 12.06.2007, offenkundig dem Internet entnommenen Bevölkerungsdaten, stimmen zwar mit den im Iran erhobenen Bevölkerungsdaten nicht überein, weil offenkundig zu Folge Mangel eines behördlichen Meldewesens nur Teile der Bevölkerung amtlich erfasst sind, aus politischen Gründen jedoch nicht unwesentlich höhere Ziffern vermerkt wurden. Die Relation der Bevölkerungssteigerung scheint aber parallel zu verlaufen. Unter Zugrundelegung der Internetziffern hat sich die Bevölkerung zwischen 1986 und 1996 um mehr als das Doppelte erhöht, zwischen 1986 und 2007 um fast auf das Vierfache. Diese Steigerungsraten sind in

anderen Bereichen, weder im Iran noch in Mitteleuropa und auch nicht in Amerika möglich. Sie ergab sich aus der geografischen Nähe von Kdj zu Ta und spiegelt die gegenwärtige Situation, die Kdj als Satellitenstadt von Ta bezeichnet.

Ad c: Zahlungsmodalitäten

- Geldfluss an den Treuhänder:

Aus der bereits wiederholt zitierten notariellen Urkunde des Notariats Nr. 410 zu Teheran vom 31.12.2001, laufende Nr. 027271/C-80, mit Beglaubigung der Konsularabteilung der Botschaft der islamischen Republik Iran in Wien samt Stempel des iranischen Außenministeriums vom 04.02.2002 und Überbeglaubigung der Republik Österreich durch das Bundesministerium für auswärtige Angelegenheiten, ebenfalls vom 04.02.2002, ist öffentlich bestätigt, dass die in dieser Urkunde unter Punkt 1., 2. und 3. angeführten Personen im Jahre 1987 vom Berufungswerber drei Grundstücke im Ausmaß von 3.400 m² und den Buchnummern 163/63226, 163/6329 und 163/6332 (Stücke 3, 6 und 9) gekauft haben und den Preis dieser Grundstücke in Höhe von 480.000.000,00 Rial bzw. 48.000.000,00 Toman an den Bevollmächtigten des Berufungswerbers, Herrn Mahr Tv bezahlt haben und dieser den Erhalt des vorerwähnten Betrages bestätigt hat und des Weiteren den Berufungswerber die Genehmigung erteilt hat, diesen Betrag von den europäischen Bankkonten der Firma Bt abzuheben.

Diese Urkunde wurde dem Senat bereits mit Vorhaltsbeantwortung vom 10.10.2006 vorgelegt und befindet sich daher im Akt.

- Geldfluss an Sie als Veräußerer:

Die Kaufpreiszahlungen durch die Käufer erfolgten in insgesamt 18 Raten und zwar alljährlich zwei Mal.

Die Behebungen von den Konten der Firma Bt & Co Ltd. in Österreich und Deutschland durch den Berufungswerber erfolgten gemäß Kontoständen und bedarf laufend in unregelmäßigen Teilbeträgen, die sich insgesamt aus den Kontounterlagen ergeben.

Eine detaillierte Aufstellung hierüber vermag der Berufungswerber nicht vorzulegen, weil mit der Firma Bt & Co Ltd. bzw. mit Herrn Mahr Tv die laufenden alljährlichen Abrechnungen für die Zahlungsjahre abgestimmt wurden.

Soweit diese Abrechnungen beim Berufungswerber in L auflagen, waren sie von der Prüfungsabteilung Strafsachen beim Finanzamt L gesichtet worden. Bei der Firma Bt & Co Ltd. in Teheran liegen diese Unterlagen zu Folge Zeitablaufs nicht mehr auf, weil sämtliche Unterlagen vor dem Jahre 2001 nicht mehr benötigt und daher skartiert wurden.

Schriftliche Verträge wurden zwischen dem Berufungswerber und der Firma Bt & Co Ltd. in Verbindung mit der Abrechnung bzw. Weiterleitung der Kaufpreiszahlungen nicht geschlossen.

Die Überprüfung der Richtigkeit der laufenden Jahresabrechnungen ergab sich aus den Buchführungsunterlagen der Firma Bt & Co Ltd., die dem Berufungswerber vom Geschäftsführer Tv präsentiert und erläutert wurden.

Zu 4. Erbteile:

Der Vater des Berufungswerbers ist bereits im Jahre 1964 verstorben, seine Mutter im Jahre 1982. Die jeweiligen Nachlassvermögen wurden vorerst auf Mutter und Geschwister und nach dem Tod der Mutter auf die drei Kinder aufgeteilt und zwar auf den Berufungswerber, seinen Bruder RBg und auf seine Schwester Hh Bg .

Irgendwelche Erburkunden sind nicht mehr vorhanden, weil der Tod der Mutter mehr als 25 Jahre zurückliegt.

Zu 5. Vermittlungsgeschäfte:

Wie bereits oben darauf hingewiesen wurde, war der Berufungswerber ausschließlich für die Firma Bt tätig und hat keinerlei Geschäfte im eigenen Namen abgeschlossen bzw. vermittelt.

Dies auch im Fall der Geschäftsverbindung zur Firma Hck Austria GesmbH, hinsichtlich der bereits oben auf Aktenseite 115 verwiesen wurde. Dort hat die genannte Firma der Prüfungsabteilung Strafsachen gegenüber ausdrücklich bestätigt, dass der Vertretungsvertrag mit der Firma Bt & Co Ltd. zwar vom Berufungswerber aber ausdrücklich für die Firma Bt & Co Ltd. unterzeichnet wurde.

Dazu ergibt sich aus den von der Firma Hck Austria GesmbH vorgelegten und unter Aktenseite 113 – 129 erliegenden Geschäftsunterlagen, dass die Provisionsrechnungen (Aktenseiten 117, 120, 125 und 128) sämtliche auf die Firma Bt & Co Ltd. lauten. Auch die Bezahlung dieser Rechnungen erfolgten auf das Bt Konto Nr. x.x.x der Rak L und nicht auf ein Konto des Berufungswerbers.

Zu 6. Stellungnahme des Finanzamtes:

Dazu wird ausgeführt, dass das Unterschriftenblatt der Firma Bt & Co Ltd. bei der Rak L /Tan zumindest seit 10.10.2006 im Akt erliegt.

Dass RBg im Jahr 1978 zum alleinigen Geschäftsführer bestellt wurde, ergibt sich aus dem Faktum, dass nach dem Inhalt des iranischen Amtsblattes vom 18.08.1975 nur mehr der Berufungswerber und sein Bruder RBg Gesellschafter waren. Da der Berufungswerber im Jahr 1978 aus den mehrfach angeführten Gründen nach Österreich geflüchtet ist, war Herr RBg der einzige Gesellschafter der die Firma Bt & Co Ltd. in Ta führen konnte und auch geführt hat. Daraus ist zwingend abzuleiten, dass er auch allein als Geschäftsführer der Firma fungierte.

Zu Folge des Aufenthalts des Berufungswerbers in Österreich konnte er naturgemäß nicht gleichzeitig für die Firma Bt & Co Ltd. als Geschäftsführer tätig sein.

Die übrigen zur Firma Bt & Co Ltd. gestellten Fragen sind bereits beantwortet. Bezüglich der für die Jahre 1988, 1989 und 1990 vorgelegten Belege verweist der Berufungswerber darauf, dass sehr wohl ein Zusammenhang mit Betriebsausgaben der Firma Bt besteht, weil eine Steuerpflicht des Berufungswerbers nur insoweit gegeben sein kann, als ihm Provisionsanteile für seine Vermittlungstätigkeit für die Firma Bt & Co Ltd. zugeflossen sind. Die Zurechnung sämtlicher von ihm mit Vollmacht der Firma Bt & Co Ltd. von deren Konten abgehobenen Beträge war in erster Instanz damit begründet worden, dass der Berufungswerber über diese Bt -Konten allein Verfügungsberechtigt gewesen sei und er mit Abhebung von den Konten Verfügungsgewalt über die Gelder erlangt habe.

Dem wird entgegengehalten, dass eine Alleinverfügungsberechtigung von vornherein nicht bestanden hat und dass es sich bei der Firma Bt & Co Ltd. um ein bereits seit Jahrzehnten registriertes Unternehmen in Teheran handelt, welches Geschäftsverbindungen auch mit Deutschland und Österreich unterhält.

Durch die mit Zustimmung des Berufungswerbers ermöglichte volle Konteneinsicht, hat die Behörde vollen Überblick über die auf diesen Konten eingegangenen Beträge und war dazu überwiegend auch in der Lage nicht nur die gesamten von der Firma Bt & Co Ltd. ihren Geschäftspartnern angelasteten Provisionen festzustellen, sondern auch die anteilig jeweils mit einem Drittel dem Berufungswerber zugeflossenen Provisionsanteile.

Im Hauptsächlichen hat sich eine Diskrepanz zwischen dem Ziffernwerk einerseits und der Zurechnung dieser Gelder an den Berufungswerber dadurch ergeben, dass dem Berufungswerber von Herrn Tv als Geschäftsführer der Bt & Co Ltd. Vollmacht erteilt wurde, Firmeneingänge in Verrechnung mit den in Teheran bezahlten Kaufpreisbeträgen für drei

Grundstücke im Betrage von 480.000.000,00 Rials zu verrechnen. Von dieser Summe wurden im erstinstanzlichen Verfahren bloß 10 %, das sind 700.000,00 S anerkannt, der Rest in Höhe von rund 6.300.000,00 S wurde als Geldzufluss und damit als Einnahme des Berufungswerbers gewertet. Dies aufgrund der vorgelegten Urkunden völlig zu Unrecht.

Der gegenüber dem Berufungswerber erhobene Vorwurf, es würden die Unterlagen der Firma Bt & Co Ltd., nämlich Abrechnungen zu den Überweisungen, Geschäftspapiere, Verträge, Einnahmen- und Ausgabenaufstellungen sowie Abrechnungen über Provisionen an den Berufungswerber fehlen, wird zu Unrecht erhoben. Der Berufungswerber fungiert zwar nach wie vor als Gesellschafter der Firma Bt & Co Ltd., er befindet sich aber nach wie vor seit dem Jahre 1978 laufend in Österreich und hat weder in der Vergangenheit noch in der Gegenwart die Möglichkeit den Geschäftsgang der Firma Bt & Co Ltd. kontrollierend zu beeinflussen. Umso weniger, als die Gesellschaft seit dem Jahre 2003 von zwei fremden Gesellschaftern zusammen mit Herrn Tv geführt wird, ohne, dass der Berufungswerber seit diesem Zeitpunkt Einfluss auf die Betriebsführung hat. Abgesehen davon, dass die vom Finanzamt L in der Stellungnahme vom 11.01.2007 angeführten Unterlagen und Belege zum Großteil wegen der inzwischen verstrichenen Zeit gar nicht mehr vorhanden sind, verweist die Gesellschaft auf diesbezügliche Ersuchen des Berufungswerbers immer wieder darauf, dass sie behördlicherseits noch nie zur Vorlage irgendwelcher Unterlagen und Belege aufgefordert worden sei. Insoweit steht der Berufungswerber in Beweisnotstand, der im Sinne der Bestimmung des § 162 BAO wegen offenkundiger Unerfüllbarkeit nicht zu Lasten des Berufungswerbers gehen kann. Auch fühlt sich die Firma Bt & Co Ltd. grundsätzlich nicht verpflichtet, der österreichischen Steuerbehörde Auskünfte über ihre Geschäftsgebarung zu geben, weil sie ihren Sitz im Iran hat, dort alle anfallenden Steuern bezahlt und eine Steuerpflicht in Österreich nicht besteht.

Zu 7. Tätigkeitsbereich der Firma Bt :

Die dem Vorhalt vom 12.06.2007 beigelegte KSV-Auskunft weist kein Datum und etliche Unrichtigkeiten auf. Beispielsweise ist als Gründungszeitpunkt einigermmaßen zutreffend das Jahr 1973 angegeben, andererseits wird der Zeitpunkt der Eintragung im Handelsregister mit 2004 und zutreffender Handelsregisternummer angeführt. Dazu verweist der Berufungswerber auf den bereits am 10.10.2006 vorgelegten Auszug aus dem iranischen Amtsblatt vom 18.08.1975, worin die Bt & Co Ltd. mit der Handelsregisternummer HRB 1x8xxx in Verbindung mit dem Eintritt des Herrn RBg in die Firma erwähnt ist.

Bezüglich des Geschäftsgegenstandes verweist der Berufungswerber darauf, dass der Import und der Verkauf von Systemen und Komponenten, Pumpen, Wasserwerkzeugen, Bedarf, Wassersystemen, Reinigungswerkzeugen für Rohre, Tanks, Schneidewerkzeugen, etc. durchaus in Form von Liefer- und Verkaufsvermittlung betrieben werden kann. Dafür spricht insbesondere der Umstand, dass der Sitz der Firma im 4. Stock eines Bürogebäudes in Teheran angegeben wird, weil die unter dem Geschäftsgegenstand angeführten Geräte und Einrichtungen kaum in einem Büro erzeugt werden können.

Zu 8. Zusammenfassung:

Dass der Berufungswerber vor Jahren, im Wesentlichen bis zum Jahre 1994, Geschäfte für die Firma Bt & Co Ltd. in Österreich und Deutschland vermittelt hat, ergibt sich aus den von ihm für die Jahre 1988 bis 1996 abgegebenen Steuererklärungen. Diese Tätigkeit war in den Jahren 1995 und 1996 nicht mehr erfolgreich und wurde in der Folge alters- und gesundheitsbedingt weiter reduziert."

Der Vorhaltsbeantwortung wurden folgende Unterlagen in Kopie beigelegt:

- **Ärztlicher Bericht vom 6. Juli 2007** (Schlaganfall im Jahr 2002 mit geringgradiger Halbseitenlähmung, Notwendigkeit der Einnahme von Dauermedikamenten etc. Eine grundlegende Besserung sei nicht zu erwarten.)

- **Zahlenmäßigen Aufstellungen** betreffend Überweisungen und Buchungen in den Jahren 1988 bis 1990:

„1988/DM (8xxx bzw. F.G.)

Differenz zu F.A. -Aufstellungen gemäß beigelegten Auszügen – Zahlungen an Dritte:

<i>Überweisungen an CTG sind:</i>	<i>DM</i>
<i>von F.G. Nr.: 5.xxx.xxx (28.04.88)</i>	<i>14.959,00</i>
<i>von F.G. Nr.: 5.xxx.xxx (12.04.88)</i>	<i>30.000,00</i>
<i>von 8xxx (02.05.88)</i>	<i>18.000,00</i>
<i>von 8xxx (18.04.88) an Sho – Ta</i>	<i>2.510,00</i>
<i>von 8xxx (18.04.88) an V. Nha</i>	<i>52.110,00</i>
<i>von F.G. Nr.: 5.xxx.xxx an R-At am 13.05.88 per</i>	
<i>Bankscheck in US\$ 12.000,00 =</i>	<i>20.213,00</i>
<i>von 8xxx an R. Art Devisen am 25.07.88 US\$ 15.000,00 =</i>	<i>27.870,00</i>
<i>am 08.08.88 US\$ 23.000,00 =</i>	<i>43.838,00</i>
<i>am 17.08.88 US\$ 10.000,00 =</i>	<i>18.930,00</i>
<i>Äquivalent überwiesen per Scheck</i>	
<i>am 06. und 16.09.88 die Beträge US\$ 15.094,00 + US\$ 33.151,00</i>	
<i>von 8xxx am 21.10.88 an Sho</i>	<i>5.010,00</i>
<i>von 8xxx am 03.08.88 an Fr. Tv</i>	<i>2.000,00</i>

** Daher, ohne Anrechnung von Nebenangaben in bar an 3. Personen, Gesamtentnahme ist:
25.000,00 DM und nicht
1.255.583,00 S = 179.369,00 DM*

1989/DM 8xxx

Differenzen sind:

	<i>DM</i>
<i>von 8xxx an Fr. Tv am 18.01.89</i>	<i>2.000,00</i>
<i>von 8xxx an Sho am 20.01.89</i>	<i>8.114,00</i>
<i>von 8xxx an I. Tv am 28.06.89</i>	<i>3.000,00</i>
<i>Storno gemäß Auszüge 17 und 18, sowohl bei <u>Eingang</u> als auch</i>	

<i>bei Ausgang: 2 x 17.452,00 =</i>	<i>34.904,00</i>
<i>Dito Storno gemäß Auszüge 28 und 29 bei Ein- und Ausgang:</i>	<i>5.088,00</i>
<i>von 8xxx am 06.11.89 an Akr</i>	<i>4.250,00</i>
<i>von 8xxx am 14.11.89 an L-F</i>	<i>8.500,00</i>
<i>von 8xxx am 14.12.89 an Dr. Sch Lackfabrik</i>	<i>2.430,00</i>
<i>von 8xxx am 27.12.89 an BBg</i>	<i>8.122,00</i>

Daher, ohne Anrechnung von Nebenangaben, persönlich in bar der Gesamtausgang ist: 163.000,00 DM und nicht

1.883.378,00 S = 269.054,00 DM

1990/DM (8xxx)

Differenzen sind:

	<i>DM</i>
<i>von 8xxx am 01.02.90 an Ghl</i>	<i>45.000,00</i>
<i>von 8xxx am 15.02.90 an Ltt</i>	<i>28.000,00</i>
<i>von 8xxx am 07.02.90 an I. Tv</i>	<i>2.300,00</i>
<i>von 8xxx am 25.07.90 an I. Tv</i>	<i>2.000,00</i>
<i>Storno (weil Durchlaufposten von 04. und 12.02.90) bei Eingang</i>	
<i>von 14.531,00 DM als auch bei Ausgang</i>	<i>14.531,00</i>
<i>F.G. Auflösung, bzw. Neuauflage für Akr</i>	
<i>von 8xxx am 08.03.90 an Mri</i>	<i>1.410,00</i>
<i>von 8xxx am 12.03.90 an R. Bgr (US\$ 9.500,00) =</i>	<i>16.362,00</i>
<i>von 8xxx am 28.03.90 an V.M. re Krch</i>	<i>28.058,00</i>
<i>von 8xxx am 28.11.90 an A. Tv</i>	<i>2.300,00</i>
<i>von 8xxx am 04.10.90 an V-b</i>	<i>21.675,00</i>
<i>von 8xxx am 04.10.90 an Ghl</i>	<i>10.000,00</i>
<i>von 8xxx am 13.12.90 an Ghl</i>	<i>67.500,00</i>

Daher, ohne Anrechnung von Barauslagen, der Gesamtausgang ist: 239.136,00 DM

und nicht

2.464.952,00 S = 352.136,00 DM"

Mit **Vorhalt vom 16. Mai 2008** wurde den Argumenten des steuerlichen Vertreters des Bw. gegen die Aufforderung zur Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO Folgendes entgegengehalten:

„Mit Vorhaltsbeantwortung vom 31. Oktober 2007 haben Sie die auf § 162 BAO gestützte Aufforderung zur Empfänger- bzw. Gläubigerbenennung als verfehlt, wegen unverschuldeter tatsächlicher Unmöglichkeit, die damaligen Empfänger namhaft zu machen, unerfüllbar und mangels Steuerpflicht der Fa. Bt Co. Ltd. in Österreich nicht dem Normzweck entsprechend bezeichnet.

Dazu wird Ihnen Folgendes mitgeteilt:

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

Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs. 1 verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen. (§ 162 Abs. 2 BAO).

Im Vorhalt 20. August 2007 wurde darauf hingewiesen, dass Sie niederschriftlich angegeben haben, es seien Ihnen die vom Finanzamt festgestellten Geldbeträge zwar zugeflossen, jedoch hätten Sie Schmiergeldzahlungen an bestimmte Personen zu leisten gehabt.

Weiters wurden Sie ersucht, hinsichtlich der in den Aufstellungen angeführten Empfängern der Beträge den jeweiligen Namen, Anschrift, Zahlungsgrund und Funktion, in der der jeweilige Empfänger tätig geworden ist, bekannt zu geben.

Hauptanwendungsfälle für die Aufforderung zur Empfängerbenennung sind als Betriebsausgaben geltend gemachte Provisionszahlungen an ungenannte Empfänger (vgl. VwGH vom 9.4.1986, 84/13/0089). Zweck dieser Vorschrift ist es, die vom Empfänger vermutlich nicht versteuerten Beträge zumindest beim Leistenden der Steuer zu unterwerfen.

Zur Weitergabe von Geldbeträgen an andere Personen haben Sie angegeben, dass

- die Möglichkeit bestand, dass Geldbeträge an Dritte ausbezahlt werden mussten (Niederschrift vom 19. März 1997);*
- es hin und wieder vorgekommen sei, dass Sie auf Anweisung von Hrn. Tv einen bestimmten Betrag an eine Ihnen nicht bekannte Person für einen Ihnen unbekannten Zweck zu bezahlen gehabt hätten (z.B. an Frau X in Österreich), ohne dass eine Bestätigung ausgestellt worden wäre (Niederschrift vom 19. März 1998);*
- die Auszahlung von Schmiergeldern so erfolgt sei, dass diejenige Person von Tv Ihre Telefonnummer erhalten und diese sich sodann mit Ihnen in Verbindung gesetzt hätte. Falls Sie bei Übergabe des Geldes einen Beleg besessen hätten, wäre dieser sodann zerrissen und weggeworfen worden (Niederschrift vom 17. Juni 1998).*

Der Sachverhalt bezüglich die behauptete Weitergabe von Geldbeträgen konnte bisher von Ihnen nicht aufgeklärt werden. Aus den oben angeführten Aussagen geht eindeutig hervor, dass Geldbeträge an in Österreich ansässige Personen (teilweise in Form von Bargeld) ausbezahlt wurden. Diese Annahme wird durch Ihre eigenen Aussagen untermauert (...an Frau X in Österreich; Übergabe des Geldes.....).

Es besteht daher Grund zur Annahme, dass in Österreich steuerpflichtige Personen von Ihnen übergebene Beträge nicht offen gelegt und versteuert haben.

Angesichts Ihrer eigenen Darstellung der Vorgangsweise bei der Weitergabe von Beträgen (vor allem gezielte Vernichtung von Belegen) ist auch die nun in der Vorhaltsbeantwortung behauptete unverschuldete tatsächliche Unmöglichkeit, die damaligen Empfänger namhaft zu machen bzw. Unerfüllbarkeit des Auftrages zur Empfängerbenennung nicht

nachvollziehbar. Aus diesen Gründen ist bzw. war die Erteilung eines Auftrages zur Empfängerbenennung geboten.

Es steht Ihnen frei, innerhalb von drei Wochen nach Erhalt dieses Schreibens der Aufforderung zur Empfängerbenennung nachzukommen bzw. zu den gegenständlichen Ausführungen Stellung zu nehmen."

Mit **Vorhaltsbeantwortung vom 11. Juli 2008** nahm der steuerliche Vertreter des Bw. wie folgt Stellung:

1.) Zur Frage der Anwendbarkeit des § 162 BAO:

Nach dem Gesetzeswortlaut kann die Abgabenbehörde verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet, wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden.

Wie bereits ausgeführt, hält der Berufungswerber die Anwendung dieser Bestimmung im vorliegenden Fall nicht für geeignet, weil sich aus den vom Berufungswerber im gegenständlichen Verfahren vorgelegten Unterlagen zum einen ergibt, dass die über die Konten bei der Sk Ps (Kontonummer 8xxx) und bei der Rak L -Tan (Kontonummer: x.x.x) abgewickelten Geschäftsvorgänge die Fa. Bt Co Ltd., also die in Teheran/Iran im Handelsregister registrierte Firma betreffen und auch über deren Konten abgewickelt wurden. Überdies ist aus den mit Vorhaltsbeantwortung vom 10.10.2006 vorgelegten Unterlagen der Bt Co Ltd eindeutig ersichtlich, dass der Berufungswerber bereits im Jahre 1986 alle seine ursprünglichen Befugnisse als Geschäftsführer an Herrn. M. Tv als Generalbevollmächtigten übertragen hat. Im Einzelnen wird dazu auf die Ausführungen im vorzitierten Schriftsatz vom 10.10.2006 verwiesen.

Der Berufungswerber kann daher im gegenständlichen Verfahren nicht als Abgabepflichtiger qualifiziert werden; dass die angefochtenen Steuerbescheide gegen ihn ohne irgendeine exakte Sachverhaltsprüfung erlassen wurden, kann eine Verpflichtung im Sinne des § 162 BAO schon deshalb nicht begründen, weil sämtliche vom Finanzamt verwerteten Kontounterlagen die Firma Bt Co Ltd und nicht den Berufungswerber betreffen. Auch das bei der Rak L -Tan angelegte, oben angeführte Sparbuch Nr. x.x.x lautet auf die Firma Bt Co Ltd und ist auch deren Eigentum. Der Vollständigkeit halber wird dazu bemerkt, dass die Pfändung dieses Sparbuches abgesehen davon, dass sie formal verfehlt war, aus dem vorerwähnten Grund auch unzulässig gewesen ist.

Die an den Berufungswerber ergangene Aufforderung zur Empfängerbenennung erweist sich daher schon im Grunde als gesetzwidrig, wozu der Berufungswerber auch auf seine Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 31.10.2007, Seiten 4-6 des betreffenden Schriftsatzes verweist.

2.) Zur Frage der Weitergabe von Geldbeträgen an Dritte und die dazu zitierten Textstellen aus den niederschriftlichen Angaben des Berufungswerbers:

Zutreffend wird dazu in der eingangs zitierten Note ausgeführt, dass Hauptanwendungsfälle für die Aufforderung zur Empfängerbenennung der Zweck des § 162 BAO ist, die Besteuerung beim Empfänger sicher zu stellen.

Ritz (Bundesabgabenordnung) führt dazu zum § 162 BAO aus, dass mit Rücksicht auf den vorzitierten Zweck dieser Gesetzesbestimmung eine darauf gestützte Aufforderung dann nicht dem Normzweck entspricht, wenn sicher ist, dass der Empfänger mit den entsprechenden Beträgen nicht der österreichischen Besteuerung unterliegt.

Dass im konkreten Steuerfall Zahlungen an einen in Österreich steuerpflichtigen Empfänger geleistet worden wäre, ist bereits im Allgemeinen unmöglich, dies kann aber auch nicht aus den niederschriftlichen Angaben des Berufungswerbers geschlossen werden:

Vorweg ergibt sich dazu aus dem Akt, insbesondere aus den vom Finanzamt beschlagnahmten Kontounterlagen der Firma Bt Co Ltd bei der Sk Ps in Verbindung mit dem sonst gegebenen Sachverhalt betreffend den Sitz der Fa. Bt Co Ltd in Ta , ihrer Registrierung im dortigen Handelsregister und ihrer Tätigkeit im Iran, wie bereits im Schriftsatz vom 31.10.2007 ausführlich geschildert, dass sie nur im Iran ansässige und dort tätige Kunden betreut, wie dies bereits ausführlich im Schriftsatz vom 31.10.2007 dargestellt wurde. Dazu wird noch ausgeführt, dass die Fa. Bt Co Ltd aufgrund ihrer jahrzehntelangen Tätigkeit in Teheran bzw. im Iran bekannt dafür ist, technische Produkte vielfältiger Art für eine Reihe von Branchen beschaffen zu können. Dies stets nur als Vermittlerin, wobei durch die bereits im Jahr 1978 erfolgte Übersiedlung des Berufungswerbers nach Österreich Kontakte zu Herstellern vorwiegend in Deutschland, aber auch in Österreich hergestellt werden konnten. Da die Fa. Bt Co Ltd stets nur als Vermittlerin auftritt, werden die vermittelten Produkte ausschließlich von den belieferten iranischen Kunden direkt mit den jeweiligen Herstellern abgerechnet und auch bezahlt.

Naturgemäß läuft diese Vermittlungstätigkeit der Fa. Bt Co Ltd zwischen ihren iranischen Kunden und den in Deutschland und Österreich ausgewählten Herstellern nicht unentgeltlich, sondern gegen angemessene Vermittlungsentgelte nicht nur für die Fa. Bt Co Ltd, sondern auch für dritte Firmen, deren Einschreiten des Öfteren Voraussetzung für das Zustandekommen eines Vermittlungsauftrages ist.

Dabei war der Berufungswerber als Gesellschafter der Bt Co Ltd wiederholt tätig, wie dies von ihm auch erklärt wurde. Unmittelbare geschäftliche Kontakte zu den betreffenden Firmen in Europa hat der Berufungswerber nie unterhalten, es fanden diesbezüglich auch niemals Abrechnungen zwischen ihm und den Kunden der Fa. Bt Co Ltd statt.

Zum besseren Verständnis führt der Berufungswerber entsprechend dem ihm von Herrn Tv gegebenen Informationen eine Reihe von Projekten an, bei welchen die Fa. Bt Co Ltd auf die vorgeschilderte Weise mitwirken konnte:

- Esf Abwasserwerk,
- O-O Co.,
- Erweiterung der Thr Raffinerie,
- Zuckerfabrik Gh-O Oil Co.,
- Adn Raffinerie,
- Imam Khn Flughafen
- Offshore Oil Co./Lvn
- Maschinenpark der Stadt Ahz,

sämtliche Iran.

Nachdem deutsche Hersteller und überhaupt europäische Produkte im Iran hohe Wertschätzung genießen, wurden auch in Zusammenhang mit dem Wohnsitz des Berufungswerbers in Österreich eine Reihe deutscher Hersteller und auch österreichische Unternehmungen für die anstehenden Lieferaufträge vermittelt. Dabei ist sehr häufig der Berufungswerber für die Fa. Bt Co Ltd tätig geworden, wozu beispielsweise folgende Firmen namhaft gemacht werden können:

- Os Kesselbau

- Alb Maschinenbau
- Whm Gummiwerke
- WAM Apparatebau
- G/Kn Kühlturmbau

sämtliche Deutschland, und

- Ast Draht (Spnz)
- M-T..

beide Österreich.

Unmittelbare geschäftliche Kontakte zu Firmen in Deutschland und Österreich bzw. Europa hat der Berufungswerber im eigenen Namen niemals unterhalten, es fanden diesbezüglich auch niemals Abrechnungen zwischen ihm und den Kunden der Fa. Bt Co Ltd statt.

Zu den in der Note vom 16.05.2008 zitierten niederschriftlichen Angaben des Berufungswerbers wird Folgendes ausgeführt:

a) Zur Niederschrift vom 10. bzw. 19.03.1997:

Diese Aussage bezieht sich nach dem Inhalt der Niederschrift auf das Vermittlungsgeschäft der Bt Co Ltd zwischen der deutschen Firma Os GmbH und einer iranischen, für welches eine Provision anfiel, welche für den Berufungswerber entweder 81.490,00 DM oder weniger betrug, weil er möglicherweise einen Teil dieses Betrages an einen Dritten auszahlen musste. Wer diese dritte Person war und in welcher Höhe eine solche Zahlung erfolgte, konnte der Berufungswerber mangels Unterlagen nicht mehr angeben, weil es sich dabei um einen iranischen Kunden der Fa. Bt Co Ltd handelte, welcher mit Sicherheit in Österreich niemals steuerpflichtig war. Dieses Geschäft hatte auch überhaupt keinen Österreich Zusammenhang. An dieser Stelle wird nachgetragen, dass gemäß der vorgeschilderten Geschäftsanbahnung die von Bt Co Ltd vermittelten Hersteller von sich aus üblicherweise Vermittlungsprovisionen an Bt Co Ltd bezahlten, von welchen Provisionen sehr häufig, nahezu im Regelfall, Subprovisionen an in Anspruch genommene Dritte bezahlt wurden. Dies jeweils über Anweisung des Herrn Tv als generalbevollmächtigter Geschäftsführer.

b) Zur Niederschrift vom 19.03.1998:

Nach dem Gesamtinhalt dieser Aussage auf Seite 2 der hier in Rede stehenden Niederschrift, Pkt. 2.) (Angaben zum Konto Nr x.x.x , Rak) handelte es sich bei dieser Auszahlung – "Fr. X in Österreich" – welche ohne konkreten Hintergrund bloß beispielhaft angeführt wurde – um einen Devisenwechsellvorgang. Bei diesem hat Herr Tv von einer Person X in Iran den Gegenwert von 20.000,00 S in Empfang genommen, weil irgendeine, dem Berufungswerber nicht bekannte Person, nämlich die vorangeführte " Frau X in Österreich" diesen Betrag von 20.000,00 S benötigte und diesen vom Berufungswerber über Anweisung durch Herrn Tv auf Rechnung der Bt Co Ltd ausbezahlt erhielt. Offenkundig verfügten weder Herr Tv noch dessen Bittsteller, Herr X, im Iran über einen Schillingbetrag in dieser Höhe, weshalb der Berufungswerber in der geschilderten Weise als "Geldwechsler" eingeschaltet wurde.

c) Zur Niederschrift vom 17.06.1998:

Aus dem Gesamtinhalt dieser Aussage ergibt sich zweifelsfrei, dass der Berufungswerber derartige Zahlungen ausschließlich über Auftrag des Herrn Tv von den Konten der Bt Co Ltd vorgenommen hat, ohne die jeweiligen Zahlungsempfänger oder den Zahlungsgrund zu kennen. Allfällige Unterlagen betreffend solche Zahlungen können sich naturgemäß nur bei der Firma Bt Co Ltd befinden, zumal den Berufungswerber keinerlei persönliche Verpflichtung trifft, über derartige Zahlungen, welche für die Bt Co Ltd geleistet wurden, Buch zu führen. Überdies gibt es auch keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass derartige Zahlungen an in Österreich Steuerpflichtige geleistet worden sein könnten, da die Fa Bt Co Ltd Geschäftskontakte ausschließlich mit iranischen Kunden pflegte.

Abschließend verweist der Berufungswerber nochmals auf seine Vorhaltsbeantwortung vom 31.10.2007 und wiederholt den dort abschließend gestellten Antrag, die Berufungsanträge aufrecht zu halten."

Über die Berufung wurde erwogen:

1 Unstrittiger Sachverhalt

Basierend auf den Aussagen des Bw. anlässlich der Ermittlungen der PAST, den von ihm vorgelegten Unterlagen und Beweismitteln, sowie auf Grund der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens vor dem UFS ist der gegenständlichen Berufungsentscheidung folgender unstrittiger Sachverhalt zu Grunde zu legen:

Der Bw. ist österreichisch-iranischer Doppelstaatsbürger. Seit dem Jahr 1963 ist er mit einer Österreicherin verheiratet und lebt seit dem Jahr 1964 in Österreich.

Mit Gesellschaftsvertrag vom 28. Februar 1974 wurde die Fa. Bt GmbH mit Sitz in Ta, Iran, mit einem Stammkapital (lt. beglaubigter Übersetzung vom 7. Jänner 1998: „*Grundkapital: 600.000,00 Rls. in ba*“) iHv. 600.000,00 Rial gegründet. Laut Wirtschaftsauskunft des KSV1870 International vom 29. Jänner 2007 wurde diese Firma am 16. März 1974 unter HRB 1x8xxx im Handelsregister mit folgendem Firmenwortlaut eingetragen: „Bt Company Ltd“ (Sherkate Bt Ba Masouliat Mahdoud).

Anmerkung: Zur GmbH nach iranischem Recht findet sich im Internet folgende Information:

„Die ‚Sherkat-e ba Massouliat-e Mahdoud‘ ist mit der GmbH des deutschen Rechts vergleichbar. Sie wird durch zwei oder mehr Gesellschafter gegründet; ihre Gesellschafter haften für Verbindlichkeiten jeweils nur in Höhe ihres Gesellschaftsanteils. Für die GmbH des iranischen Rechts bestehen – anders als in Deutschland – keine Mindestkapitalanforderungen. Sie kann daher mit oder ohne Grundkapital gegründet werden.“ Quelle: https://www.bfai.de/DE/Content/___SharedDocs/Anlagen/PDF/Anlagen-Recht-kompakt/recht-kompakt-iran,templateId=raw,property=publicationFile.pdf/recht-kompakt-iran?show=true.

Als „Gegenstand der Gesellschaft“ wurde angegeben:

Bauberatung- und Dienste, Straßenbau, Städtebau, Holzanlagen- und Holzverkleidung im Innenraum der Gebäude und Möbel, Beratung und Dienstleistungen für Chemieindustrie und Industrieangelegenheiten, Import und Export von Werkstoffen und Maschinen sowie sonstige Handelstätigkeit in Verbindung mit dem Firmengegenstand.

Die Gesellschaftsanteile wurden von folgenden Personen gezeichnet:

Gesellschafter	Anteil in Rial	Anteil in Prozent
DI DSE	200.000,00	33,33

DI HosAB	200.000,00	33,33
Bw.	<u>200.000,00</u>	33,33
Stammkapital	600.000,00	100,00

Die angeführten Gesellschafter fungierten auch als Geschäftsführer. Teilweise war die Zeichnung von zwei Vorstandsmitgliedern samt Firmenstempel vorgesehen, teilweise, bei normaler Korrespondenz, genügte für die wirksame Vertretung der Gesellschaft die Unterschrift eines einzelnen Geschäftsführers (Vorstandsmitgliedes).

Ein Jahr später, am 20. März 1975, wurden im Rahmen der Gesellschafterversammlung (Bekanntmachung im Firmenbuch unter HRB 1x8xxx am 31.7.1975; laut Übersetzung aus dem Persischen vom 28. September 1999) folgende Änderungen beschlossen:

- RBg (der Bruder des Bw.) wurde mit einem Anteil von 40.000,00 Rial als Gesellschafter der Firma registriert.
- Den Gesellschaftern DI DSE und DI HosAB wurden je 200.000,00 Rial aus der Firmenkasse ausbezahlt und schieden diese somit aus der Gesellschaft aus.
- Der Bw. wurde zum **alleinigen Geschäftsführer** bestellt.

Der Gesellschafterwechsel sowie die Aufteilung des Stammkapitals der Gesellschaft stellte sich ab diesem Zeitpunkt wie folgt dar:

Gesellschafter	Anteil in Rial	Anteil in Prozent
DI DSE	0,00	0,00
DI HosAB	0,00	0,00
Bw.	200.000,00	83,33
Neu: RBg	40.000,00	17,66

Der Bw. hielt sich bis zum Jahr 1978 auf Grund seiner Funktion als Geschäftsführer wiederholt in Ta auf, musste jedoch im Dezember 1978 wegen der veränderten politischen Situation nach Österreich fliehen.

Mit Vollmacht vom 10. Juli 1981 bevollmächtigt RBg den Bw., sämtliche Transaktionen auf dem Konto Nr. x.x.x bei der RYZ L durchzuführen. Gleichzeitig wurde ein Unterschriftenprobenblatt betreffend die Unterschrift des RBg für dieses Konto vorgelegt.

Anmerkung: In der Vorhaltsbeantwortung vom 10. Oktober 2006 gab der Bw. zu den von ihm vorgelegten Übersetzungen von Urkunden Folgendes bekannt:

*„Zu dieser Vollmachtserteilung kam es deshalb, weil der Berufungswerber im Dezember 1978 anlässlich der Unruhen im Iran in Verbindung mit dem Sturz des Schah und der Rückkehr des Ayatollah Khomeini nach Österreich flüchtete und sich daher um die Firma Bt GmbH nicht mehr kümmern konnte, weshalb dann RBg **zum alleinigen Geschäftsführer** bestellt wurde.“*

Die Darstellung, RBg sei zum alleinigen Geschäftsführer bestellt worden, stimmt mit der Aktenlage nicht überein und ist auch im Hinblick auf den Gesamtzusammenhang des ermittelten Sachverhalts nicht nachvollziehbar. Tatsache ist, dass der Bw. seit dem Jahr 1975 alleiniger Geschäftsführer der Fa. Bt GmbH war, diese Funktion zum Zeitpunkt der IWD-Abfrage im Jahr 2007 (gemeinsam mit einem weiteren „Direktor“ und Tv als geschäftsführendem Direktor) noch immer inne hatte und dass er am 15. Dezember 1986 Tv im Rahmen einer Bevollmächtigung Vertretungsmacht eingeräumt hat. Auch der Vertreter des FA hat in seiner Stellungnahme vom Jänner 2007 festgehalten, dass die Behauptung, RBg sei zum Geschäftsführer bestellt worden, nicht belegt und vermutlich unrichtig sei. Diese Frage beantwortete der steuerliche Vertreter des Bw. dahin gehend, dass ab dem Jahr 1975 nur mehr der Bw. und dessen Bruder R Gesellschafter der Fa. Bt GmbH waren. Der Bw. sei im Jahr 1978 nach Österreich geflohen, worauf RBg der einzige Gesellschafter gewesen sei, der die Gesellschaft führen konnte. Daraus sei „zwingend abzuleiten ist“, dass er auch allein als Geschäftsführer der Firma fungiert habe.

Diese Beantwortung zeigt, dass der damalige Gesellschafter RBg weder als Bevollmächtigter die Geschäfte der Fa. Bt GmbH leitete, noch formell zum Geschäftsführer bestellt wurde. Jedenfalls konnte der Bw. entsprechende Beweismittel nicht vorlegen. Ob RBg derartige Aufgaben de facto bzw. formlos wahrgenommen hat, kann schon deswegen dahingestellt bleiben, weil es sich hierbei um nicht weiter interessierende Jahre vor dem Berufszeitraum handelt.

Eine aus dem Persischen übersetzte, vor einem Notar in Ta erstellte Urkunde mit der Bezeichnung „Übertragung der Befugnisse“ bescheinigt, dass der Bw. am 15. Dezember 1986 seine satzungsmäßigen Befugnisse als Geschäftsführer der Firma Bt Co. GmbH an Herrn Mahr Tv übertragen und **ihm erlaubt hat**, alle Firmenangelegenheiten in Bezug auf Aufgaben und Befugnisse des Geschäftsführers abzuwickeln und durchzuführen, wobei alle seine Maßnahmen und Unterschriften, die er diesbezüglich leistet, **wie** Maßnahmen und Unterschriften des Bw. gültig und wirksam sind. Diese einseitige Erklärung wurde vom Bw. vor dem Notar unterfertigt.

Eine weitere aus dem Persischen übersetzte, vor einem Notar in Ta erstellte Urkunde mit der Bezeichnung „Vollmacht“ bescheinigt, dass RBg als Vollmachtgeber am 24. Dezember 1986 den Vollmachtnehmer Mahr Tv ermächtigt hat, sämtliche mit seinem Geschäftsanteil in Zusammenhang stehenden Rechtshandlungen vorzunehmen.

Nachforschungen der PAST haben ergeben, dass der Bw. im Berufszeitraum über insgesamt 32 Konten, Sparkonten und Depots bei Banken in Österreich und Deutschland entweder direkt als Kontoinhaber oder mittels Bevollmächtigung verfügt hat. Über Ersuchen der PAST übermittelten die angeführten Banken mit Zustimmung des Bw. sämtliche Kontoblätter, Umsatzgrundbücher, Kaufabrechnungen, Quittungen, Einzahlungsbelege etc. hinsichtlich dieser Konten. Betragsmäßige Aufstellungen über die vom Bw. im Berufszeitraum vorgenommenen Ein- und Auszahlungen auf diesen Konten finden sich in Band III, Blatt 384 bis 448. Die Kontobewegungen des auf den Bw. lautenden Kontos bei der R-L-Tan, Konto Nr. 1.xox.xxx sind in Band II, Blatt 216 bis 383 des Ermittlungsaktes der PAST fest gehalten.

Der Bw. bestritt weder die Richtigkeit der Darstellung dieser Kontobewegungen, noch die Feststellung, dass ihm in den Berufungsjahren Geldbeträge aus den angeführten Konten der Fa. Bt GmbH in Höhe von insgesamt 20.719.336,00 Schilling zugeflossen sind.

In den einzelnen Jahren hat der Bw. folgende Beträge von den genannten Konten behoben:

Jahr	1988	1989	1990	1991	1992
Zuflüsse	2.335.616,00	2.288.378,00	2.674.952,00	3.395.070,00	2.659.096,00

Jahr	1993	1994	1995	1996	Gesamt
Zuflüsse	1.097.398,00	3.663.115,00	1.913.211,00	692.500,00	20.719.336,00

Im vorliegenden Fall steht somit unbestritten fest,

- dass das FA erst im Juli 1994 davon Kenntnis erlangt hatte, dass der Bw. **ab dem Jahr 1988** Provisionseinkünfte aus Irangeschäften erzielt hatte, welche der Bw. dem FA nicht bekannt gegeben hatte und
- dass dem Bw. aus den genannten österreichischen und deutschen Konten in den Jahren 1988 bis 1996 die oben angeführten Beträge zugeflossen sind, welche die PAST als Gesamteinnahmen ihrer Gewinnermittlung zu Grunde gelegt hat.

Der Bw. bestreitet auch nicht, für die Fa. Bt als Geschäftsvermittler tätig gewesen zu sein und hieraus Provisionseinnahmen erzielt zu haben, Gesellschaftsrechte an dieser Firma zu besitzen und Abhebungen von den in Österreich und Deutschland existierenden Konten in der oben

dargestellten Höhe vorgenommen zu haben. Außerdem bestätigte der Bw. letztlich seine Funktion als Geschäftsführer.

Allerdings habe er sämtliche Befugnisse an den Bevollmächtigten Tv übertragen.

Dem damaligen steuerlichen Vertreter des Bw. wurde am 13. September 2000 Akteneinsicht gewährt und ihm die von ihm ausgewählten Kopien des Ermittlungsaktes der PAST ausgehändigt.

Nachdem das FA im Juli 1994 vom Zufluss dieser Beträge Kenntnis erlangte, erließ dieses im Anschluss an die angeführten Ermittlungen der PAST Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1988 bis 1993 bzw. 1994 bis 1996 sowie Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1988 bis 1993.

Weitere, für die gegenständliche Berufungsentscheidung – weil außerhalb des Berufszeitraumes liegend - nicht interessierende Abtretungsvorgänge betreffend Geschäftsanteile an der Fa. Bt fanden im Jahr 2003 statt. Unbestrittenes Faktum ist auch, dass der Bw. im Zeitpunkt der KSV-Anfrage im Jahr 2007 noch zu 51% an der Gesellschaft beteiligt war und (wie bisher im Berufszeitraum) immer noch die Funktion des Geschäftsführers („Direktors“) inne hatte.

Unbestritten ließ der Bw. auch die auf Blatt 132 (offenbar irrtümlich mit „0152“ nummerierte Seite) des Ermittlungsaktes der PAST dargestellte rechnerische Ermittlung des pro Jahr für Grundstücksverkäufe anzuerkennenden Betrages iHv. 77.777,00 Schilling. Die Kürzung des behaupteten Verkaufserlöses selbst anerkannte der Bw. allerdings nicht.

2. Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht; Aufzeichnungsmängel

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

Nach Abs. 2 leg.cit. dienen der Offenlegung insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekannt geben.

Der Bw. hat für den Berufszeitraum weder die Tatsache der Erzielung von Einkünften bekannt gegeben, noch entsprechende Erklärungen beim Finanzamt eingereicht.

Er ist somit der durch Gesetz auferlegten umfassenden Offenlegungs- und Wahrheitspflicht insbesondere bei der Erstellung seiner Abgabenerklärungen nicht nachgekommen. Erst auf Grund einer Kontrollmitteilung der deutschen Finanzverwaltung hat das FA von der Tätigkeit des Bw. und den von ihm vorgenommenen Behebungen von Konten der Fa. Bt Limited mit Sitz im Iran Kenntnis erlangt. Die Höhe der Zuflüsse von den diversen Konten an den Bw. konnte erst auf Grund der Ermittlungen der PAST festgestellt werden.

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

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

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

Aus der gesetzlichen Bestimmung des § 184 Abs. 3 BAO ergibt sich, dass schon formelle Buchführungsmängel, die einen Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Bücher nach sich zu ziehen vermögen, die Schätzungsbefugnis der Behörde begründen, wobei es einen Nachweis der Behörde, dass die Aufzeichnungen tatsächlich unrichtig sind, nicht bedarf. Der Abgabepflichtige hat die Möglichkeit, die sachliche Richtigkeit seiner formellen mangelhaften Aufzeichnungen zu beweisen und damit der ansonsten bestehenden Schätzungsbefugnis entgegen zu wirken.

Im Berufungsfall steht fest, dass der Bw. einerseits keinerlei Aufzeichnungen über erhaltene Provisionen und sonstige Zuflüsse aus den Konten der Fa. Bt geführt hat und somit die Existenz weiterer Konten und die Durchführung allfälliger Bartransaktionen nicht überprüft werden konnte. Auch entsprechende Grundaufzeichnungen konnten vom Bw. nicht vorgelegt werden.

Hinzu kommt dass den Bw. nach ständiger Judikatur des VwGH sowie nach einhelliger Literaturmeinung insofern eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft, als er im Berufszeitraum Geschäftsbeziehungen zu ausländischen Unternehmen, vor allem zur Fa. Bt GmbH, dessen Gesellschafter und Geschäftsführer er im Berufszeitraum war, unterhalten hat und sich für die Abgabenerhebung bedeutsame Unterlagen nach den Angaben des Bw. im Ausland

befinden. Der Abgabepflichtige ist grundsätzlich frei in der Gestaltung und Ausgestaltung seiner Rechts- und Geschäftsbeziehungen zu Dritten (auch das Ausland betreffend) und zur redlichen Nutzung dieser Beziehungen. Diese freie Wahl von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten hat sich allerdings an den bestehenden steuerlichen Gesetzen, Bestimmungen oder Verwaltungsmaßnahmen wie auch der Rechtsprechung zu orientieren. Die Gestaltungen dürfen im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg nicht unangemessen und ungewöhnlich und nicht nur in der Absicht der Steuervermeidung gewählt werden. Bei grenzüberschreitenden Rechts- und Geschäftsbeziehungen wäre die Abgabenbehörde ohne die erhöhte Mitwirkung der Abgabepflichtigen nicht im Stande, die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu wahren und dem Steueranspruch des Staates im Interesse aller Steuerzahler sicher zu stellen. Die Rechtsprechung des VwGH hat in Bezug zu erhöhten Mitwirkungspflicht im Laufe der Zeit folgende Grundsätze entwickelt:

Erhöhte Offenlegungspflicht, Beweismittelbeschaffungspflicht sowie Vorsorgepflicht.

Dadurch, dass der Bw. weder die Geschäftsfälle aufgezeichnet, noch Belege aufbewahrt hat, ist evident, dass der Bw. diese Pflichten vernachlässigt hat. Allein diese Umstände stellen jedenfalls einen schweren Mangel der steuerlichen Aufzeichnungen dar.

Auf Grund der aufgezeigten gravierenden Mängel, vor allem im Bereich der Grundaufzeichnungen und der Aufzeichnung der Geschäftsfälle ist eine Nachkontrolle des Betriebsergebnisses nicht möglich. Die Schätzungsbefugnis ist somit im gegenständlichen Fall grundsätzlich gegeben.

Auch der steuerliche Vertreter des Bw. hat mit Vorhaltsbeantwortung vom 10. Oktober 2006 schließlich selbst eingeräumt, dass „die verspätete Vorlage dieser Steuererklärungen einen Schätzungsgrund abgeben mag“.

3. Zufluss an den Berufungswerber

Nach dem Berufungsvorbringen könne aus dem Erteilen einer Bankvollmacht an den Bw. keineswegs der Schluss gezogen werden, dass dieser als Bankbevollmächtigter gleichzeitig auch Eigentümer der von ihm von den erwähnten Firmenkonten behobenen Beträge in der dargestellten Höhe geworden sei. Der Bw. sei ursprünglich Gesellschafter der Fa. Bt GmbH gewesen, welche nach wie vor unter HRB 1x8xxx im Handelsregisteramt Ta eingetragen sei. Diese Gesellschafterrechte habe er zwischenzeitig an seinen Bruder RBg übertragen. Die Funktion des Bw. als Geschäftsführer der Gesellschaft war dem FA zu diesem Zeitpunkt noch nicht bekannt. (Der Bw. hatte anlässlich seiner Vernehmung im Jahr 1997 noch ausgesagt, die Gesellschaft gehöre seinem Bruder R und auch im Schlussbesprechungsprogramm der PAST, findet sich die Feststellung, Firmeninhaber sei RBg, ein Bruder des Bw.).

Erst dem Berufungsschreiben legte der steuerliche Vertreter unter anderem den Gründungsvertrag der gegenständlichen Gesellschaft bei, aus dem hervorgeht, dass der Bw. neben den anderen beiden Gesellschaftern als Vorstandsmitglied bestellt wurde.

Auf die Frage im Vorhalt vom 13. Juni 2006 betreffend die im Berufungsschreiben behauptete Übertragung der Gesellschaftsanteile an dessen Bruder, RBg und die weiteren Fragen nach dem Zeitpunkt der Veräußerung des Anteiles (der Anteile) und den dafür erzielten Preis sowie das Ersuchen, den entsprechenden Vertrag bzw. sonstige Beweismittel vorzulegen, relativierte der steuerliche Vertreter des Bw. diese Behauptung mit Vorhaltsbeantwortung vom 10. Oktober 2006 und gab bekannt, dass es sich bei der Übertragung der Gesellschafterrechte des Bw. an dessen Bruder um einen offensichtlichen Informationsfehler des damaligen Vertreters handle, der im nachhinein nicht mehr aufgeklärt werden könne und dass der Bw. im Jahr 1975 zum alleinigen Geschäftsführer bestellt wurde.

Die im Jahr 2007 beim UFS eingelangte Beantwortung einer an den KSV 1870 gerichteten „IWD-Anfrage“ gibt Aufschluss über die bei der genannten Gesellschaft noch im Jahr 2007 vorherrschenden Beteiligungsverhältnisse und Befugnisse des Bw. zur Geschäftsführung. Danach ist der Bw. zu diesem Zeitpunkt immer noch zu 51% an der gegenständlichen GmbH beteiligt. Zwei weitere Personen halten Anteile im Ausmaß von je 24,50%. Weiters ist aus dieser Auskunft über die „offiziellen Daten“ ersichtlich, dass der Bw. die Funktion eines „Direktors“ bekleidet. Der vom Bw. genannte Treuhänder Tv übt die Funktion eines „geschäftsführenden Direktors“ aus.

Im Berufszeitraum hingegen betrug das Ausmaß der Beteiligung des Bw. 83 %. Außerdem war er in diesem Zeitraum **durchgehend alleiniger Geschäftsführer**.

Nach Übermittlung einer Kopie der genannten KSV-Auskunft an den Bw. verwies dieser in der Vorhaltsbeantwortung vom 31. Oktober 2007 auf den von ihm bereits am 10.10.2006 vorgelegten Auszug aus dem iranischen Amtsblatt vom 18.8.1975.

Aus dieser beglaubigten Übersetzung gehe hervor, dass mit Beschluss der Gesellschafterversammlung vom 20. März 1975 der Bruder des Bw., RBg mit einem Gesellschafteranteil von 40.000,00 Rial in die Firma eingetreten ist. Gleichzeitig schieden zwei der ursprünglichen Gesellschafter, nämlich DI DSE und DI HAB aus der Gesellschaft aus. Weiters sei der Bw. als Inhaber eines Gesellschaftsanteils von 200.000,00 Rial, zum alleinigen Geschäftsführer bestellt worden.

Die geschilderte Darstellung des Ausmaßes der Beteiligung des Bw. an der gegenständlichen Gesellschaft sowie seine Funktion als Geschäftsführer wird von ihm nicht (mehr) bestritten.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 31. Oktober 2007 bestätigte der steuerliche Vertreter in seinen Ausführungen zu Punkt 6. zwar ausdrücklich, dass der Bw. „nach wie vor als Gesellschafter der Fa. Bt & Co. Ltd. fungiert“. Gleichzeitig behauptete er jedoch, dass der Bw. weder in der Vergangenheit, noch in der Gegenwart die Möglichkeit hatte bzw. habe, den Geschäftsgang dieser Firma kontrollierend zu beeinflussen, zumal die Gesellschaft seit dem Jahr 2003 von zwei fremden Gesellschaftern zusammen mit dem Treuhänder Tv geführt werde, ohne dass der Bw. seit diesem Zeitpunkt Einfluss auf die Betriebsführung habe.

Der Bw. stellt somit einerseits nicht in Abrede, dass er (zusammen mit seinem Bruder R) im Zeitraum 1975 bis 2003 im oben angeführten Ausmaß an der Gesellschaft beteiligt war, bestritt jedoch, die Funktion als Geschäftsführer ausgeübt zu haben und begründete dies mit den faktischen Verhältnissen im Zusammenhang mit seiner Flucht nach Österreich. Den Einwand des FA in seiner Stellungnahme vom Jänner 2007, der Bw. habe noch im Jahr 1988 Belege mit dem Zusatz „Managing Director“ unterschrieben (z.B. Beleg vom 5.9.1988), ließ der Bw. unbeantwortet.

Andererseits hat er in Punkt 7 der o.a. Vorhaltsbeantwortung die ab dem Jahr 2003 festgestellten Beteiligungsverhältnisse (Beteiligung des Bw. zu 51%) und Geschäftsführerfunktionen unbestritten bzw. unerwähnt gelassen.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 31. Oktober 2007 weist der Bw. weiters darauf hin, dass der Eingang auf dem Sparbuchkonto bei der Ra Nr. x.x.x der Fa. Bt und nicht ihm selbst zuzurechnen sei.

Die durch die PAST dargestellte Kontoentwicklung, insbesondere der Ein- und Auszahlungen (Ermittlungsakt, Blatt 428) zeigt klar, dass unter anderem der besagte Betrag iHv. 10.383,00 S als Eingang auf dem oa. Konto gebucht wurde. Dieser Betrag wurde durch die PAST jedoch nicht dem Bw. zugerechnet, sondern ausschließlich die von ihm von diesem Konto abgehobenen Beträge. Für das Jahr 1990 hat der Bw. von diesem Konto 210.000,00 S abgehoben. Eben dieser Betrag wurde für die Berechnung der Besteuerungsgrundlagen herangezogen. Der Einwand des Bw., die Eingänge auf diesem Sparbuch der Fa. Bt seien als seine eigenen Provisionseinkünfte qualifiziert worden, geht somit ins Leere.

Zusammenfassend ist fest zu stellen, dass es dem Bw. – jedenfalls vor dem Jahr 2003, und somit im Berufszeitraum – möglich war, auf Grund seiner beherrschenden Stellung als mehrheitlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer wesentlichen Einfluss auf die Geschäfte der GmbH auszuüben. In seiner Funktion als Geschäftsführer war der Bw. sogar verpflichtet, die Gesellschaft nach außen zu vertreten und die Geschäfte des Unternehmens im Rahmen der Geschäftsführung zu leiten.

Dass der Bw. dieser Funktion gerecht geworden ist und seinen Einfluss auch tatsächlich geltend gemacht hat, ergibt sich mit aller Deutlichkeit aus dem oben unter Punkt 1.) dargestellten Sachverhalt, insbesondere betreffend den Zugriff auf die Konten der GmbH durch den Bw bzw. aus dem Umfang der Bankbehebungen sowie aus der Tatsache, dass er hierbei keinerlei Kontrolle unterlag und nicht verpflichtet war, Kontobewegungen zu dokumentieren oder darüber Rechnung zu legen.

Die Behauptung des Bw., er sei im Berufszeitraum nicht in der Lage gewesen, den Geschäftsgang der Firma Bt & Co. Ltd. kontrollierend zu beeinflussen, ist daher nicht begründet und steht mit dem festgestellten Sachverhalt nicht in Einklang.

Die Beteiligungsverhältnisse bzw. der Einfluss auf die Geschäftsführung durch den Bw. **nach** dem Berufszeitraum unterliegen nicht der Beurteilung durch die gegenständliche Berufsentscheidung.

Gemäß § 19 Abs 1 erster Satz EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Zugeflossen ist eine Einnahme dann, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, sobald er also die volle Verfügungsmacht über sie erhält (vgl. *Doralt*, Kommentar zum EStG, § 19 Tz 8 und die dort zitierte Judikatur des VwGH).

Ein Zufluss im Sinn der steuerlichen Vorschriften liegt immer dann vor, wenn Geld oder geldwerte Vorteile so in die Steuersubjektsphäre gelangen, dass ein Stpfl darüber tatsächlich (wirtschaftlich) frei verfügen kann und dadurch wirtschaftlich bei ihm ein Vermögenszuwachs eintritt (vgl. auch UFS vom 14. März 2008, RV/0639-W/08).

Die Verfügungsmöglichkeit muss **objektiv** und **tatsächlich** bestehen. Ein Stpfl muss objektiv in der Lage sein, über die Einnahme frei verfügen zu können. Die subjektive Kenntnis des Stpfl von einer eingeräumten Verfügungsmöglichkeit ist nicht maßgebend (vgl. *Doralt*, aaO, § 19 Tz 10).

Die tatbestandsmäßige Anknüpfung an die "Tatsächlichkeit" hat zur Folge, dass dem rechtlichen Moment der Fälligkeit keine rechtserhebliche Bedeutung zukommt. Sie ist für die Frage, wann Geld oder geldwerte Vorteile steuerlich zugeflossen sind, ohne Belang. Geldmittel und Geldwerte können somit sowohl vor als auch nach der Fälligkeit eines zivilrechtlichen Anspruches zufließen. Erhaltene Vorschüsse, Vorauszahlungen bzw Nachzahlungen, auch wenn damit (erst zu erbringende bzw schon erbrachte) Leistungen mehrerer Jahre abgegolten werden, sind demnach dem Kalenderjahr zeitlich zuzuordnen, in dem sie zugeflossen sind. Damit erweisen sich auch Überlegungen hinsichtlich einer wirtschaftlichen Zugehörigkeit als überflüssig. Schließlich wird durch die "Tatsächlichkeit" als rechtserhebliches Moment ausgeschlossen, dass ein "Zufließen" fingiert werden kann. Die Erlangung der (wirtschaftlichen) Verfügungsmöglichkeit ist nämlich nur nach tatsächlichen Gegebenheiten zu beurteilen, sofern nicht der Gesetzgeber selbst aus Gewinnermittlungsrechtlichen

Überlegungen abweichende Anordnungen getroffen hat. Folgt man dieser Auffassung, so können fiktive, tatsächlich nicht erzielte, jedoch durch Ausnutzung vorgefundener Chancen bzw. Vermögensnutzung erzielbar gewesene "Geldvorteile" nie als Einnahmen iSd § 19 eingestuft werden und somit nie bei der Einkunftsermittlung zum Ansatz gelangen (vgl. vgl. Taucher, Das Zufluß-Abfluß-Prinzip im Einkommensteuerrecht, S 21).

Die freie Verfügungsmöglichkeit über "Geldwerte" tatsächlich (wirtschaftlich) erlangt zu haben als tatbestandsmäßige Voraussetzung erfordert die Einräumung der tatsächlichen Dispositionsbefugnis über Geld oder geldwerte Vorteile. Diese liegt vor, wenn ein Stpfl über "Geldwerte" tatsächlich im eigenen Namen und für eigene Rechnung verfügen kann. Insbesondere bei Sach(güter)übertragungen wird diese mit der Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums iSd § 24 BAO begründet. Dies bedeutet, dass durchlaufende Gelder (Z.B. Fremdgelder eines Rechtsanwaltes) - das sind jene Beträge, die ein Stpfl von einem Auftraggeber erhält, um sie künftig für ihn auszugeben - ebenso wie die von einem Verwahrer iS §957ff ABGB in "Obsorge" übernommenen "Geldwerte" nie den Empfängern als zugeflossen zugerechnet werden können.

Kann der Rechtsanwalt aber über die Fremdgelder ohne Rücksicht auf die Zweckwidmung wie über eigenes Geld verfügen, dann ist ihm der Betrag zugeflossen (E 7.7.1971, 140/69, *ÖStZB 1972, 30* ; vgl auch RME, *ÖStZ* 1990, 99 zu veruntreuten Treuhandgeldern eines Hausverwalters; nach den EStR 2000 Rz 1041 erfolgt der Zufluss immer, wenn tatsächlich wie über eigenes Geld verfügt wird); das gilt jedenfalls dann, wenn der Rechtsanwalt die Fremdgelder aufgebraucht hat und sie mangels vorhandener Mittel nicht mehr realisieren kann (E 14.11.1990, 90/13/0104, *ÖStZB* 1991, 369 ; vgl auch RME, FJ 1997, 253).

Den Beweis für echte Fremdgelder (Treuhandverlag) hat der Stpfl zu erbringen (E 5.10.1982, 82/14/0006, Originalentscheidung); eine gesonderte Verwahrung der Fremdgelder (zB auf "Anderkonten") ist nicht Voraussetzung; besondere Aufzeichnungen, in denen die entsprechenden Beträge festgehalten werden, sind ausreichend (E 14.11.1990, 90/13/0104, *ÖStZB* 1991, 369 ; E 5.8.1992, 91/13/0227, *ÖStZB* 1993, 66) Doralt, aaO, Tz 30, Stichwort **Fremdgelder**.

Im oa. Erkenntnis des VwGH vom 7.7.1971, 140/69 wurde zunächst festgehalten, dass der Bf. seiner Aufzeichnungspflicht nicht dem Gesetz entsprechend nachgekommen ist. Mangels ordnungsgemäßer Aufzeichnung der ihm als Honorarvorschüsse zugekommenen Klientengelder wurde ein Zufluss jeweils im Zeitpunkt des tatsächlichen Einganges des Geldbetrages angenommen.

Einem **beherrschenden Gesellschafter** einer GmbH fließen Leistungsentgelte bereits mit Fälligkeit der Forderung zu, es sei denn, die Gesellschaft ist auf Dauer zahlungsunfähig;

vorübergehende Zahlungsunfähigkeit hindert den Zufluss nicht (E 29.7.1997, 95/14/0014, *ÖStZB 1998, 161* ; vgl auch BMF, *ÖStZ 1999, 443*) Doralt, aaO, Tz 30, Einzelfälle.

Geld oder geldwerte Vorteile sind demnach einem Stpfl ab dem Zeitpunkt zugeflossen, ab dem sie so in seine Steuersubjektsphäre gelangen, dass er über die Geldwerte tatsächlich frei verfügen kann - insbesondere wirtschaftliches Eigentum, Rechtsbesitz oder wirtschaftliche Innehabung erlangte - und dadurch ein wirtschaftlicher Vermögenszugang durch unmittelbare Vermögensvermehrung oder Ersparnis von Ausgaben eingetreten ist, somit ab dem Zeitpunkt der Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums oder der Einsparung von Ausgaben (Fälligkeit der Nutzungsentgelte oder Inanspruchnahme (Konsumation) der übertragenen Rechte). Diesem Zeitpunkt entspricht in der Regel der Zeitpunkt des Eintritts des aus der einkunftsbezogenen Leistungsbeziehung resultierenden Leistungserfolges. (vgl. Taucher, Das Zufluß-Abfluß-Prinzip im Einkommensteuerrecht, in S 22f)

Im gegenständlichen Fall hat der Bw. im Berufszeitraum als Mehrheitsgesellschafter die Funktion des Geschäftsführers der Fa. Bt ausgeübt.

Im Erkenntnis vom 30.11.1993, ZI 93/14/0155 führt der Verwaltungsgerichtshof zu einem vergleichbaren Fall aus:

"Ein Betrag ist dem Abgabepflichtigen dann als gemäß § 19 Abs 1 EStG 1988 zugeflossen anzusehen, wenn er über den Betrag rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, mag er ihm vom Schuldner auch nur gutgeschrieben worden sein. Ist der Abgabepflichtige gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter jener GmbH, die sein Schuldner ist, ist der Zufluss grundsätzlich anzunehmen, sobald die Forderung fällig ist, vorausgesetzt, dass die GmbH nicht zahlungsunfähig ist. Diese Sicht gebietet der beherrschende Einfluss des Mehrheitsgesellschafters der GmbH, weil die Gesellschafterversammlung dem Geschäftsführer gegenüber weisungsbefugt ist (vgl Reich-Rohrwig, Das österreichische GmbH-Recht, 125); andernfalls hätte es der Mehrheitsgesellschafter, der auch Gläubiger der Gesellschaft ist, in der Hand, den Gewinn der Gesellschaft zu kürzen, ohne die entsprechenden Beträge selbst versteuern zu müssen (vgl. in diesem Sinn die Ausführungen in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar 20, Rz 62 zu § 11 dEStG). Zu diesem Ergebnis führt auch die notwendige Gleichbehandlung mit Verhältnissen eines Steuerpflichtigen, dem ein für ihn fremder Gläubiger gegenübersteht. Einem solchen gegenüber wird der Abgabepflichtige in der Regel auf der Einräumung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die ihm zustehenden Beträge bestehen. Im Übrigen fließen etwa einem Alleingesellschafter bzw einem beherrschenden Gesellschafter auch Gewinnansprüche bereits mit der Beschlussfassung über die Gewinnverteilung zu (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar 2, Tz 30 zu § 19 unter "Gewinnanteile", mit weiterem Nachweis). "

Dass im gegenständlichen Fall Zahlungsunfähigkeit vorlag, wurde vom steuerlichen Vertreter nicht vorgebracht.

Der Bw. war im Berufszeitraum Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer der Fa. Bt. Aus seiner Vermittlungstätigkeit machte der Bw. Provisionsansprüche gegenüber der Fa. Bt GmbH geltend und erklärte schließlich selbst Provisionseinnahmen für die Jahre 1988 bis 1994. Die PAST konnte zweifelsfrei ermitteln, dass der Bw. von Konten der GmbH im Berufszeitraum Geldbeträge iHv. insgesamt 20,719.336,00 S abgehoben hat. Nach eigener Aussage war er über diese Konten Verfügungsberechtigt, hat nur er diese Auszahlungen

getätigt (vgl. Vernehmung vom 17. Juni 1998) und davon teilweise Beträge unmittelbar für Privatzahlungen verwendet (vgl. Vernehmung vom 19. März 1998).

Hierbei unterlag der Bw. keinerlei nachvollziehbarer Kontrolle bzw. Aufzeichnungspflicht. Tatsächlich hat er keinerlei Aufzeichnungen geführt und konnte derartige Unterlagen auch nicht vorlegen.

Ein Verpflichtung, einzelne Beträge für bestimmte Zwecke zu verwenden, ergibt sich lediglich aus den von ihm vorgelegten Belegen und Unterlagen für die Jahre 1988 bis 1990. Davon wurden – soweit der Bw. Zahlungen an Dritte nachweisen oder glaubhaft machen konnte – diverse Beträge als Ausgaben steuerlich anerkannt.

Dadurch, dass der Bw. über die von den Konten der GmbH abgehobenen Beträge frei verfügen konnte, teilweise Beträge für Privatzahlungen verwendete bzw. auf seine eigenen Konten überwies, ohne darüber Rechnung zu legen bzw. Aufzeichnungen zu führen, sind die von ihm von den Konten der GmbH behobenen Beträge als Zuflüsse an ihn zu behandeln.

Für diese Beurteilung spricht weiters, dass es ihm als beherrschendem Gesellschafter der GmbH ohne weiteres möglich war, sämtliche Forderungen aus Vermittlungstätigkeiten gegenüber der Gesellschaft unmittelbar geltend zu machen und fällig zu stellen.

Auf Grund des auf Basis der Aussagen des Bw. festgestellten Sachverhalts im Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide hatte das FA keine Veranlassung, zusätzlich zu den als Zuflüsse aus der Vermittlungstätigkeit erkannten Beträgen dem Bw. Geschäftsführerbezüge zuzurechnen und der Besteuerung zu unterziehen. Das Ergebnis des vor dem UFS durchgeführten Ermittlungsverfahrens macht zwar deutlich, dass der Bw. im gesamten Berufszeitraum alleiniger Geschäftsführer der Gesellschaft war. Unter Berücksichtigung der widersprüchlichen Angaben des Bw. zu diesem Sachverhalt, des Fehlens jeglicher Buchhaltungsunterlagen der Gesellschaft, des Auslandsbezugs insbesondere hinsichtlich des Gesellschaftsrechts und der lange zurückliegenden Fakten, erscheint eine Basis für eine zusätzliche Zurechnung von Geschäftsführerbezügen nicht gegeben und diese somit nicht gerechtfertigt bzw. vertretbar.

4. Streitpunkte im Einzelnen:

In den gegen die oben genannten Einkommen- und Gewerbesteuerbescheide eingebrachten Berufungen bzw. im Rahmen des ergänzenden Ermittlungsverfahrens vor dem UFS wurden vom Bw. im Wesentlichen folgende Umstände bzw. den vom FA ermittelten Gewinn mindernde Ausgaben geltend gemacht:

a) Der Bw. habe nur fallweise und sporadisch Geschäftsvermittlungen durchgeführt und damit **weder eine Betriebsstätte begründet, noch einen Gewerbebetrieb betrieben**. Die Gewerbesteuerbescheide seien daher zu Unrecht erlassen worden.

b) Von den festgestellten Zuflüssen wurden **Geldbeträge**

- **auf andere Konten einbezahlt**, bzw.
- **an andere Personen weitergegeben**.

c) Ein Teil der Zuflüsse sei auf die Transferierung von Erlösen auf die genannten Konten aus dem **Verkauf privater Grundstücke im Iran** zurückzuführen, also auf Vorgänge ohne steuerbarem Hintergrund.

Weiters werde die vom FA wegen verbleibender Unsicherheitsfaktoren vorgenommene Zuschätzung iHv. 15% der Einnahmen bekämpft.

Bei der durch die PAST durchgeführten Gewinnermittlung seien die angeführten Zahlungen daher als Ausgaben zu berücksichtigen.

Zunächst wurde im Rahmen der Ermittlungen der PAST versucht, den Sachverhalt hinsichtlich der vom Bw. behaupteten Umstände zu klären. Die hierbei an den Bw. gerichteten Fragen wurden von diesem jedoch nicht vollständig beantwortet (siehe Niederschriften vom 19. März 1997, 4. März 1997, 19. März 1998 und vom 17. Juni 1998), weshalb das FA dem Bw. nach dessen Verzicht auf eine Schlussbesprechung über die erfolgte Prüfung durch die PAST die angeführten Zuflüsse zurechnete, ohne die behaupteten Ausgaben bzw. nicht steuerbaren Zuflüsse aus dem Verkauf privater Grundstücke (in vollem Ausmaß) anzuerkennen.

Zu den vom Bw. im Berufungsverfahren vorgebrachten Einwendungen gegen den festgestellten Sachverhalt nahm die PAST Stellung. Die Stellungnahme wurde dem Bw. übermittelt.

In der in der Folge eingebrachten Gegenäußerung bestritt der Bw. nicht, für die Fa. Bt tätig gewesen zu sein. Er wies darauf hin, dass er in den Jahren 1988 und 1989 bei Geschäften seines Bruders, welchem die Firma Bt & Co. Ltd. mit Sitz im Iran gehöre, beteiligt gewesen sei und Vermittlungen zwischen einer deutschen Firma (Os GmbH) und einer iranischen Firma abgewickelt und weiters im Jahr 1992 Provisionen von der Firma Mt. erhalten habe. Außerdem verwies er auf die von ihm vorgelegten Gewinnermittlungen für die Jahre 1988 bis 1994, wonach er in diesen Jahren auf Grund von Provisionseinnahmen Gewinne im Gesamtbetrag iHv. 742.474,00 S erzielt habe.

Zu a) Nur fallweise und sporadische Geschäftsvermittlungen; daher kein Gewerbebetrieb:

Gemäß § 23 Z 1 des für das Berufungsjahr 1988 anzuwendenden Einkommensteuergesetzes 1972 bzw. gemäß § 23 Z 1 des ab dem Veranlagungsjahr 1989 anzuwendenden Einkommensteuergesetzes 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Wie oben unter Punkt 3. „*Zufluss an den Bw.*“ ausgeführt, hat der Bw. aus der Tätigkeit als Geschäftsvermittler Provisionen erzielt und in der Folge für die Jahre 1988 bis 1994 Provisionseinnahmen – und somit laut eigener Einschätzung Einkünfte aus Gewerbebetrieb – erklärt. Es bedarf keiner weiteren Erörterung, dass die aus der Tätigkeit als Provisionsvermittler für eine international tätige GmbH bezogenen Einkünfte in einem von der PAST zweifelsfrei festgestellten Ausmaß als eine selbständige, nachhaltige Betätigung mit Gewinnabsicht anzusehen ist. Dass auch eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr stattgefunden hat, ist schon aus der Vielzahl an Geschäftsfällen zu erkennen, die den vom Bw. für die Jahre 1988 bis 1990 vorgelegten Belegen und Unterlagen zu Grunde liegt. Der Bw. hat daher Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu versteuern.

Wenn der Bw. darauf verweist, dass er die Geschäfte nicht im eigenen Namen sondern für die Fa. Bt abgeschlossen habe, ist für seine Argumentation nichts gewonnen. Ein rechtsgeschäftlicher Vertreter, der für ein anderes Rechtssubjekt (im vorliegenden Fall für die juristische Person privaten Rechts, Fa. Bt & Co Ltd.) tätig wird, handelt im Rahmen seines Anspruchs auf Provisionen für die erbrachten Vermittlungsleistungen „eigenbetrieblich“ und hat somit auch die entsprechenden Unterlagen aufzubewahren und seiner Steuerpflicht nachzukommen.

Der vom Bw. vorgebrachte Einwand, eine Versteuerung seiner Vermittlungserträge sei bisher deshalb nicht erfolgt, weil die Fa. Bt für die erzielten Provisionen im Iran Steuern zu zahlen gehabt hätte und er selbst seine Steuerpflicht als erfüllt angesehen habe, vermag ihn nicht zu entschuldigen. Als seit dem Jahr 1964 in Österreich lebende und am Wirtschaftsleben teilnehmende Person mit akademischer Ausbildung wäre es jedenfalls am Bw. gelegen gewesen, sich durch geeignete Erkundigungen beim Finanzamt über die geltende Steuerrechtslage zu informieren. Durch Nichteinhaltung dieser Sorgfaltspflicht hat er das Risiko eines Rechtsirrtums zu tragen.

Jedenfalls wäre es dem Bw. zumutbar gewesen, die Geschäftsfälle sowie die Kontobewegungen (Ein- bzw. Ausgänge) aufzuzeichnen und Belege aufzubewahren. Diese Aufbewahrungspflicht gilt insbesondere auch für Belege über Zahlungen an Dritte.

Aus welchem Grund sich sämtliche Geschäftsunterlagen über durchgeführte Geschäftsvermittlungen – wie der Bw. beispielsweise in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 7. Juli 2006 behauptet hat – bei der Fa. Bt GmbH in Ta befinden sollen, ist nicht nachvollziehbar. Es erscheint nicht schlüssig und ist auch nicht glaubwürdig, dass der Bw. Unterlagen über die von ihm durchgeführten Geschäftsvermittlungen an die Fa. Bt bzw. an dessen Vertreter, Hrn. Tv, übermittelt habe, wenn der Bw. andererseits sogar behauptet, Belege über Kontobewegungen der Fa. Bt GmbH habe deren Treuhänder vor Ort, Tv nicht erhalten, da die Kontogebahrung auf „Vertrauensbasis“ erfolgte (siehe Niederschrift vom 19. März 1998).

Vor diesem Hintergrund wenig glaubwürdig erscheint auch die Aussage des Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 31. Oktober 2007 (Seiten 45 und 46; Punkt 3. c, „Geldfluss an Sie als Veräußerer“), wonach Abrechnungsunterlagen über die Konten der Fa. Bt Co Ltd. in Österreich und Deutschland bei dieser Firma im Iran zu Folge Zeitablaufs nicht mehr aufliegen, weil sämtliche Unterlagen vor dem Jahr 2001 nicht mehr benötigt und daher skartiert worden seien.

Gemäß § 132 Abs. 1 BAO i. d. F. BGBl. Nr. 1999/28 I sind Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sieben Jahre aufzubewahren; darüber hinaus sind sie noch so lange aufzubewahren, als sie für die Abgabenerhebung betreffende anhängige Verfahren von Bedeutung sind, in denen diejenigen Parteistellung haben, für die auf Grund von Abgabenvorschriften die Bücher und Aufzeichnungen zu führen waren oder für die ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt wurden. Soweit Geschäftspapiere und sonstige Unterlagen für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind, sollen sie sieben Jahre aufbewahrt werden. Diese Fristen laufen für die Bücher und die Aufzeichnungen vom Schluss des Kalenderjahres, für das die Eintragungen in die Bücher oder Aufzeichnungen vorgenommen worden sind, und für die Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Unterlagen vom Schluss des Kalenderjahres, auf das sie sich beziehen.

Im gegenständlichen Fall erlangte das FA im Jahr 1994 Kenntnis von den Provisionseinkünften des Bw. und wurde dieser im März 1997 erstmals als Verdächtiger invernommen. Dadurch kommt für den Bw. zumindest seit dem Berufungsjahr 1990 die gesetzliche, auf Grund der ab dem Jahr 1997 begonnenen Ermittlungen der PAST und des anschließenden Berufungsverfahrens verlängerte, Aufbewahrungspflicht zur Anwendung.

Wer weiß, dass Unterlagen zu Beweis Zwecken bedeutsam sind, riskiert bei ihrer Vernichtung, dass diese Vorgangsweise - vor allem, soweit ihn eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft - in freier Beweiswürdigung entsprechend berücksichtigt wird (vgl. Ritz, BAO-Kommentar², § 132, Tz. 9).

Abgesehen von diesen gesetzlich normierten Aufbewahrungspflichten müsste es im eigenen Interesse des Bw. liegen, Unterlagen, die er in einem laufenden Abgabenverfahren als Beweismittel benötigen könnte, nicht einer Skartierung zuzuführen. Auf die Möglichkeit der Einflussnahme des Bw. als Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer auf die Agenden der Fa. Bt Co Ltd., wird in diesem Zusammenhang hingewiesen.

Der Bw. hätte also insbesondere im Hinblick auf seine (oben unter Punkt „2.) *Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht; Aufzeichnungsmängel*“ dargestellte) erhöhte Mitwirkungspflicht für das Vorhandensein ausreichender Beweise vorzusorgen gehabt.

Die für die Jahre 1988 bis 1993 durch das FA festgestellten bzw. im Rahmen des Ermittlungsverfahren vor dem UFS um nachgewiesene Betriebsausgaben (für die Jahre 1989 und 1990) verminderten Erträge aus der Tätigkeit des Bw. als Geschäftsvermittler sind somit als Einkünfte aus Gewerbebetrieb einzustufen und dem entsprechend gewerbesteuerpflichtig.

Zu b) Weitergabe von Geldbeträgen

- Einzahlungen auf andere Konten

In Punkt 2 lit. b) „Zurechnung der Zuflüsse:“ des Vorhaltes vom 12. Juni 2007 wurde der Bw. unter Bezugnahme auf die Vorhaltsbeantwortung vom 10. Oktober 2006 ersucht, von ihm behauptete Zahlungen an Dritte nachzuweisen.

Mit Vorhalt vom 20. August 2007 wurde diese Frage wegen teilweiser Unleserlichkeit der handschriftlich erstellten Aufstellungen bzw. Belegkopien wiederholt und der Bw. ersucht, Namen und Anschrift der Empfänger der Geldbeträge, sowie den Zahlungsgrund und die Funktion, in der der jeweilige Empfänger tätig geworden ist, bekannt zu geben.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 31. Oktober 2007 merkte der Bw. zu diesem Fragenkomplex lediglich an, dass er nun die Sammelbeilagen betreffend die Jahre 1988, 1989 und 1990 in Maschineschrift vorlege, hinsichtlich der Jahre 1991 bis 1996 jedoch kein Belegmaterial vorlegen könne. Nach dem Gesellschafter- und damit verbundenen Personalwechsel in der Firma seien die Belege nicht mehr greifbar. Eine weitere Erläuterung dieses Hinweises fehlt.

Dazu ist anzumerken, dass der Bw. im Berufszeitraum wesentlich beteiligter Gesellschafter und allein vertretungsbefugter Geschäftsführer der GmbH war. Der Anfragebeantwortung des

IWD vom 29. Jänner 2007 ist zu entnehmen, dass der Bw., dessen Funktion in der Gesellschaft als „Direktor“ ausgewiesen ist, zu diesem Zeitpunkt noch immer 51 % der Gesellschaftsanteile an der Fa. Bt gehalten hat. Daneben besitzen zwei Gesellschafter je 24,50 % der Anteile.

Aus welchen Gründen Belegmaterial zu irgend einem Zeitpunkt ohne Zustimmung des Bw. vernichtet worden und daher nicht mehr greifbar sein sollte, ist in Anbetracht der dominierenden Stellung des Bw. bei dieser Gesellschaft nicht nachvollziehbar.

Die in den angeführten Vorhalten gestellten Fragen zu den Empfängern der Beträge, insbesondere betreffend Zahlungsgrund und Funktion der Empfänger, wurden jedenfalls nicht beantwortet.

Aus den für die Jahre 1988 bis 1990 vorgelegten Aufstellungen samt Belegen ergibt sich Folgendes:

„1988/DM (8xxx bzw. F.G.)

Differenz zu F.A.-Aufstellungen gemäß beigelegten Auszügen – Zahlungen an Dritte:

<i>Überweisungen an CTG sind:</i>	<i>DM</i>
<i>von F.G. Nr.: 5.xxx.xxx (28.04.88)</i>	<i>14.959,00</i>
<i>von F.G. Nr.: 5.xxx.xxx (12.04.88)</i>	<i>30.000,00</i>
<i>von 8xxx (02.05.88)</i>	<i>18.000,00"</i>

Entgegen der Darstellung des Bw., es seien DM-Beträge iHv. 14.959,00, 30.000,00 und 18.000,00 an „CTG“ überwiesen worden, sind auf Grund der vom Bw. übermittelten Belege lediglich „Überweisungen“ iHv. 18.000.00 und 30.000,00 DM nachvollziehbar:

Bezeichnung	Kontonummer	Text	Datum	DM
Festgeldkonto	5.xxx.xxx	Überweisung	28.04.1988	14.959,81
Girokonto	8.xxx	alter Kontostand		2.262,74
		Gutschrift	29.04.1988	14.959,81
		Zwischensumme		17.222,55
		Überweisung		-18.000,00
		neuer Kontostand		-777,45

Konkret ist den der Vorhaltsbeantwortung vom 31. Oktober 2007 beigelegten Belegen (Kontoauszug Festgeldkonto Nr. xyz, „Gutschriftsbeleg“ betreffend „Festgeldauflösung“, Kontoauszug Girokonto Nr. 8xxx) zu entnehmen, dass der Betrag iHv. 14.959,81 DM laut Kontoauszug des Festgeldkontos Nr. xyz per 28.4.1988 mittels Überweisung transferiert und somit dieses Konto auf Null gestellt wurde. Derselbe Betrag wurde mit Wertstellung 29.4.1988

auf dem Girokonto 8xxx gutgeschrieben. (Siehe auch Beleg über „Gutschrift“ betreffend „Festgeldauflösung“).

Am 2.5.1988 wurde vom Girokonto Nr. 8xxx eine „Überweisung“ iHv. 18.000,00 DM durchgeführt. Der Empfänger dieses Betrages ist aus dem Ausdruck nicht ersichtlich. Der „alte Kontostand“ betrug 2.262,74 DM, weshalb unter Berücksichtigung der Gutschrift vom 29.4.1988 iHv. 14.959,81 DM als „neuer Kontostand“ per 2.5.1988 ein Minusstand iHv. 777,45 DM ausgewiesen ist.

Auf den Kontoauszügen des Festgeldkontos und des Girokontos findet sich jeweils ein handschriftlicher Vermerk „an CTG (Anteil)“ bzw. „an CTG“. Offen bleibt, wer diesen Vermerk zu welchem Zeitpunkt angebracht hat. Tatsache ist jedenfalls, dass der handschriftlich angebrachte Hinweis auf die „Überweisung an CTG“ nicht mit dem Inhalt der vorliegenden Kontoauszüge übereinstimmt. Jedenfalls der Betrag iHv. 14.959,81 wurde nicht wie vom Bw. behauptet, auf ein anderes Konto weiter überwiesen, sondern wurde lediglich nach Auflösung des Festgeldkontos auf dem Girokonto Nr. 8xxx gutgebucht und drei Tage später von diesem Konto der Betrag iHv. 18.000,00 weitergegeben. An wen oder welches Konto diese Überweisung tatsächlich vorgenommen wurde, geht aus den Kontoauszügen nicht hervor.

Da auch hinsichtlich der Überweisung des Betrages iHv. 18.000,00 DM vom 2.5.1988 jeglicher Nachweis fehlt, an wen bzw. welches Konto die Zahlung erfolgte, ist auch dieser Betrag als Zahlung an Dritte nicht anzuerkennen. Die auf den Kontoauszügen handschriftlich angebrachten Hinweise geben keinen Aufschluss darüber, wer diese geschrieben hat und wann sie angefertigt wurden. Ein Nachweis bzw. eine Glaubhaftmachung einer als Ausgabe anzuerkennenden Zahlung an einen Geschäftspartner etc. ist damit dem Bw. somit nicht gelungen.

Ebenso wenig ist die Zahlung des Betrages iHv. 30.000,00 DM an „CTGST“ als Ausgabe anzuerkennen, da auch in diesem Fall weder die Anschrift des Empfängers noch der Zahlungsgrund und die Funktion, in der dieser tätig geworden ist, bekannt gegeben wurde und somit die Überprüfung der betrieblichen Veranlassung nicht möglich ist.

Die weiteren Zahlungen sind wie folgt zu beurteilen:

<i>von 8xxx (18.04.88) an Sho – Ta</i>	<i>2.510,00</i>
<i>von 8xxx (18.04.88) an V. Nha</i>	<i>5.2110,00</i>

Keine Angabe von Zahlungsgrund und Funktion, in der der Empfänger der Geldbeträge tätig geworden ist. Bei „Nha“ fehlt darüber hinaus dessen Anschrift. (Der in der in Maschineschrift vorgelegten Aufstellung angeführte Betrag iHv. 5.2110,00 ist offenbar auf einen Tippfehler

zurückzuführen; der handschriftlichen Aufstellung ist jedenfalls der richtige Betrag i.H.v. 5.211,00 DM zu entnehmen.) Eine betriebliche Veranlassung ist hieraus nicht ersichtlich. Deshalb ist eine Anerkennung als Betriebsausgabe nicht möglich.

<i>von F.G. Nr.: 5.xxx.xxx an R-At am 13.05.88 per</i>	
<i>Bankscheck in US\$ 12.000,00 =</i>	<i>20.213,00</i>
<i>von 8xxx an R. Art Devisen am 25.07.88 US\$ 15.000,00 =</i>	<i>27.870,00</i>
<i>am 08.08.88 US\$ 23.000,00 =</i>	<i>43.838,00</i>
<i>am 17.08.88 US\$ 10.000,00 =</i>	<i>18.930,00</i>
<i>Äquivalent überwiesen per Scheck</i>	
<i>am 06. und 16.09.88 die Beträge US\$ 15.094,00 + US\$ 33.151,00</i>	

Dem der Vorhaltsbeantwortung beigezeichneten Schreiben vom 5. September 1988 des Bw. als „Managing director“ an „Mr. R-At“ ist zwar zu entnehmen, dass an den genannten Adressaten für dessen Tätigkeit im Zeitraum von April 1978 bis März 1988 ein Betrag iHv. 12.000,00 US-Dollar bezahlt wurde bzw. ein Betrag iHv. 48.324,00 US-Dollar bezahlt werden soll. Dem entsprechend weisen die vorgelegten Unterlagen (Kontoauszüge bzw. Lastschriften auf dem Konto 8xxx) den Kauf von Devisen in Höhe der angeführten Beträge sowie die scheckmäßige Verrechnung aus und wurden teilweise auch entsprechende handschriftliche Vermerke wie „U\$15.000.—f. R“ bzw. „U\$ 23.000 f. R gekauft“ angebracht.

Aber auch in diesem Fall erfolgte keine Angabe des Zahlungsgrundes und der Funktion, in der der Empfänger der Geldbeträge tätig geworden ist. Die Anerkennung als Betriebsausgabe ist daher nicht möglich.

<i>„von 8xxx am 21.10.88 an Sho</i>	<i>5.010,00</i>
<i>von 8xxx am 03.08.88 an Fr. Tv</i>	<i>2.000,00"</i>

Bei diesen Überweisungen an „Mr. S. A. Sho“ und Frau I. Tv ist wie bei den oben angeführten Zahlungen weder der Zahlungsgrund, noch die Funktion, in der der Empfänger bzw. die Empfängerin der Geldbeträge tätig geworden ist, angegeben. Die Nachvollziehbarkeit der betrieblichen Veranlassung der Aufwendungen ist daher auch in diesen Fällen nicht gegeben und ein Betriebsausgabenabzug nicht möglich.

„1989/DM 8xxx

Differenzen sind:

	<i>DM</i>
<i>von 8xxx an Fr. Tv am 18.01.89</i>	<i>2.000,00</i>

<i>von 8xxx an Sho am 20.01.89</i>	<i>8.114,00</i>
<i>von 8xxx an I. Tv am 28.06.89</i>	<i>3.000,00"</i>

Für die Zahlungen an Frau I. Tv wurde wie im Jahr 1988 weder ein Zahlungsgrund, noch die Funktion der Empfängerin angegeben. Das gleiche gilt für die Zahlung an Sho, wobei in diesem Fall hinzukommt, dass der der beigeschlossene Beleg weitgehend unleserlich ist und schon aus diesem Grund eine Beurteilung nicht möglich ist. Eine betriebliche Veranlassung dieser Zahlungen ist nicht nachvollziehbar und konnte somit weder glaubhaft gemacht noch nachgewiesen werden.

<i>Storno gemäß Auszüge 17 und 18, sowohl bei Eingang als auch</i>	
<i>bei Ausgang: 2 x 17.452,00 =</i>	<i>34.904,00</i>
<i>Dito Storno gemäß Auszüge 28 und 29 bei Ein- und Ausgang:</i>	<i>5.088,00</i>

Die vom Bw. angeführten Stornobuchungen auf dem Konto 8xxx sind auf Grund der vorgelegten Belege nachvollziehbar und können somit einen Zufluss an den Bw. nicht begründen. Die beiden Auszahlungsbeträge in Höhe von jeweils 17.452,00 DM (insgesamt 34.904,00 DM) und 5.088,00 DM sind daher von den als dem Bw. zugeflossen behandelten Beträgen iHv. insgesamt 239.408,00 DM (1.675.856,00 ÖS) bzw. nach Abzug der Umbuchungen auf Festgeldkonten iHv. 50.000,00 DM und 9.000,00 DM vom Betrag ohne Festgeldüberweisungen iHv. insgesamt 180.408 DM (1.262.856,00 S) abzuziehen, womit sich die Zuflüsse insgesamt aus den verschiedenen Konten im Jahr 1989 auf 1.387.912,00 S reduzieren (zu den Details siehe nachstehende Berechnung samt adaptierter Ermittlung des Gewinnes 1989).

1990/DM (8xxx)

Differenzen sind:

	<i>DM</i>
<i>von 8xxx am 01.02.90 an Ghl</i>	<i>45.000,00</i>

Die Überweisung iHv. 45.000,00 DM an Ghl am 1. Februar 1990 stimmt zwar mit der Soll-Buchung am Konto 8xxx überein, jedoch findet sich auf dem vorgelegten Kontoauszug weder eine Angabe über einen Zahlungsgrund, noch über die Funktion des Empfängers. Die betriebliche Veranlassung der Überweisung ist somit nicht nachvollziehbar.

<i>von 8xxx am 15.02.90 an Ltt</i>	<i>28.000,00</i>
------------------------------------	------------------

Auf der vorgelegten Kopie des Kontoauszuges ist ersichtlich, dass für diese Transaktion auf dem Konto 8xxx ist der Buchungstext „Überweisung an Ltt F. u. M., Rest- bzw. Endzahlung f. Klammerherstellungsgerät F. MMA, Ta, Iran“ aufgedruckt. Da es sich in diesem Fall offenbar um die Zahlung an einen Geschäftspartner für eine von diesem erbrachte Leistung handelt (Klammerherstellungsgerät) ist trotz fehlender Angaben über den tatsächlichen betrieblichen Hintergrund der Zahlung wahrscheinlich, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang dieser Zahlung mit dem Betrieb der Fa. Bt besteht, und dieser Aufwand somit betrieblich veranlasst und abzugsfähig ist.

<i>von 8xxx am 07.02.90 an I. Tv</i>	<i>2.300,00</i>
<i>von 8xxx am 25.07.90 an I. Tv</i>	<i>2.000,00</i>

Die Überweisungsbuchung des Betrages iHv. 2.300,00 DM an I. Tv vom 7. Februar 1990 ist auf der beige-schlossenen Kopie des Konto-Auszuges ersichtlich. Es ist jedoch weder der Zahlungsgrund, noch die Funktion der Zahlungsempfängerin, in der diese tätig geworden ist, bekannt. Eine betriebliche Veranlassung dieser Zahlungen ist nicht nachvollziehbar und konnte somit weder glaubhaft gemacht noch nachgewiesen werden.

Zum Nachweis der Zahlung an I. Tv iHv. 2.000,00 DM vom 25. Juli 1990 wurde eine Kopie des Überweisungsbeleges vorgelegt. Auch diesem Beleg ist weder Zahlungsgrund, noch Funktion der Zahlungsempfängerin, in der diese tätig geworden ist, zu entnehmen. Auch für diese Zahlung ist eine betriebliche Veranlassung nicht nachvollziehbar.

Auf derselben Seite befindet sich – offensichtlich irrtümlich - eine schlecht lesbare Kopie des Überweisungsauftrages über den oben angeführten Betrag iHv. 2.300,00 DM vom 7. Februar 1990. Auch diesem Beleg sind Angaben über Zahlungsgrund und Funktion der Zahlungsempfängerin nicht zu entnehmen.

<i>Storno (weil Durchlaufposten von 04. und 12.02.90) bei Eingang</i>	
<i>von 14.531,00 DM als auch bei Ausgang</i>	<i>14.531,00</i>
<i>F.G. Auflösung, bzw. Neuauflage für Akr</i>	

Den zu dieser Buchung vorgelegten Kopien ist zu entnehmen, dass auf Grund der Auflösung des Festgeldkontos Nr. x0x/x0xxx (Auftraggeber: „Akr-Bg“) der Betrag iHv. 14.531,00 DM mit Valuta 4. Februar 1990 auf das Konto 8xxx der Fa. Bt überwiesen wurde. Dieser Betrag wurde mit Valuta 12. Februar 1990 auf das Konto Nr. x0x (Htr Akr-Bg) weiter überwiesen.

Sowohl für den Zahlungseingang auf dem Konto 8xxx als auch für die Weiterüberweisung auf das Konto Nr. x0x wurden jeweils zwei gleich lautende Belegkopien vorgelegt. Einer weiters

vorgelegten Kopie des Kontoauszuges vom 13. Februar 1990 ist entnehmen, dass 14.531,00 DM vom Konto 8xxx ausbezahlt wurden. Diese Kopie weist den handschriftlichen Vermerk „v. Htr zurück“ auf; die weiteren Buchungszeilen wurden beim Kopieren abgedeckt und sind somit nicht lesbar. Soweit aus den – teilweise schlecht lesbaren – Belegkopien ersichtlich, wurde der Betrag iHv. 14.531,00 DM tatsächlich vom Festgeldkonto der Htr Akr-Bg auf das Konto 8xxx überwiesen und auf das Konto Nr. x0x der Htr Akr-Bg weiter überwiesen. Da das Festgeldkonto mit der Nr. x0x/xoxxx in den Ermittlungsunterlagen der PAST nicht als ein Konto der Fa. Bt bzw. des Bw. aufscheint, ist dieses Konto dem Bw. nicht unmittelbar zurechenbar und ist somit dessen Behauptung, es handle sich hierbei um einen Durchlaufposten auf dem Konto 8xxx nachvollziehbar und glaubwürdig. Die Zurechnung des Betrages iHv. 14.531,00 DM an den Bw. im Jahr 1990 hat somit zu unterbleiben. Der Gewinn dieses Jahres ist um diesen Betrag zu vermindern.

<i>von 8xxx am 08.03.90 an Mri</i>	<i>1.410,00</i>
------------------------------------	-----------------

Aus dem Konto-Auszug vom 8. März 1990 geht hervor, dass der genannte Betrag iHv. 1.410,00 DM vom Konto 8xxx abgebucht wurde. Aus dem Buchungstext ist ersichtlich, dass es sich um eine Transaktion ins Ausland gehandelt hat. Der handschriftlich angebrachte Vermerk „an Mri-Ravenna für photocells f.“) ist teilweise unleserlich. Der Beilage zu dieser Überweisung ist allerdings zu entnehmen, dass dieser Betrag für eine Photozelle an eine Bank in Ravenna/Italien mit dem Empfänger „Mri“ bezahlt wurde. Trotz fehlender sonstiger Angaben erscheint die betriebliche Veranlassung dieses Aufwands glaubwürdig und ist eine Zurechnung dieses Betrages an den Bw. nicht gerechtfertigt. Der Gewinn des Jahres 1990 ist daher um diesen Betrag zu vermindern.

<i>von 8xxx am 12.03.90 an R. Bgr (US\$ 9.500,00) =</i>	<i>16.362,00</i>
---	------------------

Auf Grund der vorgelegten Unterlagen ist erkennbar, dass sich der Betrag iHv. 16.362,00 DM aus folgenden Teilbeträgen zusammensetzt:

Text			DM
Gebühren für die Auslandsüberweisung an R. B.			30,85
Differenzbetrag ("um gerade Summe von US Dollar 9.500 zu bekommen")			1.589,33
Festgeldauflösung			14.613,87
Zwischensumme			16.234,05
Datum "19.3." handschriftlich angebracht			128,48
Gesamt			16.362,53

Zunächst ist fest zu halten, dass es sich bei der Überweisung an „R. Bgr“ tatsächlich um eine Überweisung an R. Bg, den Bruder des Bw. handelt und es sich insoweit um einen Tipp- bzw. Lesefehler handeln dürfte. Mangels näherer Angaben betreffend den Grund der Überweisung

ist eine betriebliche Veranlassung nicht nachvollziehbar. Jedenfalls ist den Belegkopie der Grund für die Zahlung nicht zu entnehmen. Auf dem Beleg über den auf das Konto 8xxx überwiesenen Betrag iHv. 14.613,87 DM ist die Kontonummer des Festgeldkontos nicht zur Gänze leserlich. Der Zahlungsfluss ist somit nicht eindeutig nachvollziehbar.

Gegen die betriebliche Veranlassung der Zahlung spricht auch, dass auf einer Beilage zur Auslandsüberweisung der handschriftliche Vermerk „DM 14.613,87 FG + 1.589,33, um gerade Summe von U\$ 9.500,- zu bekommen“ angebracht ist. Eine derartig großzügige Aufrundung von Überweisungsbeträgen ist im geschäftlichen Verkehr unter Fremden nicht üblich.

Die genannten Gründe sprechen eindeutig gegen die Annahme der betrieblichen Veranlassung dieser Zahlung.

von 8xxx am 28.03.90 an V.M. re Krch	28.058,00
--------------------------------------	-----------

Zum Nachweis dieser Zahlung wurde der Konto-Auszug vom 23. März 1990 in Kopie vorgelegt, auf welchem der handschriftliche Vermerk „to V.M. re Krch“ angebracht ist. Zur Erläuterung dieses Vorganges wurde weder ein Überweisungsbeleg noch eine verbale Erklärung des Zahlungsflusses bzw. des Zahlungsgrundes bzw. die Funktion des Zahlungsempfängers übermittelt. Dem Konto-Auszug ist lediglich zu entnehmen, dass es sich hierbei um eine Auslandsüberweisung gehandelt hat. Die betriebliche Veranlassung ist somit keinesfalls nachvollziehbar.

von 8xxx am 28.11.90 an A. Tv	2.300,00
-------------------------------	----------

Der vorgelegten Kopie des Überweisungsbeleges vom Konto 8xxx an Tv Ax mit dem Verwendungszweck „Sparkonto“ und dem in Maschineschrift angebrachten Vermerk „lt. telef. Auftrag von H. Bg, 28.11.90, 10.30“ ist weder eine Angabe über einen Zahlungsgrund, noch über die Funktion des Empfängers zu entnehmen. Die betriebliche Veranlassung der Überweisung ist somit nicht nachvollziehbar.

von 8xxx am 04.10.90 an V-b	21.675,00
-----------------------------	-----------

Zu dieser Zahlung wurde eine Kopie des Konto-Auszuges vom 4. Oktober 1990 vorgelegt. Der darauf angebrachte handschriftliche Vermerk –soweit leserlich– könnte lauten: „KT-Az“. Offenbar handelt es sich hierbei um eine Auslandsüberweisung. Nähere Aufschlüsse über Zahlungsgrund oder die vom Empfänger erbrachte Leistung ist diesem Beleg jedoch nicht zu entnehmen. Die betriebliche Veranlassung der Überweisung ist somit nicht nachvollziehbar.

<i>von 8xxx am 04.10.90 an Ghl</i>	<i>10.000,00</i>
<i>von 8xxx am 13.12.90 an Ghl</i>	<i>67.500,00</i>

Aus den Konto-Auszügen vom 4. Oktober 1990 und vom 13. Dezember 1990 ist ersichtlich, dass die oben angeführten Beträge an „GZDH“ bzw. „GZDH T“ überwiesen wurden. Auch in diesem Fall fehlen nähere Angaben über Zahlungsgrund oder die vom Empfänger erbrachte Leistung. Die betriebliche Veranlassung der Überweisung ist somit nicht nachvollziehbar.

Rechnerische Darstellung der dem Bw. zugeflossenen Beträge, abzüglich der Umbuchungen auf Festgeldkonto sowie der Gewinn-Kürzungen der Jahre 1989 und 1990 samt Ermittlung des Gewinnes laut Berufungsentscheidung (für das Jahr 1988 ergibt sich keine Änderung):

	DM	ÖS	DM	ÖS
	1989		1990	
	50.000,00		45.000,00	
	2.000,00		2.300,00	
	8.114,00		14.531,00	
	46.000,00		28.000,00	
	22.000,00		1.410,00	
	3.000,00		16.362,00	
	25.000,00		20.058,00	
	9.000,00		21.000,00	
	17.452,00		15.000,00	
	17.452,00		30.000,00	
	4.250,00		130.000,00	
	8.500,00		2.000,00	
	5.088,00		40.000,00	
	2.430,00		30.000,00	
	11.000,00		30.000,00	
	8.122,00		21.675,00	
	-		10.000,00	
	-		2.300,00	
	-		67.500,00	
	239.408,00	1.675.856,00	527.136,00	3.689.952,00
auf Festgeldkonto	-50.000,00		-15.000,00	
auf Festgeldkonto	-9.000,00		-130.000,00	
auf Festgeldkonto			-30.000,00	
	180.408,00	1.262.856,00	352.136,00	2.464.952,00
laut Berufungsentscheidung (BE)	-17.452,00		-28.000,00	
laut BE	-17.452,00		-14.531,00	
laut BE	-5.088,00		-1.410,00	
	140.416,00	982.912,00	308.195,00	2.157.365,00
Auszahlung vom dt. Konto laut BE		982.912,00		2.157.365,00
Auszahlung v. öst. Konto (wie bisher)		405.000,00		210.000,00
Auszahlung v. Festgeldkonto (wie bisher)		0,00		0,00
Gesamteinnahmen		1.387.912,00		2.367.365,00
Grundstücksverkäufe		-77.777,00		-77.777,00
Einnahmen		1.310.135,00		2.289.588,00
15% Zuschätzung		196.520,25		343.438,20
Zwischensumme		1.506.655,25		2.633.026,20
12% Ausgaben		180.798,63		315.963,14
Gewinn laut BE		1.325.856,62		2.317.063,06

Bemerkt wird, dass der in der „Darstellung der Gewinnermittlung“ laut PAST für das Jahr 1989 ausgewiesene Betrag betreffend „Auszahlung v. dt. Konto“ iHv. 1,883.378,00 S mit den im Ermittlungsakt, Band III, Blatt 443 fest gehaltenen Zuflüssen nicht übereinstimmt. Richtiger Weise sind von dem im Ermittlungsakt der PAST ausgewiesenen Saldo an Zuflüssen iHv. 239.408,00 DM die Umbuchungen auf Festgeldkonto iHv. 50.000,00 DM und 9.000,00 DM abzuziehen. Die Umrechnung des Saldos iHv. 180.408,00 ergibt den Auszahlungsbetrag iHv. 1,262.856,00 S. Diese Feststellung wurde dem FA im Rahmen des Ermittlungsverfahrens zur Kenntnis gebracht. Der Vertreter des FA brachte keinen Einwand dagegen vor.

- Weiterleitung von Geldbeträgen und Aufforderung zur Empfängerbenennung gemäß §162 BAO

Da der Bw. den Sachverhalt bezüglich die behauptete Weitergabe von Geldbeträgen – mit Ausnahme jener, teilweise belegmäßig nachgewiesener bzw. glaubhaft gemachter Geschäftsfälle in den Jahren 1988, 1989 und 1990 - trotz mehrmaliger Nachfrage nicht aufklären konnte und aus seinen Aussagen insbesondere hervorgeht, dass Geldbeträge an in Österreich ansässige Personen ausbezahlt wurden, erfolgte mit Schreiben vom 20. August 2007 eine formelle Aufforderung zur Empfänger- bzw. Gläubigerbenennung gemäß § 162 BAO.

Mit ergänzendem Vorhalt vom 16. Mai 2008 wurde unter anderem diese Aufforderung wiederholt und den gegen die Aufforderung zur Empfängerbenennung von ihm vorgebrachten Argumenten entgegengehalten, dass Grund zur Annahme besteht, dass in Österreich steuerpflichtige Personen von ihm übergebene Beträge nicht offen gelegt und versteuert haben.

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

Abs. 2 leg.cit bestimmt, dass die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen sind, soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs. 1 verlangten Angaben verweigert.

Die vom Bw. zur Frage der Anwendbarkeit des § 162 BAO mit Vorhaltsbeantwortung vom 11. Juli 2008 vorgebrachten Einwände vermögen aus folgenden Gründen nicht zu überzeugen:

Zur Frage der Anwendbarkeit des § 162 BAO":

Der Bw. geht davon aus, § 162 BAO sei im gegenständlichen Fall nicht anwendbar weil die über die Konten bei der Sk Ps (Kontonummer 8xxx) und bei der Rak L-Tan (Kontonummer: x.x.x) abgewickelten Geschäftsvorgänge nicht ihn selbst, sondern die Fa. Bt Co Ltd., also die in Ta/Iran im Handelsregister registrierte Firma betreffen und die genannten Geschäftsfälle auch über deren Konten abgewickelt wurden. Außerdem habe er bereits im Jahre 1986 alle seine ursprünglichen Befugnisse als Geschäftsführer an Herrn. M. Tv als Generalbevollmächtigten übertragen. Er selbst könne daher im gegenständlichen Verfahren nicht als Abgabepflichtiger qualifiziert werden.

Dabei übersieht der Bw., dass ihm die PAST nicht die genannten Konten zugerechnet hat, sondern lediglich jene Beträge bei ihm als Zufluss behandelt hat, die er von diesen Konten behoben hat.

Auch die Behauptung, er habe alle seine Befugnisse als Geschäftsführer übertragen, weshalb er nun nicht mehr als Abgabepflichtiger behandelt werden könne, verhilft der Berufung aus folgenden Gründen nicht zum Erfolg:

Eine Vollmacht bewirkt ein rechtliches Können, aber als solche keine Verpflichtung zum Handeln. Zur Bevollmächtigung genügt daher eine einseitige empfangsbedürftige Willenserklärung des Machtgebers. Die Vollmacht kann auch jederzeit durch einseitige Willenserklärung des Machtgebers aufgehoben, also widerrufen werden.

Nicht anders ist die vom Bw. vor einem Notar in Ta abgegebene einseitige Erklärung mit der Bezeichnung „Übertragung der Befugnisse“ vom 15. Dezember 1986 zu sehen:

Nach dem Wortlaut dieser Erklärung hat der Bw. seine satzungsmäßigen Befugnisse als Geschäftsführer an Tv übertragen und **ihm erlaubt**, alle Firmenangelegenheiten in Bezug auf Aufgaben und Befugnisse des Geschäftsführers abzuwickeln und durchzuführen, wobei alle seine Maßnahmen und Unterschriften **wie** Maßnahmen und Unterschriften des Bw. gültig und wirksam sind.

Die gegenständliche Erklärung des Bw. betreffend die Übertragung der Befugnisse als Geschäftsführer ist – gleich einer Vollmacht – als **einseitige Erklärung** ausgestaltet. Da auch diese als Vollmacht bzw. Ermächtigung konzipierte Erklärung beim „Bevollmächtigten“ Tv lediglich ein Können bzw. „rechtliches Dürfen“ im Innenverhältnis bewirkt und für diesen keine Verpflichtung begründet, kann sie jederzeit durch einseitige Willenserklärung des Machtgebers widerrufen werden. Die originären Rechte und Pflichten des Bw. als Geschäftsführer der Fa. Bt wurden somit in keiner Weise berührt. Nach überwiegender Lehre und Rechtsprechung ist der Geschäftsführer einer GmbH nicht als Bevollmächtigter, sondern als Organ anzusehen, weil sich dessen Befugnisse unmittelbar aus dem Gesetz ergeben und seine Bestellung nicht auf einer Willenserklärung der GmbH beruht (siehe Kostner – Umfahrer, GmbH Handbuch für die Praxis⁵, RN 177 und die dort zitierte Judikatur des OGH).

Dem Machthaber Tv kam lediglich die Befugnis zu, den nicht im Iran weilenden Bw. dort zu vertreten und die Ermächtigung, Firmenangelegenheiten wirksam abzuwickeln. Eine Verpflichtung für den solcherart Bevollmächtigten ist den Unterlagen nicht zu entnehmen.

Da der Bw. auch fallweise davon spricht, Tv sei für ihn als Treuhänder tätig geworden, ist auch die Annahme eines im Innenverhältnis geschlossenen Treuhandvertrages denkbar. Aber

auch in diesem Fall der - hier in Frage kommenden fremdnützigen - Treuhand käme Tv lediglich die Funktion eines Verwahrers oder Verwalters zu und wäre an die Weisungen des Bw. gebunden gewesen. Dass tatsächlich ein Treuhandvertrag abgeschlossen wurde, hat der Bw. jedoch weder behauptet, noch derartige Beweismittel vorgelegt.

Diese Beurteilung ist unmittelbar aus dem Text der vor einem Notar abgefassten einseitigen, nur vom Bw. unterfertigten Willenserklärung abzuleiten. Dafür sprechen insbesondere die Formulierungen "und ihm **erlaubt**", und "wobei alle seine Maßnahmen und Unterschriften **wie** Maßnahmen und Unterschriften des Bw. gültig und wirksam sind." Der Bw. hatte offenbar die Absicht, **seine** Geschäftsführerbefugnisse aufrecht erhalten.

Wäre seitens des Bw. tatsächlich beabsichtigt gewesen, die Geschäftsführung abzugeben, wäre es logischer und einfacher gewesen, im Rahmen einer Gesellschafterversammlung (beide Gesellschafter hielten sich beispielsweise im Dezember 1986 in Ta auf) Tv als Geschäftsführer zu bestellen.

Der Bw. hatte somit im Berufszeitraum die Funktion des Geschäftsführers inne und ist die Art und Weise der Verfügung über die Konten der Gesellschaft nur durch dessen beherrschende Stellung als Gesellschafter und Geschäftsführer erklärbar. Die von ihm von Konten der Gesellschaft als Entlohnung für seine – von ihm grundsätzlich bestätigte - Vermittlungstätigkeit behobenen Beträge sind somit sehr wohl grundsätzlich geeignet eine Steuerpflicht bei ihm selbst zu begründen. Der an den Bw. ergangene Auftrag zur Empfängerbenennung sollte die Frage klären, an wen die von ihm behaupteten Zahlungen an Dritte geflossen sind. Im Fall der betrieblichen Veranlassung dieser Zahlungen wären diese als Betriebsausgaben zu behandeln.

In diesem Zusammenhang verweist der Bw. auch auf seine Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 31. Oktober 2007, Seiten 4 bis 6. Dazu ist Folgendes fest zu halten:

Wie oben in Punkt „1. *Unstrittiger Sachverhalt*“ dargestellt, hat der Bw. in den Berufungsjahren Beträge iHv. insgesamt 20,719.336,00 Schilling von den Konten der Fa. Bt abgehoben. Die den einzelnen Jahren zuzuordnenden Beträge wurden dem Bw. jeweils als „Gesamteinnahmen“ zugerechnet und der Gewinnermittlung des FA zu Grunde gelegt. Der Bw. hat diese Sachverhaltsfeststellung zwar nicht bestritten, behauptete jedoch, dass bei der Gewinnermittlung diverse Ausgabenpositionen, unter anderem die Weitergabe von Beträgen an Dritte, zu berücksichtigen seien. Zur Klärung dieses Sachverhalts wurde der Bw. schließlich beauftragt, die Empfänger dieser Beträge bekannt zu geben.

Der Bw. vermeint in der Vorhaltsbeantwortung vom 11. Juli 2008, unter Hinweis auf seine Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 31. Oktober 2007, Seiten 4 bis 6, die Aufforderung zur Empfängerbenennung erweise sich als gesetzwidrig. In der angeführten Stelle der Vorhaltsbeantwortung wird die Behauptung aufgestellt, der Bw. habe in Verbindung mit seinen Provisionseinnahmen niemals irgendwelche Schmiergeldzahlungen geleistet, sondern es habe sich hierbei um Schmiergeldzahlungen der Fa. Bt GmbH gehandelt. Er habe auch nie bestritten, für diese Gesellschaft tätig gewesen zu sein, Gesellschaftsrechte zu besitzen und von deren Konten in Österreich und Deutschland Abhebungen für bestimmte Zwecke getätigt zu haben. Dies alles bewirke aber nicht, dass er für die Firma Bt GmbH abgabepflichtig im Sinne des § 162 BAO wäre oder dass er persönlich für Abgabepflichten der Gesellschaft zu haften habe. Außerdem habe er mit der Geschäftsführung der Gesellschaft „absolut nichts zu tun“, da er seit 1978 in Österreich lebe.

Der Bw. erkennt offenbar, dass mit der Aufforderung zur Empfängerbenennung in keiner Weises beabsichtigt war, eine Haftung seinerseits für Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft geltend zu machen, sondern dass hiermit ausschließlich der Sachverhalt betreffend die von ihm behauptete Weiterleitung von Geldbeträgen an Dritte geklärt werden sollte. Trotz mehrmaliger Aufforderung hat der Bw. keinerlei Nachweise für die behauptete Durchführung von Aufträgen der GmbH, einzelne Beträge von einem Konto der Gesellschaft abzuheben und an bestimmte Personen in Österreich auszuzahlen, vorgelegt.

Dazu ist anzumerken, dass die Mitwirkungspflicht bzw. Beweispflicht des Abgabepflichtigen umso mehr in den Vordergrund rückt, je ungewöhnlicher, atypischer und für die Behörde unzugänglicher die behaupteten Verhältnisse sind. Die folgenden Beispiele zeigen, dass der Bw. diese Pflicht nicht bzw. nicht ausreichend erfüllt hat und Gelegenheiten, den angesprochenen Sachverhalt zu klären und entsprechend Nachweise vorzulegen nicht wahrgenommen hat:

- Im Rahmen der Vernehmungen des Bw. vor der PAST gab der Bw. an, es sei möglich, dass von den besprochenen Provisionen Geldbeträge an Dritte ausbezahlt werden mussten. Insbesondere in der Vernehmung vom 19. März 1998 gab er an, er zahle Gelder aus Abhebungen von Konten der Gesellschaft entweder auf sein eigenes Konto ein, verwende Beträge für irgendwelche Privatzahlungen oder übergebe auf Anweisung bestimmte Beträge an ihm unbekannte Personen in Österreich. Nachträglich präzisierte der Bw., es habe sich hierbei um Schmiergelder, die Bt bezahlt, gehandelt. Bisher hat der Bw. weder eine nähere Erläuterung dieses Sachverhalts angeboten, noch den Versuch einer Glaubhaftmachung unternommen. Es ist daher ebenso gut möglich, dass der Bw. die an Dritte auszuzahlenden Beträge ausschließlich für Privatzahlungen verwendet hat.

- Mit Vorhalt vom 13. Juni 2006, lit. d, wurde der Bw. um Bekanntgabe ersucht, wem und aus welchem Rechtstitel die einzelnen Beträge zugeflossen bzw. zuzurechnen sind. Darauf hin legte der Bw., ohne auf die Frage nach dem Zufluss der einzelnen Beträge einzugehen, zum Nachweis tatsächlich geleisteter Zahlungen an Dritte lediglich drei von ihm verfasste Sammelbeilagen für die Jahre 1988, 1989 und 1990 vor, mit dem Hinweis, gleichartige Unterlagen für die übrigen Berufungsjahre nachzureichen.
- In der dem Vorhalt vom 12. Juni 2007 angeschlossenen Stellungnahme des FA verwies dieses zur Weitergabe von Geldbeträgen auf Punkt 2 des Schlussbesprechungsprogrammes. Dort hat die PAST festgehalten, dass ein Nachweis über den Weiterfluss dieser Gelder nicht erbracht werden konnte und der Erklärungsversuch, Geldbeträge seien auf Anweisung von Tv an Personen ohne Beleg übergeben worden, völlig unzulänglich sei. Zu diesem Punkt der Stellungnahme des FA hat sich der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 31. Oktober 2007 nicht geäußert und auch keinerlei Beweismittel vorgelegt.
- Mit Vorhalt vom 16. Mai 2008 wurde der Bw. nochmals ersucht, den Sachverhalt betreffend die behauptete Weitergabe von Geldbeträgen an Dritte aufzuklären. Ebenso wie in vorangegangenen Vorhaltsbeantwortungen gab der steuerliche Vertreter auch in der Vorhaltsbeantwortung vom 11. Juli 2008 in wortreichen Erläuterungen weitere Sachverhaltsvarianten (z.B. eine Tätigkeit des Bw. als „Geldwechsler“) bekannt, ohne diesbezügliche Nachweise oder sonstige Unterlagen zur Glaubhaftmachung seiner Behauptungen vorzulegen.

Dadurch, dass der Bw. in der Berufung beantragt hat, die von Konten der GmbH durchgeführten Behebungen nicht zur Gänze ihm zuzurechnen, sondern die Weitergabe von Geldbeträgen an Geschäftspartner und sonstige Personen als abzugsfähig anzuerkennen, ohne diese Personen zu nennen, ist der Tatbestand des § 162 BAO erfüllt.

Auch die weitere Behauptung des Bw., er habe mit der Geschäftsführung der Gesellschaft „absolut nichts zu tun“, widerspricht eklatant dem festgestellten Sachverhalt (siehe dazu oben die Ausführungen zur Erteilung der Vollmacht an Tv). Auf Grund seiner beherrschenden Stellung als Gesellschafter und Geschäftsführer war der Bw. mit größter Wahrscheinlichkeit über sämtliche Aufträge und Geschäftsvorgänge der Fa. Bt informiert und waren ihm somit auch die Daten jener Personen, an welche er Geldbeträge weitergab, bekannt.

Nach der Rechtsprechung ist der Auftrag offenbar unerfüllbar, wenn eine unverschuldete tatsächliche Unmöglichkeit vorliegt, die Empfänger (Gläubiger) namhaft zu machen. So liegt es sogar im Verschulden, Geschäftsbeziehungen so zu gestalten, dass die Person des

Empfängers nicht namhaft gemacht werden kann (vgl. Ritz³, BAO, Tz 3 und 4 zu § 162 BAO und die dort zitierte Rechtsprechung des VwGH).

Darunter fällt beispielsweise auch die vom Bw. selbst bekannt gegebene Praxis, Belege über Geldweitergaben gezielt zu vernichten.

Eine offenbare Unerfüllbarkeit des Auftrages liegt somit im gegenständlichen Fall keinesfalls vor.

Aus diesen Gründen kommt der Behauptung des Bw., die an ihn ergangene Aufforderung zur Empfängerbenennung sei gesetzwidrig erfolgt, keine Berechtigung zu.

Zur Frage der Weitergabe von Geldbeträgen.....":

Der Bw. behauptet, es sei bereits im Allgemeinen unmöglich, dass im konkreten Steuerfall Zahlungen an einen in Österreich steuerpflichtigen Empfänger geleistet worden wären.

Eine Begründung führt der Bw. hierfür allerdings nicht an.

Dies könne auch nicht aus den niederschriftlichen Angaben des Berufungswerbers geschlossen werden, weil die Fa. Bt nur im Iran ansässige und dort tätige Kunden betreue und stets nur als Vermittlerin auftrete, wobei die vermittelten Produkte ausschließlich von den belieferten iranischen Kunden direkt mit den jeweiligen Herstellern abgerechnet und auch bezahlt würden. Wohl sei der Bw. in diesem Zusammenhang aber gegen angemessene Vermittlungsentgelte als Vermittler tätig geworden und habe vor allem Kontakte zu deutschen, aber auch zu österreichischen Herstellern bewirkt.

Damit sind jedoch nicht die an ihn mehrmals gerichteten entscheidenden Fragen beantwortet, welche Beträge von den an ihn unbestrittener Maßen erfolgten Zuflüssen an andere Personen weitergezahlt wurden und ob diesen Zahlungen eine betriebliche Veranlassung zu Grunde liegt. Auch für die Beurteilung des Betriebsausgabencharakters dieser Zahlungen notwendige Unterlagen oder Beweismittel wurden nicht vorgelegt. Lediglich für den Zeitraum von drei Jahren (1988, 1989 und 1990) hat der Bw. als Nachweis für die genannten Zahlungen an Dritte Aufstellungen, Unterlagen und Belege bereits erstmals mit Vorhaltsbeantwortung vom 10. Oktober 2006 eingereicht. Auf Grundlage dieser Beweismittel konnte schließlich ein Teil der Zahlungen als Betriebsausgaben anerkannt werden (siehe oben, Punkt „4. b, Seite 70 ff, *Weitergabe von Geldbeträgen*“).

Abgesehen von den seitens der PAST durchgeführten Erhebungen des Sachverhalts insbesondere betreffend Zurechnung bzw. Weitergabe von Beträgen wurde der Bw. mit Vorhalt vom 13. Juni 2006, („Punkt d“) um Bekanntgabe ersucht, wem und aus welchem

Rechtstitel die einzelnen Beträge laut Aufgliederung der ihm zugerechneten Einnahmen zugeflossen bzw. zuzurechnen sind und wie, von wem und wo dies Zuflüsse versteuert wurden.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 10. Oktober 2006 hat der Bw. die oben angeführten Unterlagen und Belege betreffend die Jahre 1988, 1989 und 1990 vorgelegt und die Übermittlung weiterer Unterlagen für die Jahre 1991 bis 1996 in Aussicht gestellt. Hinsichtlich der behaupteten Weitergabe von Geldbeträgen wurden keine Beweismittel vorgelegt.

Der Vorhalt vom 12. Juni 2007, („Punkt 2 a“) sollte der Klärung der behaupteten Weitergabe dieser Geldbeträge und der Bekanntgabe der jeweiligen Empfänger dienen. Auch auf die noch fehlenden Beweismittel für die Zahlungen an Dritte betreffend die Jahre 1991 bis 1996 wurde hingewiesen.

Mit Vorhalt vom 20. August 2007 wurde diese Fragestellung wiederholt und darauf hingewiesen, dass diese formell gemäß § 162 BAO erfolgt.

Nach Ausschöpfung aller Möglichkeiten zur Sachverhaltsfeststellung mittels diverser Vorhalte verblieb die Aufforderung zur Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO als geeignetes Mittel, einerseits die Empfänger der vom Bw. weitergegebenen Beträge für die übrigen Jahre des Berufszeitraumes (1991 bis 1996) und andererseits auch die Empfänger der an Unbekannte geleisteten Zahlungen („Schmiergeldzahlungen“) fest zu stellen.

Wie der Bw. anlässlich seiner Vernehmung am 17. Juni 1998 ausgesagt hat, wurden vorhandene Belege über diese Geldweitergaben von ihm zerrissen und weggeworfen. Der Bw. hat es daher selbst zu vertreten, wenn er auf Grund dieser Praxis nicht mehr in der Lage ist, die Empfänger dieser Beträge bekannt zu geben. Eine unverschuldete Unmöglichkeit der Empfängerbenennung liegt somit nicht vor. Die Aufforderung zur Empfängerbenennung erfolgte daher auch unter diesem Aspekt zu Recht.

Die vom Bw. geltend gemachten Aufwendungen betreffend die Weitergabe von Geldbeträgen in den Jahren 1991 bis 1996 sowie die nicht nachgewiesenen Zahlungen an Dritte, insbesondere die „Schmiergeldzahlungen“ waren somit auf Grund des eindeutigen Wortlauts des § 162 Abs 2 BAO zwingend nicht anzuerkennen und bleibt für eine Glaubhaftmachung oder Schätzung der Aufwendungen kein Raum (vgl. VwGH 21.12.1999, 94/14/0040).

Aber auch ohne die Aufforderung an den Bw. zur Empfängerbenennung und die daran anknüpfenden rechtlichen Folgen wäre die Anerkennung der genannten Aufwendungen im Rahmen der Beweiswürdigung nicht möglich gewesen.

Der Bw. hatte im Zuge des Ermittlungsverfahrens ausreichend Gelegenheit, die von ihm bei den Erstvernehmungen in den Jahren 1997 und 1998 und in den Berufungsschriftsätzen behaupteten Aufwendungen bzw. die Weitergabe von Beträgen nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen. Auf die konkrete Frage im Vorhalt vom 13. Juni 2006 (Punkt d), wem und aus welchem Rechtstitel die einzelnen Beträge laut Feststellungen der PAST zugeflossen bzw. zuzurechnen sind und von wem und wo die Zuflüsse versteuert wurden, legte der Bw. lediglich drei Sammelbeilagen betreffend die Jahre 1988, 1989 und 1990 vor und stellte derartige Nachweise auch für den Zeitraum 1991 bis 1996 in Aussicht.

Zur Weitergabe von Geldbeträgen hat der Bw. bei der Vernehmung vom 19. März 1998 ausgesagt, es sein hin und wieder vorgekommen, dass er über Anweisung von Tv einen bestimmten Betrag an eine ihm nicht bekannte Person für einen ihm unbekannten Zweck zu bezahlen hatte. Als Beispiel führte der Bw. an:

„Herr X in Iran teilt Tv mit, Frau X in Österreich benötigt 20.000,00 S. Herr X bezahlt an Tv diesen Betrag in iranischer Währung. Tv setzt sich somit mit mir in Verbindung, an Frau X diesen Betrag in österreichischer Währung, also die 20.000,00 S zu übergeben. Meist passiert das durch Überweisung. Ich erhalte dafür jedoch auch bei Barzahlung von Frau X keine Bestätigung, dass ich ihr den Betrag ausgehändigt habe.“

Allein dieser Beispielsfall zeigt, dass die Weitergabe von Geldbeträgen an im Inland steuerpflichtige Personen erfolgte.

Mit dieser Feststellung im Rahmen des Vorhalts vom 16. Mai 2008 konfrontiert, gab der Berufungswerber an, der Bw. sei in derartigen Fällen als „Geldwechsler“ eingeschaltet worden.

Dass die Auszahlung von Geldbeträgen an Personen in Österreich in inländischer Währung, also in Schilling vorgenommen wurde, erscheint jedoch selbstverständlich und steht mit den Gepflogenheiten des Wirtschaftslebens im Einklang. Eine schlüssige Begründung für die vom steuerlichen Vertreter des Bw. nunmehr behauptete „Geldwechslervariante“ kann hierin jedenfalls nicht erblickt werden.

Einerseits erweckt die durch den steuerlichen Vertreter des Bw. erstellte Vorhaltsbeantwortung zu Punkt 2 b) „Zur Niederschrift vom 19.03.1998“ insbesondere durch die Formulierungen **„Offenkundig verfügten weder Herr Tv noch dessen Bittsteller“** und **„Nach dem Gesamtinhalt dieser Aussage auf Seite 2 der hier in Rede stehenden Niederschrift.....“** den Eindruck, als interpretiere dieser nun die oben angeführte Aussage des Bw. Daher vermochte er auch nähere Angaben zum Grundgeschäft bzw. zur grundsätzlichen Veranlassung der Fa. Bt GmbH, Aufträge (= „Geldwechslergeschäfte“) durchzuführen, die nicht zum Gegenstand des Unternehmens gehören, nicht aufzuzeigen. Eine im

Geschäftsverkehr derart unübliche Vorgangsweise würde allerdings eine entsprechend konkrete und schlüssige Erläuterung der Gründe bzw. Motive voraussetzen, um als glaubwürdig angesehen werden zu können. Da der Bw. keine derartige Erläuterung vorgelegt hat, kann dieser Variante schon aus diesem Grund kein Glaube geschenkt werden.

Andererseits hat der Bw. laut seiner eigenen, ersten Aussage vom 19. März 1998 zur Frage, was mit Differenzbeträgen passiere, die sich bei Behebungen vom Konto der GmbH und der anschließenden Einzahlung auf sein eigenes Konto bei der Ra ergeben hätten, erklärt, es handle sich um die Zahlung eines bestimmten Betrages an eine ihm nicht bekannte Person für einen ihm unbekannten Zweck. Dass es sich hierbei um ein „Geldwechslergeschäft“ gehandelt habe, hat der Bw. damals nicht behauptet. Dies offenbar deswegen nicht, weil – wie der Bw. anlässlich einer weiteren Vernehmung am 17. Juni 1998 konkretisierte – es sich bei diesen Zahlungen um Schmiergelder gehandelt hat, die er an bestimmte Personen zu bezahlen hatte. Bei dieser Vernehmung war dem Bw. vorgehalten worden, dass die Auszahlungen der Bt-Konten alleine an ihn „gegangen“ seien. Daraufhin bestätigte der Bw., dass nur er diese Auszahlungen tätigte, wies jedoch darauf hin, dass er Schmiergeldbeträge an bestimmte Personen zu bezahlen hatte. Von Geldwechslergeschäften erwähnte der Bw. damals nichts. Beide Sachverhaltsschilderungen des Bw. handeln von jenen Fällen, in denen er auf Anweisung von Tv Geldbeträge an bestimmte Personen zu bezahlen hatte.

Die nunmehr durch den steuerlichen Vertreter des Bw. bekannt gegebene Sachverhaltsvariante, dass es sich hierbei um reine Geldwechsleragenden gehandelt hätte, widerspricht den ursprünglichen Aussagen des Bw. und hat daher eine geringere Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich. Darüber hinaus erscheint es ungewöhnlich und wenig glaubwürdig, dass eine Gesellschaft ohne besondere Veranlassung außerhalb des Gegenstandes des Unternehmens liegende Aufträge durchführt und hierbei darüber hinaus ein mögliches Risiko im Zusammenhang mit der Übertretung devisenrechtlicher Bestimmungen in Kauf nimmt. Ungewöhnlich ist weiters, dass allfällig vorhandene Belege über diese Geldweitergaben vom Bw. zerrissen und weggeworfen wurden.

In Punkt 2 c der Vorhaltsbeantwortung (zur Niederschrift vom 17. Juni 1998) führt der Bw. schließlich aus, er habe derartige Zahlungen ausschließlich über Auftrag des Herrn Tv von den Konten der Bt Co Ltd vorgenommen, ohne die jeweiligen Zahlungsempfänger oder den Zahlungsgrund zu kennen. Allfällige Unterlagen betreffend solche Zahlungen könnten sich naturgemäß nur bei der Firma Bt Co Ltd befinden, zumal den Berufungswerber keinerlei persönliche Verpflichtung treffe, über derartige Zahlungen, welche für die Bt Co Ltd geleistet wurden, Buch zu führen. Überdies gäbe es auch keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass derartige

Zahlungen an in Österreich Steuerpflichtige geleistet worden sein könnten, da die Fa Bt Co Ltd Geschäftskontakte ausschließlich mit iranischen Kunden pflegte.

Wie oben unter „Einzahlungen auf andere Konten“ (Seiten 70 ff, sowie auf den Seiten 79 ff, insbesondere Seite 81) ausgeführt, übte der Bw. im Berufszeitraum die Funktion des Geschäftsführers aus und ist die Verfügung über die im Sachverhalt dargestellten Zuflüsse von Konten der Gesellschaft an ihn nur durch dessen beherrschende Stellung als Gesellschafter und Geschäftsführer erklärbar. Es ist daher nicht glaubwürdig, dass der Bw. tatsächlich nur auf Anweisung des von ihm Bevollmächtigten gehandelt habe und dass er die jeweiligen Zahlungsempfänger oder den Zahlungsgrund nicht kannte. Auf Grund seiner beherrschenden Stellung als Gesellschafter und Geschäftsführer der Fa. Bt GmbH ist es am wahrscheinlichsten, dass der Bw. über sämtliche wesentlichen Agenden der GmbH informiert war und die Zahlungsflüsse eigenverantwortlich gestaltet hat. Diese Einschätzung wird durch die laufende, jahrelange Kontogebahrung auf den oben angeführten Konten der GmbH, über die der Bw. zeichnungsbefugt war, ohne jemandem berichts- oder rechnungspflichtig zu sein, voll bestätigt.

Ob die vom Bw. behaupteten Einkommens- und Vermögensverhältnisse ausreichten, um ihm und seiner Familie ein normales bürgerliches Leben zu ermöglichen, ist angesichts der unbestrittenen Zuflüsse an den Bw. nicht entscheidungswesentlich und kann somit dahin gestellt bleiben. Dem Bw. ist es jedenfalls nicht gelungen, hinsichtlich der von ihm vorgenommenen Abhebungen von den genannten Konten der Fa. Bt GmbH nachvollziehbar darzulegen, an wen die Gelder weitergeleitet oder zu welchem Zweck sie verwendet wurden. Nach dem als erwiesen angenommenen Sachverhalt sind die von der PAST festgestellten Beträge von den diversen Konten dem Bw. zugeflossen und kann von einer Zurechnung an diesen nur nach Maßgabe der von ihm zur Verfügung gestellten Belege bzw. Unterlagen Abstand genommen werden. In diesem Sinne erfolgte die Anerkennung diverser Zahlungen an Geschäftspartner der Fa. Bt GmbH (siehe oben, Punkt 4., b) „Weitergabe von Geldbeträgen“.

Zu c) Verkauf von privaten Grundstücken im Iran

Nach der im Rahmen der Ermittlungen der PAST erstmals am 19. März 1997 durchgeführten Vernehmung des Bw. sowie nach Einbringung von Gewinnermittlungen für die Berufungsjahre durch die damalige steuerliche Vertreterin im August 1997, behauptete der Bw. erstmals bei seiner Vernehmung am 19. März 1998, dass er private Grundstücke in Ta veräußert habe, wobei der Kaufpreis in Form von 18 Raten zu je 800.000,00 S jährlich ab dem Jahr 1987 bzw. 1988 bezahlt worden sei. Mit dem Bevollmächtigten Tv habe er vereinbart, dass dieser die Grundstücke für ihn verkaufe und den Zahlungsverkehr abwickle.

Im Einzelnen sagte der Bw. bei der Vernehmung am 19. März 1998 aus, er sei berechtigt gewesen, von den Konten der Fa. Bt GmbH bei der Sk Ps, Konto Nr. 8xxx, aber auch vom Konto bei der R-L, Konto Nr. x.x.x Abhebungen zu tätigen, da es sich bei Tv auch um seinen Treuhänder in Sachen seiner Grundstücksverkäufe handle. Aus diesem Titel seien ab dem Jahr 1987 bzw. 1988 rund 800.000,00 S pro Jahr bezahlt worden.

Wörtlich gab er hierzu bekannt:

„Wie bzw. auf welches Konto Tv diese Beträge erhielt, weiß ich nicht. Es wurde jedoch abgemacht, dass ich von den Bt-Konten unwillkürlich Abhebungen, die insgesamt den Betrag meiner Grundstücksverkäufe ausmachen, tätigen kann. Auf die Bemerkung, dass Tv keine Kontrolle darüber hat, ob ich wirklich nur Beträge abhebe, die tatsächlich nicht über die Grundstücksverkäufe hinausgehen, kann ich nur angeben, dass dies auf Vertrauen basiert. Ich ließ ihm auch meinerseits freie Hand bei den Verhandlungen über die Grundstücksverkäufe.“

Am 23. März 1998 (Fortsetzung der Vernehmung vom 19. März 1998) wurde zu Punkt 5. „Grundstücksverkäufe“ festgehalten, die Zahlungen aus dem Verkauf der Grundbesitze seien in 18 Raten (zwei Mal jährlich) an Tv erfolgt.

Daraus ergibt sich ein Gesamtkaufpreis iHv. 7,200.000,00 S (18 Raten zu 400.000,00 S) oder ein Quadratmeterpreis von 2.118 S.

Hierzu ist anzumerken, dass sich der in Punkt 4. des Schlussbesprechungsprogrammes der PAST vom 18. August 1998 angeführte Quadratmeterpreis iHv. 2.059,00 S aus der Annahme eines Verkaufspreises iHv. 7 Millionen Schilling ergibt.

In der Vernehmung vom 17. Juni 1998 ergänzte der Bw. zum Thema „Grundstücksverkäufe“:

„Wenn ich gefragt werde, um welchem m²-Preis ich die Grundstücke damals verkaufte, weiß ich nur, dass es sich insgesamt um einen Betrag von 7-8 Mio. S handelt, den ich für diese Verkäufe zu erhalten habe. Der m²-Preis ist bzw. war mir nicht bekannt. Da ich keine laufenden Aufzeichnungen in Österreich über die bereits erhaltenen oder zu bekommenden Beträge führe, kann ich zu dem Vorhalt der Beamten, ich hätte keine Kontrolle über diese Geldeinnahmen, aussagen, dass Tv genaue Kenntnis und ich nur ungefähre Kenntnis davon habe. Eine genaue Überprüfung ist mir nicht möglich.“

Nach dem Wortlaut der vom Treuhänder Tv am 17. Juni 1997 handschriftlich angefertigten Bestätigung habe der Bw. die drei in Rede stehenden Grundstücke zum Preis von 48 Millionen Toman bzw. Tonman, gleich 480 Millionen Rial (*Anmerkung: Umgerechnet ca. 6 bis 7 Millionen ÖS*) verkauft. Es sei vereinbart worden, diesen Betrag innerhalb von 9 Jahren auszuzahlen.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 19. November 2001 bestätigte der Vertreter des Bw. zunächst, dass der Kaufpreis für die drei Grundstücke iHv. 48.000.000,00 Tonman, umgerechnet rund 7,200.000,00 S, in Form von 18 Raten (jährlich zwei Mal), innerhalb von neun Jahren bezahlt worden war. Im selben Schriftsatz wurde bekannt gegeben, dass der Bw.

über seinen Treuhänder „**im Jahre 1997** die vorerwähnten Grundstücke um einen Preis von 48,000.000,00 Tonman verkauft hat.“

Weiters führte er darin aus, die PAST habe offenkundig bloß telefonische Erhebungen in Bezug auf mehr als 10 Jahre zurückliegende Preise gepflogen, die überaus unpräzise und unprofessionell geführt worden seien.

Weiters brachte der steuerliche Vertreter des Bw. vor:

*„Konkret würde zweifellos die Möglichkeit bestehen, konkrete Erhebungen über amtliche Stellen in die Wege zu leiten, welche Preise **im Jahre 1998** für verkaufte bzw. gekaufte Baugrundstücke bei tatsächlich zustande gekommenen Geschäften vereinbart wurden. Der Telefonvermerk der Prüfungsabteilung Strafsachen vom 22. Juni 1998, AS 133 ist daher nicht geeignet, daraus die Feststellung zu treffen, der tatsächliche Verkaufspreis der vom Berufungswerber **im Jahr 1987** verkauften Baugrundstücke würde bloß ein Zehntel des tatsächlich vereinbarten Betrages ausmachen.“*

Nach der notariell beglaubigten „Erklärung“ vom 31. Dezember 2001 (Übersetzung aus dem Persischen vom 10. Jänner 2002) erschienen beim beurkundenden Notar drei näher bezeichnete Personen und erklärten, dass

- sie drei in KJ liegende, dem Bw. gehörende Grundstücke gekauft haben,
- für diese Grundstücke Baugenehmigungen ausgestellt worden seien,
- den Preis iHv. 480,000.000,00 Rial an den Bevollmächtigten Tv bezahlt hätten und
- Herr Tv beim Notar erschienen sei und die obigen Ausführungen bzw. den Erhalt des erwähnten Betrages bestätigt habe und dem Bw. die Genehmigung erteilt habe, den Betrag von den europäischen Bankkonten der Fa. Bt abzuheben.

In den angeführten Aussagen des Bw. bzw. den von ihm vorgelegten Bestätigungen finden sich unterschiedliche Zeitpunkte, zu denen die in Rede stehenden Grundstücke tatsächlich veräußert worden seien. Aus dem Gesamtzusammenhang seiner Aussagen ist jedoch erkennbar, dass gemeint sein dürfte, die Grundstücke seien im Jahr 1987 veräußert worden.

Mit Vorhalt vom 12. Juni 2007, Punkt 3, wurde der Bw. ersucht, näher bezeichnete Details über seinen Grundstücksbesitz im Iran, insbesondere zum Kaufvertrag über die Grundstücke im Gesamtausmaß von 3.400 m², den ursprünglichen Grundstückserwerb durch den Bw., die Veräußerung dieser Grundstücke bekannt zu geben und hinsichtlich der Zahlungsmodalitäten unter anderem zu erläutern, zu welchen Zeitpunkten und auf welche Weise der Geldfluss an den Treuhänder bzw. an den Bw. als Veräußerer erfolgt sind. Hierbei wurde auch ersucht, die Zeitpunkte der Einzelbuchungen der Kaufpreiszahlung der im Iran veräußerten privaten Grundstücke in Form der 18 Raten in den neun Jahren bekannt zu geben und diese Zahlungen zu belegen, da die Nachvollziehbarkeit am Konto nicht gegeben sei. Weiters wurde um Vorlage entsprechender Abrechnungsbelege mit der Fa. Bt ersucht.

Hierauf antwortete der steuerliche Vertreter, der Bw. sei nicht in der Lage, eine detaillierte Aufstellung hierüber vorzulegen, weil mit der Firma Bt & Co Ltd. bzw. mit Herrn Mahr Tv die laufenden alljährlichen Abrechnungen für die Zahlungsjahre abgestimmt worden seien.

Soweit diese Abrechnungen beim Berufungswerber in L vorhanden gewesen seien, habe sie die PAST gesichtet. Bei der Firma Bt & Co Ltd. in Ta lägen diese Unterlagen zu Folge Zeitablaufs nicht mehr auf, weil sämtliche Unterlagen vor dem Jahre 2001 nicht mehr benötigt und daher skartiert worden seien.

Schriftliche Verträge zwischen dem Berufungswerber und der Firma Bt & Co Ltd. in Verbindung mit der Abrechnung bzw. Weiterleitung der Kaufpreiszahlungen seien nicht geschlossen worden.

Die Überprüfung der Richtigkeit der laufenden Jahresabrechnungen habe sich aus den Buchführungsunterlagen der Firma Bt & Co Ltd. ergeben, die dem Bw. vom Geschäftsführer Tv präsentiert und erläutert worden seien.

Dazu ist fest zu halten, dass der Bw. trotz der ihn treffenden erhöhten Mitwirkungspflicht und einer Reihe von Vorhalten den Sachverhalt im Zusammenhang mit den behaupteten Grundstücksverkäufen im Iran nicht ausreichend aufgeklärt, auf konkrete Fragen oft nur ausweichend geantwortet hat und somit keinerlei Interesse an der Aufklärung des wahren Sachverhalts gezeigt hat.

So hat der steuerliche Vertreter des Bw. zum Beispiel auf die in Punkt 3 b „*Veräußerung der Grundstücke*“ unter Hinweis auf die in der Niederschrift vom 19. März 1998 fest gehaltenen Aussagen des Bw. geantwortet, der Vorhalt zur Niederschrift vom 19. März 1998 sei deshalb nicht recht verständlich, weil der Bw. damals zu dem Grundstücksverkäufen überhaupt nicht befragt worden sei.

Dazu ist festzustellen, dass die „Niederschrift über die Vernehmung des Beschuldigten“ vom 19. März 1998 in sechs Punkte gegliedert ist und der Bw. tatsächlich in Punkt 5. „*Grundstücksverkäufe*“ zu diesem Thema befragt wurde und dieser dazu Stellung genommen hat. Dass die Vernehmung vom 19. März 1998 unterbrochen wurde und am 23. März 1998 fortgesetzt wurde, ist in dieser Niederschrift festgehalten und ändert nichts daran, dass es sich um eine einzige Niederschrift, unterfertigt von der vernehmenden Beamtin und dem Bw., handelt. Diese Darstellung geht eindeutig und klar aus dem Akteninhalt hervor. Wieso unter diesen Umständen der Hinweis auf die Niederschrift vom 19. März 1998 unverständlich sein sollte, ist objektiv nicht nachvollziehbar.

Im unmittelbar darauf folgenden Satz der Vorhaltsbeantwortung spricht aber auch der steuerliche Vertreter des Bw. unter Hinweis auf die „*weitere Befragung am 23.03.1998*“ das Thema „Grundstücksverkäufe“ an.

Hinzu kommt, dass der Notar (Notariat 410 zu Ta) mit Urkunde (Erklärung) vom 31. Dezember 2001 bescheinigt hat, dass drei dort bezeichnete Personen bei ihm erschienen sind und **erklärt** haben, dass

- sie im Jahr 1987 die in Rede stehenden Grundstücke vom Bw. gekauft haben,
- für diese Grundstücke Baugenehmigungen ausgestellt worden sind,
- den dort genannten Preis an den Bevollmächtigten des Bw. bezahlt haben und
- der Bevollmächtigte Tv beim Notar erschienen sei und die obigen Ausführungen bestätigt und dem Bw. die Genehmigung erteilt habe, den Betrag aus „dem europäischen Bankkonten“ der Fa. Bt abzuheben.

Aus dieser Erklärung geht eindeutig hervor, dass nur die drei oben genannten Personen beim Notariat erschienen sind und vor diesem die oben angeführten Umstände **erklärt** haben. Auch die Fertigungsklausel „Gez. Unterschriften (3)“ spricht ganz eindeutig dafür, dass nur drei Personen (die genannten Käufer der Grundstücke) beim Notar anwesend waren und nicht auch der Bevollmächtigte Tv, beim Notar erschienen ist.

Warum die Käufer der Grundstücke Kenntnis gehabt haben sollten über die Art der Bezahlung und des Zahlungsflusses im Ausland, ist nicht nachvollziehbar und widerspricht jeder Erfahrung des Geschäftslebens. Der Bestätigung der genannten Umstände durch die Käufer der Grundstücke kann daher keine Beweiskraft zugemessen werden.

Aus dem vom Bw. bekannt gegebenen Sachverhalt ist keinesfalls schlüssig erkennbar, zu welchem Zeitpunkt die behaupteten Baugenehmigungen erteilt worden sein sollen. Die vom Bw. vorgelegten Bescheinigungen (Ermittlungsakt der PAST, Blatt 138 und 139) beinhalten lediglich, dass der Bw. die Grundstücke 1xx/6xxx und oxo/xxxo an eine andere Person übertragen hat und hierüber Abtretungsurkunden ausgestellt wurden. Auf der vorgelegten Kopie wurde offenbar durch den Bw. das ursprüngliche Ausstellungsdatum „10.11.1998“ handschriftlich mit blauem Kugelschreiber auf „10.11.1997“ geändert. Dies offenbar deswegen, weil die Richtigkeit der Übersetzung mit „23.02.1998“ angegeben ist.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 31. Oktober 2007 gab der steuerliche Vertreter dazu schließlich an, dem Bw. sei nicht bekannt, wann die Bebauungserlaubnis tatsächlich erteilt wurde. Dies sei Angelegenheit der Käufer gewesen.

Insgesamt fällt auf, dass sich der Bw. anlässlich seiner ersten Aussage vom 19. März 1997 trotz Befragung zu den erzielten Provisionen und zur Bestreitung seines Lebensunterhalts seit dem Jahr 1988 zwar an einen im Jahr 1987 erhaltenen Erbteil iHv. 500.000,00 S, an Provisionen von der Fa. Os GmbH in Höhe eines vermuteten Drittels von 81.490,00 DM aus den Jahren 1988 und 1989 und an ein Drittel der Provision iHv. 500.000,00 S, ausbezahlt von der Fa. Mt., St im Jahr 1992 und schließlich an einen Grundstücksverkauf seiner Gattin im Jahr 1992 erinnern konnte, nicht jedoch an Zahlungen aus dem Verkauf seiner Grundstücke im Iran, woraus ihm nach seinen ein Jahr später erfolgten Angaben zwei Mal jährlich umgerechnet 400.000,00 S zugeflossen seien.

Es erscheint wenig glaubwürdig, wenn sich der Bw. im Rahmen der Erstvernehmungen im Jahr 1997 zwar an vergleichsweise kleinere Provisionsbeträge erinnern konnte, nicht jedoch an die betragsmäßig hohen Zuflüsse aus den Grundstücksverkäufen iHv. 800.000,00 S jährlich.

Der Verwaltungsgerichtshof hat Kriterien entwickelt, unter welchen Voraussetzungen Verträge zwischen nahen Angehörigen steuerlich berücksichtigt werden können.

Nach dessen ständiger Rechtsprechung können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien gelten auch für Verträge zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren beherrschenden Gesellschaftern (VwGH 23.6.1998, 97/14/0075, ÖStZB 1998, 867), beruhen auf der in § 21 BAO normierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise und haben ihre Bedeutung im Rahmen der - vom Verwaltungsgerichtshof nur auf seine Schlüssigkeit zu prüfenden - Beweiswürdigung (VwGH vom 29.11.2000, 95/13/0004, ÖStZB 2001/272). Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten (vgl. VwGH 31.3.2003, 98/14/0164, ÖStZB 2004/119). Als "nahe Angehörige" kommen - wie schon oben angeführt - nicht nur Familienangehörige in Betracht, sondern auch mit der Gesellschaft (Gesellschafter) direkt oder

indirekt wirtschaftlich verflochtene natürliche oder juristische Personen (VwGH 3.8.2000, 96/15/0159, ÖStZB 2002/78).

Der Bw. verfügte im Berufszeitraum 1988 bis 1996 mit einem Beteiligungsausmaß von 83 % über eine beherrschende Stellung. Hinzu kommt, dass er die Funktion des Geschäftsführers inne hatte. Hinsichtlich der an den Vollmachtnehmer Tv übertragenen Befugnisse darf auf die Ausführungen in Punkt 4., b, insbesondere Seiten 80 und 81, verwiesen werden. Die Befugnisse als Bevollmächtigter waren jedoch naturgemäß vom Bw. abgeleitet bzw. von diesem abhängig und mangels zeitlich festgelegter Geltung jederzeit zurücknehmbar.

Auch zwischen einem Gesellschafter und der Gesellschaft abgeschlossene Vereinbarungen müssen - um steuerliche Anerkennung zu finden - unter den gleichen Bedingungen wie unter Fremden abgeschlossen werden. Eine Betrachtung der im Berufungsfall aufgezeigten bzw. festgestellten Umstände im Lichte der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in Bezug auf die Angehörigenjudikatur zeigt, dass keine der Voraussetzungen erfüllt ist, die eine Zuordnung der Zuflüsse aus Konten der GmbH an den Bw. zu den von ihm behaupteten privaten Grundstücksverkäufen im Iran zuließen.

Der Bw. konnte weder eine vertragliche, nach außen in Erscheinung tretende Vereinbarung mit der Fa. Bt GmbH vorweisen, noch den Inhalt einer derartigen Vereinbarung mit der GmbH beschreiben. Auf die mit Vorhalt vom 20. August 2007, Punkt 3 zu diesem Sachverhalt an ihn gerichteten Fragen betreffend den Inhalt eines allfälligen Vertrages mit der GmbH und die Darstellung des Geldflusses etc. vermochte der Bw. nicht konkret zu beantworten. Die Behebungen von den Konten seien in unregelmäßigen Teilbeträgen erfolgt, eine detaillierte Aufstellung könne nicht vorgelegt werden, Unterlagen seien teilweise skartiert worden und schriftliche Verträge im Zusammenhang mit der Abrechnung der Kaufpreiszahlungen seien nicht geschlossen worden.

Außer der vom Bw. mehrmals angeführten notariellen Bestätigung vom 31.12.2001 (Übersetzung aus dem Persischen vom 10. Jänner 2002), wonach drei Käufer drei Grundstücke des Bw. im Ausmaß von 3.400 Quadratmeter zum Preis von insgesamt 480.000.000,00 Rial, also zu einem Quadratmeterpreis von umgerechnet ca. 2.000,00 ÖS pro Quadratmeter, erworben hätten, konnte der Bw. keinerlei schriftliche Unterlagen über die behaupteten Grundstücksverkäufe im Iran vorlegen.

Unter den diesen Umständen erscheint es unglaublich und unwahrscheinlich, dass unter Fremden der Zugriff auf Firmenkonten zu den gleichen Bedingungen wie im vorliegenden Fall zugelassen worden wäre. Es entspricht nämlich keineswegs den Erfahrungen des Wirtschaftslebens, einem Geschäftspartner ohne jegliche schriftliche Vereinbarung die

Verfügungsberechtigung über Firmenkonten und somit von Auszahlungen in gegenständlicher Höhe zu gewähren und gleichzeitig keinerlei detaillierte Vereinbarungen über Zinsen, Zeitpunkt bzw. Anzahl der Auszahlungstermine pro Jahr und Höhe der jeweiligen Auszahlungen etc. zu treffen.

Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit einer Vereinbarung sowie das Nichterfüllen der entsprechenden Kriterien in Bezug auf die Angehörigenjudikatur gehen aber zu Lasten des Steuerpflichtigen.

Der Bw. war im Berufszeitraum sowohl Mehrheitsgesellschafter der Fa. Bt GmbH, als auch für diese Gesellschaft in der Funktion des Geschäftsführers tätig, wenn auch vor Ort vertreten durch den Treuhänder Tv.

Dadurch finden die im vorliegenden Fall von Konten der GmbH an den Bw. ohne jegliche Kontrolle und Buchungsnachweise erfolgten Auszahlungen ausschließlich ihre Erklärung in der Beteiligung des Bw. an der GmbH bzw. in seiner Stellung als Geschäftsführer und Vollmachtgeber.

Die behaupteten Zahlungen aus den Grundstücksverkäufen sind von den Provisionszahlungen, die der Bw. von den Konten der GmbH behoben hat, mangels vorhandener Unterlagen bzw. Nachweise nicht zu unterscheiden. Ebenso gut könnten die Erlöse aus Grundstücksverkäufen auf andere Art zur Auszahlung gelangt sein und die behaupteten Zuflüsse ausschließlich aus für die Gesellschaft abgeschlossenen Provisionsgeschäften stammen.

Dem Einwand, die Zuflüsse an den Bw. aus Konten der GmbH stammen teilweise aus dem Verkaufserlös privater Grundstücke im Iran, kommt daher insoweit grundsätzlich keine Berechtigung zu.

Trotzdem schenkte das FA den Behauptungen des Bw. betreffend erfolgte Verkäufe von Grundstücken im Iran dem Grunde nach Glauben, anerkannte allerdings nur ein Zehntel des behaupteten privat veranlassenen Betrages und berücksichtigte bei der Gewinnermittlung die Erlöse aus Grundstücksverkäufen mit einem Betrag iHv. jährlich 77.777,00 S.

Nach Ansicht des UFS ist es dem Bw. jedoch keinesfalls gelungen, die Annahme der PAST, die Grundstücke seien zu dem von ihr der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen zu Grunde gelegten Preis veräußert worden, zu entkräften.

Die Versuche der Berufungsbehörde, die vom Bw. behaupteten Verkaufspreise im Rahmen ergänzender Ermittlungen nachzuvollziehen, wurden vom Bw. nicht unterstützt, sondern von ihm lediglich auf die Möglichkeit der amtlichen Rechtshilfe durch die iranischen Behörden verwiesen.

Der Bw. übersieht jedoch, dass zwar seit dem Jahr 2004 ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen der Republik Österreich und der Regierung der Islamischen Republik Iran (BGBl. 2004/81, III vom 16. Juli 2004) besteht, nach dessen Art. 26 jedoch nur ein so genannter „kleiner Informationsaustausch“ möglich ist. Die Einholung von Auskünften, die über die Durchführung des DBA hinausgehen und zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts erforderlich sind (so genannter „großer Auskunftsverkehr“), ist vom genannten DBA nicht umfasst.

Auch die Frage nach den vom Bw. angeführten Wechseln, die anlässlich der mündlich abgeschlossenen Kaufverträge über die Grundstücke von den Käufern akzeptiert worden seien, wurde dahingehend beantwortet, dass diese an die Käufer zurückgegeben und vernichtet worden seien.

Der Bw. konnte jedoch zumindest glaubhaft machen, dass er im fraglichen Zeitraum mehrere Grundstücke veräußert hat. Da im gegenständlichen Fall die Befugnis zur Schätzung vorliegt (nähere Begründung siehe unten zu Punkt 5. („*Sicherheitszuschlag*“)), soll der vom FA vorgenommenen Schätzung von Zuflüssen aus dem Verkauf von privaten Grundstücken nicht entgegengetreten werden.

Da aber hinsichtlich dieser Grundstücke nach eigener Aussage des Bw. zum Zeitpunkt der Veräußerung ein „offizieller Bescheid hinsichtlich Bebauung nicht erbracht worden ist“ (weswegen erst im Jahr 1994 eine notarielle Bestätigung des Verkaufs ausgestellt wurde), erscheint die Vorgangsweise des FA schlüssig, nicht den vom Bw. behaupteten vollen Kaufpreis iHv. umgerechnet über 2.000,00 S pro Quadratmeter anzunehmen, sondern den tatsächlichen Verkaufspreis im Schätzungsweg mit umgerechnet ca. 206,00 Schilling pro Quadratmeter (10% von 2.059,00 S) zu bestimmen.

Der Bw. hat angegeben, im Jahr 1978 den Iran als Flüchtling verlassen zu haben. Nach seinen Angaben sei im Zeitpunkt des Verkaufs der Grundstücke (im Jahr 1987 bzw. 1988) hierfür keine Bebauungserlaubnis vorgelegen, weswegen erst Jahre später (1994) eine notarielle Bestätigung des Verkaufs dieser Grundstücke ausgestellt werden konnte.

Da die Nachfrage nach (Bau)grundstücken deren Preis bestimmt, ist im gegenständlichen Fall auch die Bevölkerungsdichte des Iran mit zu berücksichtigen.

Nach „Wikipedia“ lebten im Iran im Jahr 2007 71,208.000 Menschen auf einer Fläche von 1,648.000 km² und wies eine Bevölkerungsdichte von 43,2 Einwohnern pro Quadratkilometer auf.

Im Vergleich dazu leben in Österreich 99,7 und im Gebiet der EU 113,5 Einwohner pro Quadratkilometer

(Quelle:http://de.wikipedia.org/wiki/Liste_unabh%C3%A4ngiger_Staaten_nach_Fl%C3%A4che#Liste).

Nachdem im Iran im Jahr 1985 48,418.000 Menschen lebten und daher eine Bevölkerungsdichte von 29,38 Einwohnern pro Quadratkilometer aufwies, ist bei einer Wachstumsrate von 4,2 % von einer Einwohneranzahl von etwa 52,485.000 und daher von einer Bevölkerungsdichte von 31,85 Einwohnern pro Quadratkilometer im Jahr 1987 (Jahr des Verkaufes der Grundstücke) auszugehen.

Der Iran wies somit in diesem Jahr eine noch wesentlich geringere Bevölkerungsdichte auf.

Quelle:

[http://www.un.org/esa/population/publications/wpp2007/WPP2007%20web/Countries/Iran%20\(Islamic%20Republic%20of\)/demographic.xml](http://www.un.org/esa/population/publications/wpp2007/WPP2007%20web/Countries/Iran%20(Islamic%20Republic%20of)/demographic.xml).

Wenn der Bw. damit argumentiert, die Bevölkerungszahlen hätten sich zwischen 1986 und 2007 um fast auf das Vierfache erhöht, so ist dies für den Berufungsfall deswegen nicht relevant, weil sich ein Käufer nicht an zukünftigen Tendenzen orientiert und schon gar nicht bereit ist, diesbezüglich motivierte Grundstückspreise zu akzeptieren. Preisverhandlungen über zu erwerbende Grundstücke finden im Vorfeld des tatsächlichen Grundstückskaufs statt, weshalb der Grundstückspreis durch zu diesem Zeitpunkt gegebene Umstände beeinflusst wird. Zum Zeitpunkt des Verkaufs im Jahr 1987 war auch der von Bw. behauptete Aufschwung dieser Region, insbesondere eine Vervierfachung der Einwohnerzahl, jedenfalls noch nicht vorhersehbar.

Dass besondere Umstände vorgelegen seien, welche den Grundstückspreis wesentlich beeinflusst hätten, konnte der Bw. nicht darlegen.

Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass der Bw. mit dem damaligen Status als Flüchtling aus dem Iran, welcher seine Heimat seit Dezember 1978 lange Zeit und insbesondere zum Zeitpunkt des behaupteten Grundstücksverkaufs nicht besuchen konnte, unbebaute Grundstücke ohne Baugenehmigung in einem Land mit damals geringer Bevölkerungsdichte veräußerte, erscheint es wahrscheinlicher und schlüssiger, dass die Grundstücke zu einem Quadratmeterpreis von umgerechnet ca. 200,00 S und nicht iHv. 2.000,00 S (wie vom Bw. behauptet), veräußert werden konnten.

Nach den eigenen Angaben des Bw. flog er in dieser Zeit nur einmal (im Dezember 1978) nach Ta, „um seine formellen Geschäftsführerbefugnisse als Geschäftsführer der Firma Bt GmbH auf Herrn Mahr Tv" zu übertragen. Dass er sich hierbei auch um den Verkauf von Grundstücken gekümmert hätte, wurde vom Bw. nicht behauptet.

Außerdem betrug auch nach einer telefonischen Auskunft vom 22. Juni 1998 der Außenhandelsstelle der Wirtschaftskammer in Ta (nach Einholung von Erkundigungen von zwei dortigen Immobilienbüros) der Quadratmeterpreis für den teuersten Baugrund im Bezirk Shb, einer Wohngegend etwas außerhalb von Kdj, im Jahr 1987 20 US\$ (*Anmerkung: Umgerechnet durch die PAST mit ca. 206,00 Schilling*). Im Stadtinneren betrug der Preis 150 US\$ pro Quadratmeter.

Nach dem Inhalt der Bescheinigung über Vollmachtserteilung betreffend das Grundstück Nr. 163/6326, ausgestellt am 12. März 1998, ist dieses Grundstück in Shb, Kj gelegen. Da es sich bei der Grundstücksnummer 163 um eine „Hauptnummer“ handelt und die nach dem Schrägstrich folgende Zahl von Tv in seiner Bestätigung vom 17. Juni 1997 als „Nebenummer“ bezeichnet wurde, erscheint die Annahme schlüssig, dass auch die übrigen unter derselben Hauptnummer ausgewiesenen Grundstücke Nr. 6329 und 6332 im Bezirk Shb situiert sind.

Bei Umrechnung mit einem im Jahr 1987 gültigen Dollarkurs laut Internetrecherche ergibt sich ein Wert von 1,79838 DM oder 12,58866 Schilling. (Quelle für den Dollarkurs im Jahr 1987: http://74.125.77.132/search?q=cache:SEHokHcg9noJ:reisebuch.de/nordamerika/reiseinfos/dollarkurs_und_reisekosten/historischer-dollarkurs.html+Dollarkurs+im+Jahr+1998&hl=de&ct=clnk&cd=6&gl=at)

Bei Anwendung dieses Kurses ergäbe sich bei einem Preis iHv. 20 US\$ ein Quadratmeterpreis iHv. ca. 250 Schilling.

Der Quadratmeterpreis iHv. 20 US\$ wurde von der Außenhandelsstelle in Ta für den teuersten Baugrund angegeben.

Im gegenständlichen Fall steht jedoch unbestritten fest, dass für die vom Bw. im Jahr 1987 veräußerten Grundstücke noch keine Bebauungserlaubnis vorlag. Nach Aussage des Bw. am 23. März 1998 sei die Veräußerung deswegen auch „nicht notariell, sondern nur laut mündlicher Vereinbarung bzw. mit Wechselaustausch vorgenommen“ worden. Eine notarielle Beglaubigung sei erst zu dem Zeitpunkt ausgestellt worden, zu dem eine Bebauungserlaubnis erteilt wurde. Von diesem Zeitpunkt hatte der Bw. jedoch weder nach seinen eigenen Angaben Kenntnis, noch geht dies aus dem Akteninhalt hervor.

Tatsächlich ist erst der vom Bw. vorgelegten, viele Jahre nach dem behaupteten Grundstücksverkauf erstellten, „Erklärung“ vom 31. Dezember 2001 zu entnehmen, dass für die von ihm veräußerten Grundstücke „Baugenehmigungen für Wohn- und Geschäftszwecke ausgestellt“ wurden.

Fest steht jedenfalls, dass für die genannten Grundstücke erst Jahre nach deren Veräußerung durch den Bw. – angeblich über Betreiben durch die Käufer - Baugenehmigungen erteilt wurden. Das Risiko, die Bebauungsgenehmigung doch nicht zu erlangen, lag also eindeutig bei den Käufern. Wären die neuen Eigentümer somit mit ihren Bemühungen um Erteilung einer Baugenehmigung nicht erfolgreich gewesen, wären für sie die Grundstücke so gut wie wertlos gewesen.

Der von der Außenhandelsstelle der Wirtschaftskammer in Ta ermittelte Preis von 20 US\$ (umgerechnet 250 S) für den teuersten **Baugrund** ist somit auf die vom Bw. veräußerten Grundstücke keinesfalls anwendbar. Es ist auch allgemeines Erfahrungsgut, dass der Preis für ein Baugrundstück wesentlich höher anzusetzen ist, als der Preis für ein nicht bebaubares Grundstück.

Der von der PAST angenommene Quadratmeterpreis iHv. umgerechnet 200,00 Schilling pro Quadratmeter liegt somit an der äußersten Preisobergrenze für nicht bebaubare Grundstücke, für deren Bebauungserlaubnis sich erst die Käufer zu bemühen haben.

Ein Quadratmeterpreis iHv. umgerechnet 2.000,00 S hingegen wäre nach der Überzeugung des UFS zu diesem Zeitpunkt auch im Iran nur für Grundstücke im Stadtinneren bzw. unter außergewöhnlichen Umständen erzielbar gewesen. Derartiges hat der Bw. jedoch trotz Nachfrage nicht dargetan.

Auf Grund der dargestellten Umstände erscheint die Auskunft der Außenhandelsstelle der Wirtschaftskammer in Ta über die damals erzielbaren Grundstückspreise als durchaus glaubwürdig. Es ist auch kein Grund ersichtlich, warum die Außenhandelsstelle ein Interesse daran gehabt haben könnte, ihre Auskunft in irgend eine Richtung zu verfälschen.

Dem Einwand des Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 19. November 2001, dieser Auskunft könne keinerlei Beweiskraft zugemessen werden, kommt daher keine Berechtigung zu.

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.

Auf Grund des festgestellten Sachverhalt steht es außer Zweifel, dass die telefonische Auskunft über die Grundstückspreise von der Außenhandelsstelle Ta erteilt wurde. Ob diese Auskunft direkt aus Ta erfolgte oder über die Wirtschaftskammer Wn an die PAST weiter geleitet wurde, spielt im Hinblick auf den Wahrheitsgehalt der Aussage über die Grundstückspreise im Iran keine Rolle. Der Inhalt der über die Telefonate erstellten Aktenvermerke zeigt klar, dass es sich um Quadratmeterpreise zum Zeitpunkt des Verkaufs

der Grundstücke handelt. Jede andere Interpretation ergäbe keinen Sinn, da es vor allem um die Klärung eben dieser Frage gegangen ist.

Dagegen erweisen sich die vom Bw. vorgelegten drei Bescheinigungen iranischer Immobilienvermittlungsbüros vom 23. und 27. August 1998 und vom 3. September 1998 über Grundstückspreise in der Stadt KJ insofern als weniger glaubwürdig, als die genannten Bescheinigungen einen identen Wortlaut aufweisen, obwohl die Bescheinigungen über die Grundstückspreise von verschiedenen Firmen ausgestellt wurden. Es entspricht nicht der Lebenserfahrung, dass drei verschiedene Immobilienvermittlungsbüros bei einer derart unbestimmten Umschreibung wie „gut und günstig gelegenes Grundstück“ exakt zum selben Quadratmeterpreis gelangen, nämlich zum Preis von 150.000,00 bis 200.000,00 RIs.

Darüber hinaus ist dieser Preis für die Beurteilung des gegenständlichen Falles schon deswegen nicht heranzuziehen, weil in den Bescheinigungen von einem Grundstück „mit der Baugenehmigung“ die Rede ist, der Bw. aber selbst angegeben hat, Grundstücke ohne Baugenehmigung veräußert zu haben.

5. Sicherheitszuschlag

Gemäß § 126 Abs 2 BAO haben insbesondere Abgabepflichtige, soweit sie weder nach §§ 124 oder 125 zur Führung von Büchern verpflichtet sind, noch ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher führen und soweit Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Ertrag ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen und zum Ende eines jeden Jahres zusammenzurechnen.

Aufzeichnungen lassen sich durch die Sammlung und Aufbewahrung von **Belegen** und sonstigen Unterlagen nicht ersetzen (Ritz, BAO, Kommentar³, Tz 5 zu § 126 mit Hinweis auf Ellinger, ÖStz 1990,266).

Die zu den Aufzeichnungen gehörigen Belege sollen derart geordnet aufbewahrt werden, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist (§ 131 Abs 1 Z 5 BAO).

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

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

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

§ 163 Abs 1 lautet: Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 entsprechen, haben die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Abs 2: Gründe, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse Anlass geben, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen, liegen insbesondere dann vor, wenn die Bemessungsgrundlagen nicht ermittelt und berechnet werden können oder eine Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit wegen Verletzung der Mitwirkungspflicht nicht möglich ist.

Aus diesen Bestimmungen ergibt sich, dass schon bloß formelle Buchführungsmängel einen Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Bücher nach sich zu ziehen vermögen. Dem Abgabepflichtigen steht die Möglichkeit offen, die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften Aufzeichnungen zu beweisen und damit der ansonsten bestehenden Schätzungsbefugnis entgegenzuwirken.

Nur Bücher und Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 30. September 1998, Zl. 97/13/0033).

Eine Schätzungsberechtigung kann ua dann bestehen, wenn der Abgabepflichtige seiner Verpflichtung zur Einreichung von Abgabenerklärungen nicht nachkommt (vgl. VwGH 23.6.1992, 92/14/0028; 25.10.1994, 94/14/0002; 30.9.1998, 93/13/0258; 25.9.2002, 2002/13/0128; Ritz, BAO, Kommentar³, Tz 8 zu § 184.

Formelle Mängel von Büchern oder Aufzeichnungen berechtigen nur dann zu einer Schätzung, wenn sie derart schwerwiegend sind, dass das Ergebnis der Bücher bzw Aufzeichnungen nicht mehr glaubwürdig erscheint (Hofians, in Jahrbuch, 265; VwGH 2.6.1992, 87/14/0160) .

Eine Schätzungsbefugnis kann auch dann bestehen, wenn Unterlagen nach Ablauf der Aufbewahrungsfrist (§ 132) vernichtet wurden (Baldauf, ÖStZ 1982, 134; aM Fachgutachten Nr 64); Ritz, aaO, Tz 10 zu § 184.

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages (Gefährdungs- oder Risikozuschlages) gehört zu den Elementen einer Schätzung (VwGH 26.11.1996, 92/14/0212; 11.12.2003, 2000/14/0113; 25.2.2004, 2000/13/0050, 0060, 0061; 24.2.2005, 2003/15/0019). Diese Schätzungsmethode geht davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (VwGH 26.11.1996, 92/14/0212; 22.5.2003, 2002/16/0269; 25.2.2004, 2003/13/0147; 21.10.2004, 2000/13/0043, 0106) Ritz, aaO, Tz 18 zu § 184.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen dient, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 18. Februar 1999, Zl. 96/15/0050). Die Höhe des Sicherheitszuschlages hat sich an Anhaltspunkten für eine gebotene Schätzung zu orientieren, welche aus dem zu beurteilenden Sachverhalt zu gewinnen sind. So hat etwa der Verwaltungsgerichtshof im zitierten Erkenntnis vom 18. Februar 1999 einen Sicherheitszuschlag von 50 %, mit dem hg. Erkenntnis vom 22. April 1998, Zl. 95/13/0191, einen Sicherheitszuschlag von 100 % für nicht rechtswidrig erkannt.

Der Bw. hat nicht in Abrede gestellt, dass er keinerlei Aufzeichnungen geführt hat. Die Schätzungsbefugnis ist daher nach Ansicht des UFS im gegenständlichen Fall zweifelsfrei gegeben.

In der Berufung wendet der Bw. gegen die Zuschätzung im Rahmen eines Sicherheitszuschlages iHv. 15 % ein, das FA habe nicht dargelegt, welche bleibenden Unsicherheitsfaktoren gegeben seien.

In der Stellungnahme der PAST zur Berufung wird die vorgenommene Zuschätzung damit begründet, dass der Bw. keinerlei Aufzeichnungen über erhaltene Provisionen und Erlöse aus Grundstücksverkäufe vorgelegt habe und außerdem unbekannt sei, ob weitere Bartransaktionen durchgeführt wurden bzw. weitere Konten des Bw. existierten.

Dem hält der Bw. entgegen, dass er für die stattgefundenen Grundstücksverkäufe amtliche Nachweise und exakte Bestätigungen seines Treuhänders Mahr Tv, aus denen sich nicht nur der Umfang dieser Grundstücksverkäufe, sondern auch die hierfür erzielten Erlöse und die darauf Bezug habende Zahlungsvereinbarung beigebracht habe.

Im übrigen entbehre die Annahme von Bartransaktionen und die Existenz weiterer Konten jeglicher tatsächlicher Grundlage, zumal sich im Zuge der sehr weitwendigen und langwierigen Untersuchungen keinerlei Hinweise hierauf ergeben hätten.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 10. Oktober 2006 räumte der Bw. erstmals ein, dass „die verspätete Vorlage dieser Steuererklärungen einen Schätzungsgrund abgeben mag“. Jedoch hätte die Behörde begründen müssen, aus welchem Grund sämtliche Eingänge auf den Firmenkonten der Bt GmbH in Österreich und Deutschland als Erträge des Berufungswerbers qualifiziert wurden. Weiters seien keine Betriebsvergleiche angestellt und die Zuweisung sämtlicher Eingänge an den Berufungswerber auch nicht kalkulatorisch begründet. Außerdem habe die vorgenommene Schätzung keinen Bezug auf den Lebensaufwand oder das – nicht vorhandene – Vermögen des Berufungswerbers genommen.

Mit Vorhalt vom 13. Juni 2006 (lit. d) wurde der Bw. ersucht, die von ihm bestrittenen Zuflüsse aus den bekannt gewordenen Konten aufzuklären.

Dazu legte der Bw. jeweils eine Aufstellung samt Sammelbeilagen betreffend die Jahre 1988, 1989 und 1990 vor. Diese Fakten wurden bereits unter Punkt 4., b, „*Weitergabe von Geldbeträgen*“ (Seiten 70 ff) im Detail gewürdigt.

Im Übrigen verwies der Bw. hierzu auf seine Ausführungen „zur Frage der Schätzung“. In diesem Zusammenhang macht der Bw. geltend, dass die von den Konten der GmbH eingegangenen Zahlungen nicht dem Bw. „zufallen“, sondern er nur Verfügungsmacht über

diese Konten ausübe, insbesondere um die Erlöse aus dem Verkauf seiner Grundstücke im Iran zu erlangen.

Die Begründung, warum der UFS in diesem Punkt der Ansicht des Bw. nicht folgen kann, ist ausführlich in Punkt „3. Zufluss an den Bw.“ erläutert und darf hierauf verwiesen werden.

Da die Zuflüsse aus den genannten Konten der GmbH zweifellos dem Bw. zuzurechnen sind, keinerlei Aufzeichnungen geführt wurden und wesentliche Sachverhalte vom Bw. trotz Nachfrage nicht bekannt gegeben wurden, gehen aber auch die Argumente des Bw., es seien Betriebsvergleiche anzustellen, es sei die Zuweisung sämtlicher Eingänge an den Berufungswerber kalkulatorisch zu begründen und die vorgenommene Schätzung in einen Bezug auf den Lebensaufwand oder „das – nicht vorhandene – Vermögen des Berufungswerbers“ zu setzen gewesen, mangels vorhandener Grundlagen ins Leere.

Die Feststellung des FA, der Bw. habe weder Aufzeichnungen über erhaltene Provisionen, noch über Erlöse aus Grundstücksverkäufen vorgelegt, entspricht dem unbestrittenen Sachverhalt. Der daraus gezogene Schluss, es könnten weitere Konten des Bw. existieren und es sei möglich, dass zusätzlich Bartransaktionen durchgeführt wurden, entspricht in Anbetracht des festgestellten Sachverhalts durchaus der Lebenserfahrung. Der Bw. konnte nicht nachweisen oder glaubhaft machen, dass er nur die aus den Konten ersichtlichen Provisionen bezogen hat. Nach den eigenen Angaben des Bw. handelt es sich bei der Fa. Bt GmbH um eine international tätige Gesellschaft mit unterschiedlichen Geschäftsfeldern. Die konkrete Tätigkeit dieser Gesellschaft wurde vom Bw. trotz Nachfrage trotz bestehender erhöhter Mitwirkungspflicht bisher nicht bekannt gegeben.

Auf Grund des völligen Fehlens von Aufzeichnungen, der Vielzahl der bekannt gewordenen Konten, über die der Bw. im Berufszeitraum verfügt hat und der internationalen Tätigkeit der Fa. Bt GmbH hat nach Ansicht des UFS der Standpunkt des FA, dass nicht nur die nachgewiesenen nicht aufgezeichneten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge gleicher Art nicht aufgezeichnet wurden, die höhere Wahrscheinlichkeit für sich, als die Behauptung des Bw., es existierten keine weiteren Konten und es seien keine zusätzlichen Bartransaktionen vorgenommen worden.

Die umfangreichen Ermittlungen waren nur deswegen erforderlich, weil der Bw. seiner Erklärungspflicht nicht nachgekommen ist. Die nachträgliche Ermittlung von Sachverhalten vergangener Jahre und die Rekonstruktion von steuerlich relevanten Daten ist naturgemäß aufwendiger als die Führung laufender Aufzeichnungen über die Geschäftsfälle, die zeitnahe Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen und die Erstellung entsprechend richtiger und

vollständiger Steuererklärungen. Hinzu kommt als wesentlicher Faktor, dass nur der Bw. Kenntnis hatte vom wahren Ausmaß der Provisionseinnahmen.

In Punkt 7 des Vorhaltes vom 12. Juni 2007 wurde dem Bw. die Antwort des KSV-International zur Kenntnis gebracht. Danach sei die Fa. Bt GmbH nicht nur – wie bisher angenommen - mit Vermittlungen beschäftigt gewesen, sondern auch mit dem **Import und Verkauf** von Systemen und Komponenten, Pumpen, Wasserwerkzeugen etc. sowie mit der **Belieferung** der Petrochemie und Raffinerien. Gleichzeitig wurde der Bw. um Aufklärung dieses Sachverhalts ersucht.

Dazu merkte der steuerliche Vertreter nur kurz an, dass der Import und der Verkauf der genannten Produkte und Komponenten durchaus „in Form von Liefer- und Verkaufsvermittlung betrieben werden“ könne. Dafür spreche *„insbesondere der Umstand, dass der Sitz der Firma im 4. Stock eines Bürogebäudes in Ta angegeben wird, weil die unter dem Geschäftsgegenstand angeführten Geräte und Einrichtungen kaum in einem Büro erzeugt werden können.“*

Diese Beantwortung zeigt deutlich, dass es am Interesse des Bw. an der Bekanntgabe des wahren Sachverhalts mangelt und er versucht, durch ausweichende Antworten möglichst nicht den Anschein einer umfassenden Tätigkeit der Fa. Bt GmbH bzw. des Bw. zu erwecken. Es ist zwar einleuchtend, dass die angeführten Geräte und Einrichtungen nicht in einem Büroraum erzeugt werden; es entspricht aber auch durchaus üblichen wirtschaftlichen Gegebenheiten, dass in einem Büro Schreibarbeiten und Organisatorisches erledigt werden und zusätzlich eigene Produktionsstätten und Lagerhallen etc. zur Verfügung stehen. Dies wird auch für eine international tätige GmbH im Iran zutreffen.

Der Bw. hatte also der Auskunft des KSV-International hinsichtlich bisher nicht bekannter Tätigkeitsfelder der Fa. Bt GmbH (neben Vermittlungsagenden auch Import, Verkauf diverser oben genannter Produkte und Belieferung der Petrochemie etc.) nichts entgegenzusetzen.

Auch den Hinweis in Punkt 1 b des Vorhalts vom 12. Juni 2007, nach den Aussagen des Bw. übe die Fa. Bt & Co. Lt. keine Geschäftstätigkeit mehr aus und sei von einem Treuhänder geführt worden, was im Widerspruch zu später bekannt gewordenen Aktivitäten dieser Firma stehe, erklärte der steuerliche Vertreter mit Protokollierungsfehlern.

Von einer fehlerhaften Protokollierung ist schon deswegen nicht auszugehen, weil der Bw. Gelegenheit hatte, das Protokoll vor dessen Unterfertigung durchzulesen und er außerdem auch im folgenden Verfahren keine Mängel der Protokollierung behauptet hat, obwohl ihm sämtliche Protokolle und Verfahrensergebnisse zur Verfügung standen. Seine damalige

steuerliche Vertretung hat sogar im Einklang mit dieser Aussage zumindest ab dem Jahr 1995 keine Provisionseinnahmen mehr erklärt.

Im Lichte dieser Sachverhaltskonstellation ist mit höchster Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass die vom FA vorgenommene Zuschätzung im Rahmen eines Sicherheitszuschlages in Höhe von 15 Prozent auf Basis der Gesamteinnahmen (Auszahlungen von den Konten, abzüglich der anteiligen jährlichen Erlöse aus den angeblichen Grundstücksverkäufen) die Untergrenze dessen darstellt, was notwendig ist, um den Sicherheitszuschlag in Relation zu setzen zu den nun zusätzlich offenbar gewordenen Unvollständigkeiten der Aufzeichnungen und der Zuflüsse an den Bw. und ein der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Bw. entsprechendes Besteuerungsergebnis herbeizuführen. Allerdings erscheint es auf Grund der Höhe der Zuschlagsbasis in den einzelnen Jahren gerechtfertigt, den vom FA angewendeten Sicherheitszuschlag iHv. 15% beizubehalten und nicht zu erhöhen.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Linz, am 30. Dezember 2008