



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofräatin Dr. Judith Leodolter und die weiteren Mitglieder Hofrat Josef Weber, Peter Grund und Mag. Günter Miniböck im Beisein der Schriftführerin FOI Andrea Newrkla über die Berufung der Bw.,, Handel mit Sportbekleidung und Sportartikeln, 1130 Wien, Adresse1, vertreten durch Dyma Wirtschaftstreuhand GmbH, Wirtschaftstreuhänder, 1040 Wien, Wohllebengasse 13, vom 30. November 2000 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vertreten durch Dr. Eleonore Ortmayr, vom 17. Juli 2000 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer für 1996 und Körperschaftsteuer 1996 nach der am 4. Juli 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 1996 wird gem § 273 Abs. 1 BAO als verspätet eingebbracht zurück gewiesen.

Die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid für 1996 wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (=Bw.) ist eine im Jahr 1988 gegründete GmbH. An der Bw. waren im Gründungszeitpunkt lt. aktenkundigem Gesellschaftsvertrag die Fa. X Holding Inc. Zug, Schweiz mit öS 400.000,00 und der Geschäftsführer und nunmehrige Alleineigentümer JS mit öS 100.000,00 beteiligt. Geschäftsgegenstand waren „der Handel mit Waren aller Art, insbe-

sondere mit Eisen und NE-Metallen, die Verwertung von Altmaterialien und Schrott aller Art, alle Abbruch-, Zerkleinerungs-, Sortier-, Anpassungs-, Umwandlungsarbeiten bei Metallen und Materialien aller Art, alle Sortier-, Anpassungs-, Umwandlungs- und Wiederinstandsetzungsarbeiten bei Altmaterialien; im allgemeinen alle Geschäfte und Arbeiten, die sich direkt oder indirekt, vollständig oder teilweise auf den Gesellschaftszweck beziehen.“ Bis einschließlich 1995 wurde in den Erklärungen als Betriebsgegenstand Handel mit Eisen und Metallen angegeben. Erstmalig in den Erklärungen für 1996 wurde „Handel mit Sportbekleidung, -artikel“ angegeben und der Standort (innerhalb Wiens) verlegt.

Bei der Bw. fand über den Zeitraum 1994 bis 1996 eine Außenprüfung statt. Die Prüferin wies darauf hin, dass im Zuge der Prüfung korrigierte Bilanzen und Erklärungen für das Jahr 1996 abgegeben worden seien. Seitens der Betriebsprüfung werde von den neuen Bemessungsgrundlagen ausgegangen.

Neben nicht strittigen Feststellungen hinsichtlich Beteiligung am Vermögen der Bw. (Tz. 17 des Berichtes), über eine erforderliche Korrektur des Warenlagers sowie den Ansatz einer Forderung (Tz. 18, Gewinnauswirkung öS 0,00), und eines Wareneinkaufes „E“ (Tz. 19, Gewinnauswirkung öS 2.191.000,00) und von Zinsen für Gesellschafterdarlehen (Tz. 20, Gewinnauswirkung öS 365.870,12) sind für das Berufungsverfahren vor allem die Feststellungen unter Tz. 21 von Bedeutung:

### **„Tz. 21 : Provision S.**

Im Jahr 1996 wurden von der Bw Vermittlungsprovisionen in Gesamthöhe von öS 1.229.150,54 (Aufstellung siehe unten) an Frau M.S. , J. Warszawa ausbezahlt. Im Zuge der Prüfung wurde das Unternehmen mehrmals aufgefordert, entsprechende Vereinbarungen, Abrechnungen, detaillierte Aufstellungen usw. vorzulegen. In einem Schreiben vom 19.05.2000 wird nur allgemein auf die Geschäftsbeziehungen zwischen Frau S. und der Firma verwiesen. Demnach bestehen bereits seit 15 Jahren Geschäftsbeziehungen aus dem früheren Stahlgeschäft, in welchem Frau S. nach wie vor tätig ist aber auch in anderen Sparten des Warenhandels zur Zeit involviert ist.

Auf Verlangen der Abgabenbehörde, die Vermittlungsprovisionen den einzelnen Geschäftsschlüssen zuzuordnen, wurde seitens des geprüften Unternehmens lediglich eine pauschale Gegenüberstellung der gesamten Umsätze zu den Provisionen nachgereicht, welche einen Prozentsatz von 11,38 % ergibt bzw. wurde im Schreiben vom 28.09.1999 auf (Anmerkung: richtig wohl „von“) Akontozahlungen entsprechend den anfallenden Kosten gesprochen. Eine Aufstellung der Kosten wurde nicht vorgelegt; ebenso wurde in einer Vereinbarung vom

12.2.1996 mit Frau S. festgehalten, dass die Bw die Verkaufspreise offen zu legen hat, 2% des Umsatzes erhält und die Differenz an Frau S. auszuzahlen ist. Eine dementsprechende Aufgliederung wurde jedoch bis dato nicht nachgereicht.

Die Bezahlung dieser Provisionen erfolgte zum Teil bar (ohne Empfangsbestätigung, Zeitpunkt der Fälligkeit, Ort der Zahlung) bzw. auf ein Konto bei der Banca Commerciale Italiano, Filiale di Venezia-Mestre, via Porte Marghera, an: NG.; bzw. wurden DM 80.000,00 auf ein Konto bei der AMRO Bank in CH -6830 A/Chiasso überwiesen. Auf der Rechnung vom 4.6.1996 in Höhe von DM 80.000,00 wurde die Höhe der Provision nur händisch dazugeschrieben.

Bei der Rechnung vom 7. Mai 1996 wird von einem Guthaben gesprochen, von welchem ein gewisser Teil überwiesen werden sollte. In den Bilanzen der Bw; wurden jedoch keine dementsprechenden Verbuchungen gefunden bzw. konnten keine Aufstellungen nachgereicht werden.

Im vorliegenden Fall konnte vom Abgabepflichtigen nicht nachgewiesen werden, dass die Leistung tatsächlich stattgefunden hat, darüber hinaus erscheint der Abgabenbehörde der wirtschaftliche Gehalt sehr zweifelhaft. Es liegt ein sehr krasses Missverhältnis zwischen der Höhe dieser Aufwendungen einerseits und dem Umfang der dafür denkmöglichen erhaltenen betriebsrelevanten Leistungen sowie dem Umfang des Betriebes vor. Die Provisionen können daher nicht als betrieblich veranlasste Ausgaben anerkannt werden.“

DM	Datum	Bezahlung
50.000,00	11.04.1996	Barbezahlung
9.300,00	07.05.1996	Auslandsüberweisung (NG.) Banca Commerciale Italiane -Filiale di Venezia-Mestre
80.000,00	04.06.1996	Auslandsüberweisung nach A / Chiasso
36.105,00	09.08.1996	Barbezahlung
175.405,00	1.229.150,54	ATS

Mit Eingaben vom 16. August 2000 bzw. vom 29. September 2000 wurden jeweils Fristverlängerungsanträge folgenden Inhaltes eingebbracht:

*"Namens und im Auftrag unseres Mandanten ersuchen wir um Verlängerung der Rechtsmittefrist für die Bescheide über die Festsetzung der Körperschaftsteuervorauszahlung 2000, der Körperschaftsteuer 1994 bis 1996 sowie der Umsatzsteuer 1996, vom 17.07.2000, eingelangt am 20.07.2000 bis 30. September 2000 bzw. 30. November 2000."*

---

Die innerhalb der erstreckten Berufungsfrist (hinsichtlich Umsatzsteuer 1996 und Körperschaftsteuer 1994 bis 1996) eingebrachte Berufung wurde wie folgt begründet:

„Die Bescheide werden ihrem gesamten Inhalt nach angefochten.“

Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 Abs. 4 BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen.

Der Prüfungsbericht erfüllt seine ihm zugeschriebene Aufgabe, wenn er der zuständigen Behörde als Grundlage für die zufolge der Prüfung zu treffenden Maßnahmen zu dienen vermag, also die Gründe für eine gebotene Wiederaufnahme des Verfahrens darlegt und die Grundlagen (Bemessungsgrundlagen) für geänderte (neue) Sachbescheide liefert, die sie jeweils unter Darlegung der Ermittlungsergebnisse und Prüfungsfeststellung dargestaltet, dass der Bericht als Begründung der nachfolgenden Bescheide herangezogen werden kann.

Die Erfordernisse, die an den Prüfungsbericht zu stellen sind, sind dann erfüllt, wenn die Wiederaufnahme- und Sachbescheide, die aufgrund der Betriebsprüfung ergehen, zu Ihrer Begründung auf dem Betriebsprüfungsbericht verweisen können und die behördlichen Maßnahmen in der Tat in den Berichtfeststellungen ihre vollkommene Rechtfertigung in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht und die Bescheidinhalte im Bericht eine hinreichende Erklärung ihrer Gestaltung finden.

Wenn der Behörde für die von ihr zu treffenden Maßnahmen Erklärungen und Begründungen geboten, für ihr Vorgehen einsichtige, plausible und gemessen an den Gegebenheiten geradezu zwingende Schritte des Vorgehens vorgezeichnet werden, kann der Bericht als taugliche Bescheidbegründung dienen. Vermag der Bericht diese Aufgabe zu erfüllen, so entspricht er den ihm von den Prüfungsvorschriften abverlangten Erfordernissen, im selben Maß muss aus dem Blickwinkel der ihm zugeschriebenen Aufgabe einer Bescheidbegründung als ausreichend erachtet werden. Je überzeugender der Bericht die auf seinem Feststellungen beruhenden Bescheidmaßnahmen zu begründen vermag, je zwingender die Folgerungen, desto deutlicher ist die ihm zugeschriebene Aufgabe erfüllt.

Wird der Prüfungsbericht den Wiederaufnahmebescheiden und den geänderten, neu zu erlassenden Sachbescheiden zugrunde gelegt, dann sind allfällige Mängel des Berichts wie Unvollständigkeiten, Widersprüche, unzutreffende Sachverhaltsannahmen und fehlerhafte rechtliche Beurteilungen im Ergebnis Mängel der Begründung des Bescheides der Abgabenbehörde. Einwendungen gegen den Prüfungsbericht sind somit Einwendungen gegen den darauf beru-

henden Bescheid, Mängel des Prüfungsberichtes sind Mängel der Bescheidbegründung (Stoll in BAO-Kommentar zu § 150 Punkt 2. und 3., Seite 1671, 2. Band, Orac-Verlag Wien 1994),

Diesen soeben aufgezeigten Erfordernissen entspricht jedoch der Prüfungsbericht und damit auch die Bescheide in keiner Weise.

Gemäß Punkt 5.8.2.3.1 der neuen Dienstanweisung für Betriebsprüfung („Betriebsprüfungsrichtlinien) sind die festgestellten Tatsachen und die Wege der Sachverhaltsermittlung (Schlussfolgerung, Erfahrungssätze), die für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind, knapp, übersichtlich gegliedert und sachbezogen darzustellen. In die Sachverhaltsfeststellungen ist auch die Art der aufgenommenen Beweise sowie deren Würdigung aufzunehmen. Die bloße Darlegung der rechtlichen Würdigung, aus welchen sodann auf den zugrunde gelegten Sachverhalt geschlossen werden soll, reicht nicht aus (Koller/Biro/Lattner/Lindenthal, Die neue Dienstanweisung für die Betriebsprüfung, Orac-Verlag, Wien, 1988, Seite 92 und 93).

Der Betriebsprüfungsbericht, auf den sich die angefochtenen Bescheide stützen, weist aber selbst nur apodiktische Feststellungen auf, die sich mit der rechtlichen Würdigung decken, ohne dass jedoch eine Beweiswürdigung stattfindet, wieso der Bericht zu den Feststellungen kommt, die in ihm getroffen werden und ist daher der Betriebsprüfungsbericht aus diesem Grunde für die Bescheidbegründung nicht brauchbar.

#### a) Grundsätzliches zur Begründung

§ 93 Abs 3 lit a sieht vor, dass jeder Bescheid eine Begründung zu enthalten hat, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs 1 oder 3) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich entsprochen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird.

Das gesetzliche Gebot, Bescheide zu begründen, wird als Ausdruck eines rechtsstaatlichen Verwaltungsverfahrens angesehen (Walter - Mayer, Verwaltungsverfahrensrecht<sup>5</sup>, Rz 418). Verletzungen können somit unter Umständen die Verfassungsrechtssphäre berühren.

Das innere Ausmaß der Begründungspflicht wird - wie schon oben erwähnt - letztlich durch das von der Rechtsordnung in seiner Allgemeinheit grundsätzlich anerkannte und durch die konkreten Gegebenheiten des Verfahrens des näheren geprägte Rechtsschutzinteresse der Partei bestimmt. Den an die Begründung zu stellenden Anforderungen ist aus diesem Blickwinkel gesehen dann genüge getan, wenn aufgrund dieser sowohl die Partei wie auch die Rechtsmittelbehörden die Annahmen, Gedankengänge, Ableitungen und Folgerungen der Behörde erkennen und diese Schritt für Schritt prüfen können.

Das Maß der Begründung ergibt sich auch daraus, dass die kontrollierenden Höchstgerichte allein auf Grund der Begründung sich in die Lage versetzt sehen müssten, den Bescheid auf

seine Rechtmäßigkeit prüfen zu können (ähnlich zum Beispiel VwGH 10.6.1950), entscheidend ist vielmehr die objektive Gewähr der Beschaffung des Verständnisses von den Gedanken, die zu den schließlichen Bescheidergebnissen führten. Das Gebot der Verschaffung der Möglichkeit, an Hand der Begründung die zum Bescheid führenden Ausgangspositionen der Behörde, die Stufen des Verfahrens (Erhebungen, Beweisverfahren), die Wege der Schlussfolgerungen und die schließlichen Ergebnisse der Gedankenfolgen erkennen zu können, dient somit dem Rechtsschutz. Dieser kann von der Partei nur verfolgt werden, wenn ihr die Nachprüfung des Bescheides an Hand der zu diesem führenden gedanklichen Schritten nicht verwehrt ist. Der entscheidende leitbildartige Ordnungsgesichtspunkt für das Ausmaß der Begründung ist somit der der Nachvollziehbarkeit und der abstrakten Möglichkeit der Nachprüfung durch die Rechtsmittelbehörden einerseits um den VwGH zufolge seiner Kontrollbefugnis (Art 129 B-VG) andererseits. Das Fehlen einer Begründung oder eine unvollständige Begründung würde aber den Gerichtshof in der Wahrnehmung dieser Aufgabe ebenso beeinträchtigen wie die Partei an der Erfüllung der Prozessvoraussetzung der „Behauptung“ der Rechtswidrigkeit (Art 130 Abs 1 B-VG) das Wort „Behauptung“ nicht als leere Mutmaßung, sondern eine als von (an Hand der Bescheidbegründung gewonnener) Überzeugung getragener Aussage verstanden.

b) Näheres zum Inhalt und zum Ausmaß der Begründung

Die Begründung des Bescheides hat Klarheit über die zum Bescheid führenden tatsächlichen Annahmen der Behörde und ihre rechtlichen Erwägungen zu schaffen (VwGH 1.7.1981, 3518/80 A).

aa) Sachverhaltsannahme, Tatfragen

Die Begründung hat den für das Verständnis erforderlichen vollständigen sachverhaltsmäßigen Bezug der von der Behörde im Ergebnis angenommen Erfüllung der tatbestandmäßigen Voraussetzungen für die Nominierung der bescheidmäßigen Gestaltungen herzustellen (vgl. VwGH 19.10.1981, 3335, 3419/87).

Die Begründung muss also erkennen lassen, welchen Sachverhalt die Behörde ihrer Entscheidung zugrunde gelegt hat und aus welchen Erwägungen sie zur Ansicht gelangt ist, dass dieser Sachverhalt (und gerade dieser) vorliegt und dass dieser dem Tatbestand der in Betracht kommenden Norm entspricht oder nicht entspricht (zum Beispiel VwGH 21.2.1989, 87/15/33). Es genügt somit nicht die Feststellung, dass ein bestimmter Sachverhalt angenommen wurde, sondern es muss gesagt werden, aus welchen bestimmten Gründen gerade dieser Sachverhalt als maßgebend erachtet wurde (siehe auch VwGH 24.10.1986, 84/17/151). Dabei muss erkennbar sein; dass die Ausgangsgrundlagen des gedanklichen Verfahrens in einem einwand-

---

freien Verfahren gewonnen wurden (vgl. etwa VwGH 21.9.1983, 83/17/48 f), sowie welche Schlüsse in welcher Gedankenfolge mit welchem Ergebnis hieraus gezogen wurden. Aus der Begründung muss zudem hervorgehen, ob die gezogenen Schlüsse den Gesetzen folgerichtigen Denkens entsprechen (VwGH 13.3.1978, 1891 f/77 A).

In der Begründung muss also auch angegeben werden, welche Beweismittel herangezogen wurden (VwGH 4.7.1974, 1061/73), welche Erwägungen maßgebend waren, ein Beweismittel dem anderen vorzuziehen (VwGH 14.11.1988, 87/16/127), und welche Auswertungen mit welchen Ergebnissen die Würdigung des Beweismittels ergeben hat (vgl. ähnlich VwGH 16.12.1983, 82/17/162). Zu widersprechenden Beweisergebnissen muss die Behörde im einzelnen Stellung nehmen und schlüssig darlegen, was sie veranlasst hat, den Beweiswert und inneren Wahrheitsgehalt des einen Beweismittels höher einzuschätzen als den des anderen (vgl. etwa VwGH 1.3.1983, 82/14/198), und welche Schlüsse (mit welchen Gründen) aus dem als maßgebend erachteten Beweismittel gezogen wurden. Ein diesen Grundsätzen entgegenstehendes Vorgehen und das dadurch bedingte mangelhafte Verfahren würde nicht durch den Hinweis auf die zustehende freie Beweiswürdigung durchschrittene Gedankengang und die hiebei gewonnenen Eindrücke, die dafür maßgebend waren, eine Tatsache als erwiesen oder als nicht gegeben anzunehmen, sind in der Begründung darzulegen (zum Beispiel VwGH 10.9.1980, 102/80 A). Die Behörde kann zwar Beweisanträge, die ihr unerheblich erscheinen, ablehnen, in der Begründung ist aber auch hiezu Stellung zu nehmen und es sind die Erwägungen darzulegen, die zur Annahme der Unerheblichkeit der angebotenen beziehungsweise nicht aufgegriffenen Beweismittel führten (beispielsweise VwGH 11.7.1963, 149/62 A). Dies gilt auch für konkrete Einwände, die eine Partei gegen die Vollständigkeit oder Richtigkeit der Ermittlungsergebnisse (etwa im Zuge des Parteiengehöres) erhoben hat.

Die Behörde hat jedenfalls die Erwägungen, die sie veranlassten auf Grund eigener Ermittlungen und Ermittlungsergebnisse Tatsachen als erwiesen anzunehmen und die gegenteiligen Behauptungen als bedeutungslos, unerheblich oder unzutreffend zu erachten, klar darzulegen (siehe auch VwGH 29.11.1982, 82/12/79).

Ein hohes Maß der Begründungspflicht verlangen Schätzungen nach § 184. Bei Schätzungen ist im Bescheid insbesondere anzuführen, von welchen Ermittlungsergebnissen die Behörde ausgegangen ist, auf welche Weise sie zu den Ergebnissen gelangt ist, welche Schlussfolgerungen tatsächlicher Art aus den Ermittlungsergebnissen gezogen wurden und welche Erwägungen hierfür maßgebend waren (VwGH 18.11.1983, 82/17/163), Dabei muss die Behörde zur Erreichung des Ziels der Schätzung, nämlich der sachlichen Richtigkeit des Schätzungsresultates, das in der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen besteht, die die größte Wahrscheinlichkeit für sich haben, im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abga-

benpflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen (VwGH 22.6.1983, 83/13/51, 59 f u 13.12.1985, 84/17/34). Es sind somit nicht (nur) alle Tatsachen festzustellen, aus denen sich die Schätzungsberichtigung dem Grunde auch (Anmerkung: richtig wohl „nach“) ergibt und die das angenommene Schätzungsergebnis der Höhe nach rechtfertigen, sondern auch die aktenkundigen oder von der Partie substantiiert vorgebrachten gegen die Schätzung und gegen das Schätzungsergebnis sprechenden Tatsachen. Es ist die Auseinandersetzung mit allen vernünftigen Erwägungen zufolge möglicherweise entscheidungsbedeutsamen Feststellungen, Annahmen und Behauptungen geboten (vgl. VwGH 8.11.1983, 83/14/70 85 f.).

Die Feststellungen im Tatsachenbereich, also die Sachverhaltannahme und insbesondere die Beweisverfahrensergebnisse sind deswegen von Bedeutung, weil an Hand der Bescheidbegründung die Prüfung möglich sein muss, ob die Ermittlungen und deren Auswertung in einem einwandfreien Verfahren zustande gekommen sind sowie ob die - zur Annahme des dem Bescheid zugrunde gelegten Sachverhaltes führenden Schlussfolgerungen den Erfahrungen des Lebens und den Denkgesetzen entsprechen. Somit muss sich aus der Begründung auch erschließen lassen, ob die Behörde die Grundlage ihrer Entscheidung in einem einwandfreien Denkprozess unter Berücksichtigung der Gebote der Sachlogik gewonnen hat.

Verstöße gegen die angeführten Grundsätze sind in der Regel als Verletzungen des Verfahrensrechtes zu beurteilen (im Verwaltungsgerichtshofverfahren Rechtswidrigkeit wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften; VwGH 19.3.1987, 1827/75 A; 25.1.1989, 87/13/73 u 13.9.1989, 88/13/245). Dies vor allem dann, wenn die Partei durch diese Mängel in der Verfolgung Ihrer Rechte behindert ist beziehungsweise (abstrakt gesehen) der VwGH in der Nachprüfung des Bescheides behindert ist (vgl. VwGH 22.6.1980, 911/79; siehe jedoch auch lit c sublit cc desselben Punktes),

### cc) Begründungspflicht von Ermessensentscheidungen

Auch Ermessensentscheidungen sind zu begründen (zur Entwicklung der Judikatur und Lehre siehe beispielsweise Stoll, Ermessen im Steuerrecht, 4. ÖJZ 1970, I/2, 70; und Stoll, ÖStZ 1971, 82).

Es obliegt somit der Behörde, in der Begründung die für die Ermessensübung maßgebenden Umstände und Erwägungen insoweit aufzuzeigen, als dies für die Rechtsverfolgung durch die Partei des Verwaltungsverfahrens und für die Nachprüfbarkeit des Ermessensaktes in Richtung auf seine Übereinstimmung mit dem Sinn des Gesetzes (Art 130 Abs 2 B-VG) erforderlich ist (VwGH, verstärkter Senat, 25.3.1980, 3273/78 A). Der Gedanke der Rechtsverfolgung und des Rechtsschutzinteresses als Leitlinie für das innere Ausmaß der Begründung (vgl. Gassner in

Sprung - König, Entscheidungsbegründung, 279) wird auch und vor allem bei Ermessungsscheidungen als grundlegend erachtet (siehe für viele Antoniolli - Koja, Allgemeines Verwaltungsrecht<sup>2</sup>, 252, Bernhard in Ermacora et alii, Allgemeines Verwaltungsrecht, 89, Hofer-Zeni, Das Ermessen, 143, alle mit weiteren Literaturhinweisen; VwGH 25.3.1980, 3272/78 A).

In Abgabenverfahren haben sich zufolge § 20 Ermessensentscheidungen in den Grenzen zu halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser vom Gesetz gezogenen Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Bei Auslegung dieser Bestimmung wird dem (unbestimmten) Gesetzesbegriff „Billigkeit“ die Bedeutung von „Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei“ und dem Begriff „Zweckmäßigkeit“ die Bedeutung „öffentliches Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben“ beigemessen. Demgemäß obliegt es der Behörde, in der Begründung ihres Bescheides die für die Ermessensübung maßgebenden Umstände und Erwägungen aufzuzeigen, nämlich vor allem welche Umstände in die Abwägung nach diesen Gesichtspunkten einbezogen wurden und welche schließlich für die Annahme des Übergewichtes der einen oder anderen Richtung entscheidend waren (VwGH 24.10.1986, 84/17/186).

Als Leitlinie für das innere Maß der Begründung gilt, dies sei an dieser Stelle nochmals gesagt, für Ermessensentscheidungen ebenso wie auch für Entscheidungen auf Grund zwingenden Rechtes die Gewährleistung der Rechtsverfolgung durch die Partei des Verwaltungsverfahrens (VwGH 23.10.1987, 84/17/220) und der Nachprüfbarkeit des Ermessensaktes hinsichtlich der Übereinstimmung mit dem Sinn des Gesetzes (zum Beispiel VwGH 16.9.1980, 1079/79 A).

Es ist also eine Darlegung dahingehend geboten, ob ein unter einen Ermessenstatbestand fallender Sachverhalt vorliegt oder nicht (siehe sublit aa desselben Punktes und ermessensspezifisch zum Beispiel VwGH 22.3.1979, 2313, 2319, 2329 f/76 A), welche Bedeutung den die Ermessensnorm ausmachenden Gesetzesbegriffen fallbezogen beigemessen wird (insoweit gilt sublit bb desselben Punktes) und schließlich welche Erwägungen in die gebotene Interessenabwägung einbezogen worden sind und welche Erwägungen schließlich den Ausschlag für die konkrete Ermessensübung, sohin für die Entscheidung, gegeben haben (vgl. insbesondere VwGH 20.9.1984, 82/16/105, sowie die dort angeführte Lehre und Rechtsprechung).

Da bei Ermessensentscheidungen „im Sinne des Gesetzes“ vorzugehen ist, ist eine Auseinandersetzung mit den anzuwendenden (Ermessen einräumenden) Gesetzesbestimmungen erforderlich.

Die Erwägungen, die zur Ermittlung des Sinnes der jeweils anzuwendenden Vorschrift (wenn auch in Verbindung mit § 20) führten und die Gründe des schließlich Festlegens im er-

kannten Rahmen sind sachverhaltsbezogen darzulegen. Wenn es auch im Wesen des Ermessen liegt, dass der Behörde eine gewisse Wahlmöglichkeit eingeräumt ist, so setzt diese voraus, dass die zur Auswahl stehenden Lösungsmöglichkeiten erkannt werden, erst dann kann die Wahl getroffen werden. Die zur schließlichen (Wahl-)Entscheidung führenden Wege, Feststellungen und Folgerungen gehören zur Begründung. (Stoll, a.a.O. zu § 93.6, Seite 963 1. Band).

Hinsichtlich der vorgenommenen Schätzungen fehlt im Prüfungsbericht entgegen Punkt 5.8.2.3.4 der Betriebsprüfungsrichtlinien die Darlegung der angewandten Schätzungsmethode, sodass die vorgenommene Schätzung sich einer nachprüfenden Kontrolle entzieht.

Die Begründung des Ermessensgebrauches bei der Wiederaufnahme des Verfahrens besteht im Ankreuzen einer bereits vorgedruckten Begründung, was deshalb rechtswidrig ist, weil damit der gegebene individuelle Fall in ein vorgegebenes Schema gepresst wird, wobei der Text dieser vorgedruckten Begründung deshalb nichts sagend ist, weil er auf sämtlich Fälle einer Wiederaufnahme zutrifft und auf die spezifischen Besonderheiten des vorliegenden Einzelfalles infolge seiner Formelhaftigkeit überhaupt nicht eingehen kann und eingeht, sodass diese Begründung sich ebenfalls einer nachvollziehenden Kontrolle entzieht und daher unüberprüfbar ist.

Dazu kommt noch, dass keine andere der österreichischen Verfahrensordnungen so viele Wiederaufnahmen vorsieht wie das Abgabenverfahren nach der BAO.

Dies ist offensichtlich darauf zurückzuführen, dass dieses Verfahren in der Zeit der nationalsozialistischen Besetzung Österreichs in Form der Reichsabgabenordnung in Österreich eingeführt und durch Beibehaltung deren Regelungen (allerdings ungegossen) (Anmerkung: richtig wohl „umgegossen“) in die nunmehr „verösterreichischte“ Form der BAO der österreichischen Rechtsordnung aufgepropft wurde.

Das System besteht darin, dass - abweichend von allen anderen österreichischen Verfahrensordnungen, die vor Erlassung des Bescheides ein Ermittlungsverfahren vorsehen, im Rahmen der Abgabenordnung dieses Ermittlungsverfahren praktisch immer erst nach Erlassung des Bescheides und zwar oft jahrelang danach (!! ) durchgeführt wird, was letztlich zu einer jahrelang zu ertragenden Rechtsunsicherheit führt, die dem österreichischen Rechtsdenken fremd ist.

Es wird nämlich durch diese Regelung wie im gleichgeschaltenen Ameisenstaat nationalsozialistischer Prägung das Staatsinteresse weit über das Individualinteresse gestellt, was einer demokratischen Grundordnung, wie sie der Österreichischen Bundesverfassung zugrunde liegt völlig konträr ist.

Aus diesem Grunde widerspricht daher die Regelung, ein Ermittlungsverfahren im Abgabenverfahren regelmäßig erst nach Bescheiderlassung durchzuführen, was die Durchbrechung der Rechtskraft der bereits erlassenen Bescheide oft nach Jahren zur Folge hat, dem § 1 des Rechtsüberleitungsgesetzes, weil dies typischerweise nationalsozialistisches Gedankengut darstellt und ist somit im Sinne der zuletzt zitierten Gesetzesstelle sogar verfassungswidrig.

Dennoch sei zu den einzelnen von der Betriebsprüfung vorgenommenen Beanstandungen eingegangen:

#### 1. betriebliche Veranlassung - Betriebsausgabe

Im Betriebsprüfungsbericht Tz. 21 wird lapidarisch festgehalten, dass es sich nicht um betrieblich veranlasste Ausgaben handelt. Diese Feststellung stützt sich als Begründung eigentlich nur auf den Verweis, die Bw wäre der Aufforderung seitens des Finanzamtes nicht nachgekommen, Aufzeichnungen, Berechnungen und Erklärungen vorzulegen.

Dem halten wir entgegen, dass es sich bei den Zahlungen an Frau M.S. um Zahlungen, die ins Ausland geleistet wurden, handelt.

Dazu führt Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Teil I bis III §§ 1-32 3. Auflage, unter § 4 Tz 269 ff unter f) Nachweis der Betriebsausgaben, nicht belegbare Betriebsausgaben, Empfängernennung wie folgt aus: „Die Nachweispflicht für die Betriebsausgaben ergibt sich aus den allgemeinen Verfahrensvorschriften. Danach hat der Stpf. die Richtigkeit seiner Ausgaben zu beweisen (vgl. E 26.6.1990, 86/13/0097, 1991 432 zu erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen); kann ein Beweis nach den Umständen des Einzelfalls nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung...“

Weiters wird unter Tz 273 ausgeführt, dass „...bei Provisionszahlungen an Empfänger im Ausland eine inländische Steuer idR nicht verkürzt werden kann, entspricht es dem Gesetzeszweck, für solche Ausgaben in erster Linie nur den Nachweis zu verlangen, dass die Provision (an einen Dritten) bezahlt worden ist (notwendig für den Geschäftsabschluss war), nicht aber den Namen des Empfängers im Ausland.“

Obwohl es sich im Falle der Provisionszahlungen an Frau M.S. um Auslandszahlungen gehandelt hatte, ist von Anfang an der Name und die Adresse der Empfängerin vorgelegen. Außerdem haben wir mehrmals im Namen unserer Mandantin der Prüferin vorgeschlagen, Frau S. persönlich zu kontaktieren, was jedoch stets als nicht notwendig abgelehnt wurde.

Die Frage - welche Geschäfte den Provisionszahlungen zugeordnet werden können - wurde mehrfach erörtert und festgestellt, dass sich die Summe aller Geschäfte, die im Jahre 1996 getätigten wurden, von Frau S. vermittelt wurden. Die Erklärung, weshalb die Zahlungen zu den

vermittelten und abgewickelten Geschäften in einem so genannten „Missverhältnis“ (11,38 %) stehen, ist in der Kontinuität der von Frau S. für die Bw hergestellten Geschäftsbeziehungen, die sich seither über Jahre erstrecken zu finden. Der Geschäftsführer, JS , hat auch immer wieder auf seine langjährige Bekanntschaft mit Frau S. , die aus dem ehemaligen Stahlgeschäft herrührt, hingewiesen, woher er auch seine Gewissheit bezog, dass die von Frau S. vermittelten Geschäfte seine Umsätze auch für die Zukunft nicht nur sicherstellen, sondern sogar steigern werden. Der Sportartikelhandel erfolgt ja in einer hoch sensiblen Branche (starker Konkurrenzdruck, Mode, etc.), in der die Umsätze langfristig vorweg geplant und sichergestellt werden müssen.

## 2. Stattfinden der Leistung

Im letzten Absatz der Tz. 21 wird festgehalten, dass eine tatsächliche Leistungserbringung nicht nachgewiesen werden konnte. Auch hier muss auf die Ausführung unter 1. betriebliche Veranlassung - Betriebsausgabe bezüglich der Aufforderung, mit Frau S. doch in Kontakt zu treten, hingewiesen werden, die ja mehrmals zurückgewiesen wurde. Den Schluss zu ziehen, dass die Leistungen nicht erbracht werden, nur aufgrund nicht einfach nachvollziehbarer Zahlungsströme entbehrt jedoch jeglicher Sachkundigkeit. In der erläuternden Literatur zum aktuellen Einkommensteuergesetz hat sich jedenfalls noch kein Hinweis darauf gefunden, dass schwierig nachzuvollziehende Zahlungsströme auf ein Nichterbringen von Leistungen schließen lässt. Auf keinen Fall kann damit eine 100 %ige Aberkennung der Aufwendungen der Bw begründet werden.....“

Das Finanzamt holte daraufhin eine **Stellungnahme der Prüferin zur Berufung** ein:

„Die eingebrachte Berufung richtet sich gegen die Wiederaufnahme der o. a. Bescheide und gegen die Nichtanerkennung der Provisionszahlungen an Frau S. in Höhe öS 1.229.150,54 (Tz. 21 des Prüfungsberichtes).

### 1. Wiederaufnahme für 1996

Im Zuge der Prüfung wurde für 1996 eine korrigierte Bilanz und Erklärungen vorgelegt (siehe auch Tz. 17 des Prüfungsberichtes). Die Abweichungen sind aus der beiliegenden Aufstellung (Seite 231 des Arbeitsbogens), die im Rahmen der Prüfung von der Prüferin erstellt wurde, ersichtlich.

### 2. Umsatzsteuer für 1996

Der Wiederaufnahme gem. § 303 (4) BAO wurden die im Rahmen der Prüfung übernommenen berichtigten Umsatzsteuererklärung zurgrunde gelegt. Durch die Betriebsprüfung erfolgten keine Abänderungen.

---

### 3, Provisionszahlungen 1996 an Frau S.

Bei abgabenrechtlichen Beziehungen zum Ausland besteht erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, insbesondere dann, wenn die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten diesfalls eingeschränkt bzw. sogar unmöglich sind.

Neben der erhöhten Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen besteht eine erhöhte Offenlegungspflicht. Darunter ist prinzipiell das vollständige und wahrheitsgemäße Aufklären des Sachverhaltes von sich aus zu verstehen, sodass sich die Abgabenbehörde ein klares Bild von den für sich maßgebenden Umständen verschaffen kann.

Neben der oben angeführten Mitwirkungs- und Offenlegungspflichten besteht noch die Beweismittelbeschaffungspflicht.

§ 90 Abs 2. 1, Satz der deutschen Abgabenordnung bestimmt ausdrücklich, dass "die Beteiligten die erforderlichen Beweismittel zu beschaffen" haben. Dadurch sollt verhindert werden, dass ein Beweis, auf sich unerreichbar im Ausland befindlicher Beweismittel, nicht erhoben werden kann. Der Hintergrund ist die Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

In der österreichischen BAO findet sich zwar keine derart ausdrückliche Regelung, allerdings leitet sich aus der Judikatur gleichfalls eine derartige Verpflichtung ab. Auch die Beweisvorsorgepflicht ist bei Auslandsbeziehungen maßgebend. Diese stellt eine Steigerung der Beschaffungspflicht dar bzw. macht diese überhaupt erst möglich. Es handelt sich hierbei um eine Verpflichtung, für eine mögliche und rechtzeitige Beweisbeschaffung Vorsorge zu treffen, was bedeutet, dass der Abgabepflichtige bereits bei Geschäftsabschluss jene Rechnungen bedenkt und vereinbaren muss, die ihm später die erforderlichen Nachweismöglichkeiten verschaffen. Die österreichische Lehre leitet diese Verpflichtung aus § 138 Abs. 2. BAO (arg.: "Richtigkeit zu beweisen") ab.

Die erhöhte Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht, die Beweismittelbeschaffungs- und Beweisvorsorgepflicht wurden sicher nicht in dem Maße vom Abgabepflichtigen nachgegangen, die es der Abgabenbehörde erlaubt, die Geschäftsbeziehung anzuerkennen.“

Die Bw. **äußerte** sich zur **Stellungnahme** der Prüferin wie folgt:

„In Beantwortung des Ersuchen um Ergänzung vom 15.5.2001, eingelangt am 17.5.2001, führen wir wie folgt aus:

Ad. Punkt 3, Provisionszahlungen 1996 an Frau S. :

Im wesentlichen verweisen wir auf die Ausführungen in der Berufung vom 30.11.2001 der Seiten 7 und 8 sowie auf die mehrmals vorgeschlagene Möglichkeit, Frau S. persönlich zu kontaktieren.

Ergänzend zu § 138 Abs 1 und 2 BAO halten wir fest, dass der Aufzeichnungspflicht nachgekommen wurde, indem sowohl die Rechnungen, als auch deren Begleichung buchhalterisch, den Belegen entsprechend, erfasst und auch im Rahmen der Prüfung vorgelegt wurden. In § 138 Abs. 1 wird zwar die „Richtigkeit zu beweisen“ angeführt, jedoch wird im letzten Satz ausdrücklich, im Falle der Unzumutbarkeit der Beweiserbringung, auf das Genügen der Glaubhaftmachung verwiesen.

Wir stellen den Antrag, den Geschäftsführer, Herrn JS , in Sachen Provisionszahlung an Frau S. einzuvernehmen und verbleiben.“

Nach Vorlage der Berufung wurde die Bw. auf Grund ihres im Berufungsverfahren gestellten Antrages auf Einvernahme der in Polen ansässigen Frau M.S. als Zeugin vom UFS aufgefordert, diese bis spätestens 30. November 2005 am Sitz des UFS, Außenstelle Wien, stellig zu machen.

Der steuerliche Vertreter teilte dem UFS mit, er habe unverzüglich mit der Zeugin Kontakt aufgenommen. Jedoch sei die Zeugin körperlich nicht in der Lage nach Österreich zu reisen. Als Grund dafür wurde auf das Alter und den (nicht näher erklärten) Gesundheitszustand der Zeugin verwiesen, der durch ein ärztliches Gutachten belegt werde. Das Gutachten sei bereits angefordert worden. (Anmerkung: Die Vorlage des Gutachtens ist bis dato nicht erfolgt.) Die Zeugin sei jedoch bereit, die an sie zu stellenden Fragen mittels einer eidesstattlichen Erklärung in Polen zu beantworten.

Ein weiterer Vorhalt erging an die Bw.:

„Bezugnehmend auf Ihre Äußerung vom 21.11.2005 wird festgehalten, dass die Aufforderung zwecks Stellungsmachung der Zeugin M.S. beim UFS, Außenstelle Wien, durch Ihren im Berufungsverfahren gestellten Antrag auf Zeugeneinvernahme erforderlich wurde, zumal dem UFS wie auch dem Finanzamt eine Einvernahme der Zeugin in Polen nicht gestattet ist.“

Der UFS nimmt zur Kenntnis, dass eine Stellungsmachung der Zeugin im Inland innerhalb absehbarer Zeit aus Gründen der Gesundheit der Zeugin nicht möglich ist.

Der in der Bundesabgabenordnung verankerte Grundsatz der Unbeschränktheit der Beweismittel schließt die Vorlage von sogenannten "eidestättigen Erklärungen" nicht aus, wenngleich

---

einem solchen Beweismittel nicht die gleiche Beweiskraft wie einer Zeugeneinvernahme zu kommen kann; dies aus folgenden Gründen:

Zum einen hat die Behörde keine Überprüfungsmöglichkeit, ob der Inhalt einer solchen Erklärung auch tatsächlich von der jeweiligen Person stammt und zum anderen besteht bei einer solchen Erklärung keine mittels Strafdrohung gesicherte Wahrheitspflicht.

Sie werden abschließend eingeladen, die derzeit gültige Adresse der M.S. in Polen bekannt zu geben, damit eine schriftliche Befragung erfolgen kann.“

Der steuerliche Vertreter gab die polnische Adresse der Zeugin (in Warschau) bekannt.

Im Zusammenhang mit einem Anruf eines Sachbearbeiters des steuerlichen Vertreters vom 7. April 2006 ersuchte der Referent um Mitteilung, ob die Zeugin die Vermittlung im Jahr 1996 in ihrer Eigenschaft als Angestellte eines Unternehmens/einer Behörde oder im Rahmen eines eigenen Unternehmens (einer Handelsagentur) durchgeführt habe. Der Sachbearbeiter gab an, darüber nichts zu wissen. Er werde diese Fragen an die Lebensgefährtin des Geschäftsführers weiterleiten. Der Referent teilte dem Sachbearbeiter des steuerlichen Vertreters mit, dass er als Beweismittel für die Zahlung der Provision an die Zeugin einen polnischen Einkommensteuerbescheid akzeptieren würde, aus dem der Erhalt der Provision hervorgehe.

Nachdem die benötigten Auskünfte nicht erteilt wurden, rief der Referent in der Kanzlei des steuerlichen Vertreters an und erhielt die Auskunft, dass der seinerzeitige Sachbearbeiter nicht mehr in der Kanzlei beschäftigt sei. Der steuerliche Vertreter selbst werde sich tel. melden.  
(Der versprochene Rückruf erfolgte nicht.)

Daraufhin wurde die genannte Zeugin schriftlich einvernommen. Die schriftliche Zeugeneinvernahme hatte folgenden Inhalt:

„Sie wurden im Rahmen einer Betriebsprüfung von der Bw: als Zeugin genannt. Der UFS forderte die Bw: auf, Sie zur Zeugenaussage beim UFS in Wien einzuladen (=stellig zu machen). Die Bw: teilte dem UFS jedoch mit, dass Ihnen wegen Ihres schlechten Gesundheitszustandes eine Reise nach Österreich nicht zugemutet werden kann und daher eine Zeugeneinvernahme Ihrerseits nur schriftlich möglich ist.

Im Zusammenhang mit einem offenen Rechtsmittel betreffend das Jahr 1996 werden Sie daher ersucht, nachstehende Fragen zu beantworten:

1. Legen Sie dem unabhängigen Finanzsenat (=kurz: UFS) Ihre Beteiligung bzw. Ihre Mitwirkung an der Vermittlung von Geschäften der Bw: , Wien, im Jahr 1996 dar. Insbesondere ist zu erklären, wie bzw. auf Grund welcher Gelegenheiten es Ihnen möglich war, die Vermittlung

---

von Geschäften zum deutschen Unternehmen H herzustellen, dies vor dem Hintergrund, dass sowohl die Bw: als auch Sie selbst früher ausschließlich im Stahlgeschäft tätig waren.

2. Stellen Sie dem UFS die genaue Berechnung Ihrer im Jahr 1996 der Bw: in Rechnung gestellten Provisionen zur Verfügung.

Aus einem dem Senat vorliegenden Schreiben geht hervor, dass die Bw: Ihnen die Verkaufspreise offen zu legen hatte und die Rohgewinnspanne bis auf 2% des jeweiligen Umsatzes unter welchem Rechtsgrund auch immer an Sie abzuliefern hatte.

Gab es darüber hinaus weitere schriftliche oder mündliche vertragliche Vereinbarungen? Stellen Sie dem Senat bitte Kopien dieser Vereinbarungen zur Verfügung bzw. geben Sie bitte den Inhalt allfälliger mündlicher Vereinbarungen betreffend das Jahr 1996 dem UFS bekannt.

Nach Darlegung der Bw: haben Sie im Zusammenhang mit der Vermittlung im Jahr 1996 selbst Spesen getragen, die Ihnen von der Bw: ersetzt worden seien, so dass es zu einem ungewöhnlich hohem Verhältnis Ihrer verrechneten Provision zur Höhe der vermittelten Geschäfte kam. Sie werden eingeladen die 1996 im Zusammenhang mit der Vermittlung der Geschäfte an das deutsche Unternehmen H von Ihnen getragenen Aufwendungen wie folgt darzustellen: Datum, Grund und Höhe sowie Empfänger der jeweiligen Zahlung.

3. Darüber hinaus wurde festgestellt, dass ein Teil der von der Bw: für das Jahr 1996 geltend gemachten Provisionen bar – ohne Empfangsbestätigung – an Sie ausbezahlt worden sein soll, der übrige Teil der Provisionen aber auf Konten bei italienischen und Schweizer Banken überweisen wurde. Bei der Zahlung auf das Konto einer italienischen Bank wurde außerdem festgestellt, dass aber nicht Sie sondern ein unbeteiligter Dritter, als Kontoinhaber ausgewiesen wurde.

Sie werden ersucht, dem UFS die Gründe für diese Vorgangsweise darzulegen und nachzuweisen, wie Ihnen letztendlich die auf die italienischen und Schweizer Bankkonten eingezahlten Provisionen zugekommen sind. Sie werden ersucht, dem UFS über den Zugang der Provisionen entweder Bankkontoauszüge aus dem Jahr 1996 oder Auszahlungsbestätigungen zur Verfügung zu stellen.

4. Schließlich werden Sie ersucht, dem UFS Kopien ihrer Steuererklärungen und Bilanzen für das Jahr 1996 samt den an Sie ergangenen Einkommensteuerbescheid zur Verfügung zu stellen.“

Einige Zeit nach Ablauf der gestellten Frist langte eine Antwort der Zeugin in englischer Sprache ein: „Please forgive the delay in replying but my only excuse is that I don't understand

---

any matters you mentioned in your letter. I don't remember any questions you put in the letter."

Eine Kopie der „Zeugenaussage“ samt Übersetzung erging an den steuerlichen Vertreter zur Kenntnisnahme und Gegenäußerung. Eine Gegenäußerung langte nicht ein.

Im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung liegen im Zusammenhang mit den nicht anerkannten Provisionen folgende Schreiben auf:

Ein Fax des steuerlichen Vertreters vom 07.07.2000, in dem er der Prüferin mitteilt, dass die gesamten Auslandsgeschäfte des Jahres 1996 von Frau S. vermittelt wurden. „Da die Auslandsumsätze 1996 ATS 10.800.374,04 betragen und die Provisionszahlungen i.H.v. ATS 1.229.150,54 geleistet wurden, ergibt sich somit ein Prozentsatz von 11,38“. .... Eine Aufstellung der Provisionszahlungen im Verhältnis zu den vermittelten Geschäften wurde uns ebenfalls für die nächsten Tage zugesagt (Arbeitsbogen B. 69, 70).“

Darstellung der Geschäftsbeziehungen des Geschäftsführers der Bw. an den steuerlichen Vertreter vom 28.09.1999:

„Betrifft: Auskunft über Frau M.S. Anfrage der Steuerprüfung am 28.09.1999. Anlässlich meiner Tätigkeit im Stahlhandel, habe ich Frau S. als sehr verlässliche und korrekte Angestellte in führender Position bei der Firma St in Warzawa schon vor ca. 15 Jahren kennen und schätzen gelernt. Zu dieser Zeit lagen meine Geschäftsinteressen nur im Stahlgeschäft. Frau S. ist heute noch bei St beschäftigt, ist aber auch in anderen Sparten des Warenhandels tätig. 1996 hat uns Frau S. Geschäfte unterbreitet, die auch in die folgenden Jahren weiterlaufen würden. Da sie hohe Kosten für den Aufbau einer dauernden Verbindung aufbringen musste, wurde vereinbart, dass Bw, mehrere Akontozahlungen, entsprechend der anfallenden Kosten, im voraus leisten sollte. Für uns stand die Entscheidung an, die Kosten zu tragen oder das Angebot abzulehnen. Wir haben uns für die Vorauszahlung entschieden, was sich aus heutiger Sicht in jedem Fall als richtige Entscheidung herausgestellt hat. Schon im folgenden Jahr 1997 hat sich die im Vertrauen geleistete Vorauszahlung durch weitere von Frau S. vermittelte Geschäfte amortisiert. Frau S. steht jederzeit für ein Gespräch mit den entsprechenden Sachbearbeitern zur Verfügung und würde nötigenfalls auch nach Wien kommen.“

Schreiben des Geschäftsführers der Bw. an den steuerlichen Vertreter vom 05.06.2000:

„Betrifft: Steuerprüfung: Provisionen an Frau M.S.

Frage: Wie errechnen sich die gezahlten Provisionen aus den einzelnen Geschäftsabschlüssen?

Die Bemessung einer Provision basiert in aller Regel, auf der Art der bei dem Geschäft vermittelten Ware. So wird z. B., im Stahlgeschäft, wo es sich meist um gleiche Ware mit viel Tonnage von relativ niedrigem Wert, handelt, die Provision mit einem kleinen Betrag pro Tonne vereinbart. Bei den völlig anders gearteten Geschäften, wie sie in der Anfrage angeprochen sind, wäre dies wegen der Vielfalt der Waren mit unterschiedlichen Preisen schon allein technisch nicht vollziehbar. Insbesondere bleibt bei Einkaufsabschluss noch offen, mit welchem Preis die Ware wieder abgesetzt werden kann. Vom guten Verdienst bis zum Verlustgeschäft sind alle Risiken offen. Beim Käufer liegt die Entscheidung, das angebotene Geschäft anzunehmen oder abzulehnen. Die Höhe der verlangten Provision richtet sich nach dem Umfang und besonders nach der Marktfähigkeit der angebotenen Ware. Es ist ein großer Unterschied, ob nur ein einzelnes Geschäft von einem Vermittler angeboten wird, oder ob es sich um eine vertrauensvolle Zusammenarbeit über viele Jahre handelt. Bezüglich der von unserer Firma an Frau S. gezahlten Provisionen verweise ich daher auf meine Darstellung vom 28. 9. 1999."

Zahlungsaufforderungen von M.S. vom 7.05.1996 betr. DM 9.300,00 (Arbeitbogen Bl. 74) und DM 80.000 (Arbeitbogen Bl. 79) auf ein Drittakonto in Italien. (Anmerkung: Beide Aufforderungen wurden in fehlerfreiem Deutsch verfasst.)

Rechnung der M.S. vom 11.04.1996 („Aus dem von mir vermittelten Warengeschäft und des sich daraus ergebenden mit zustehenden Betrages berechne ich Ihnen hiermit DM 50.000,00 und bitte um baldigen Ausgleich, Arbeitsbogen Bl. 84)

Rechnung der M.S. vom 09.08.1996 („Mir stehen aus mit Ihnen getätigten Warengeschäften DM 21.105,00 und DM 15.000,00 = DM 36.105,00 zu, die ich Ihnen hiermit in Rechnung stelle. Ich bitte um entsprechenden Ausgleich.“, Arbeitsbogen Bl. 87)

Weiters finden sich im Arbeitsbogen Kopien von Kontoauszügen der Bw. und (Auslands)Überweisungsaufträge.

Schreiben M.S. v. 12.02.1996:

*„Betr.: Ihr Einkauf durch mich vermittelt von El He., Schweiz*

*Nachdem wir lange Zeit nicht mehr zum Geschäftsabschluss gekommen sind, freue ich mich ganz besonders unserer angenehme Geschäftsverbindung mit einem ersten Abschluss neu zu beginnen.*

*Sie werden mit meinem Lieferanten, nachdem von mir die Preise ausgehandelt wurden, die Abwicklung – so, wie die Verantwortung für dieses Geschäft - direkt übernehmen.*

*Sie haben sich verpflichtet mir Ihre Verkaufspreise offen zu legen.*

---

*Sie erhalten vereinbarungsgemäß für dieses Geschäft 2% auf den von Ihnen an Ihren Kunden fakturierten Wert. Die Differenz werden Sie entsprechend meinen Weisungen gegen Rechnung auszahlen bzw. transferieren.*

*Ich bitte um Gegenbestätigung" (Arbeitsbogen B. 82)*

Nach Erhalt der Ladung für die ursprünglich auf den 27.06.2007 anberaumte und über Ersuchen der Amtspartei auf den 04.07.2007 verschobene Berufungsverhandlung gab der steuerliche Vertreter an, der Geschäftsführer sei in dieser Zeit nicht im Inland und könne daher nicht an der Berufungsverhandlung teilnehmen. Er betonte aber wie bereits im Berufungsverfahren die Bedeutsamkeit seiner Anwesenheit im Zusammenhang mit der Berufungsfrage. Um eine neuerliche Verschiebung der Berufungsverhandlung zu vermeiden, dem Geschäftsführer aber die Möglichkeit zu geben, die Geschäftsbeziehungen zur polnischen Vermittlerin auch mündlich vorzutragen, wurde ein Erörterungsgespräch anberaumt.

Zum Erörterungstermin erschienen neben dem geladenen Geschäftsführer auch dessen Lebensgefährtin, MG, der steuerliche Vertreter und ein mit der Sache vertrauter Verteter der Amtspartei.

Nach kurzer Darstellung des Sachverhalts und des Berufungsbegehrens durch den Referenten wurde die Sach- und Rechtslage erörtert:

Auf Grund des schlechten Hörvermögens des Geschäftsführers richtete die Lebensgefährtin die Fragen an ihn, die dann nach seiner Zustimmung von ihr beantwortet wurden.

Der Geschäftsführer, befragt nach seinem beruflichen Werdegang gab an, dass er ab dem Jahr 1972 Geschäftsführer eines Walzwerkes in Pa. bis zu seiner Pensionierung im Jahre 1988 war.

Auf die Frage, wie er Frau M.S. kennen gelernt habe, wurde angegeben, dass dies erst nach dem Fall der Mauer (1989) der Fall war. Ein deutsches Unternehmen, mit Sitz in O. habe ihm geraten, sich an Frau S. zwecks Anbahnung von Geschäften, zu wenden. Es handelte sich dabei um die Fa.H in O., BRD. Es wurde ergänzt, dass dieser Kontakt nicht unmittelbar nach dem Mauerfall, sondern einige Jahre später erfolgt sei. Es habe auch persönlichen Kontakt mit Frau S. gegeben. Frau S. habe persönlich Geschäfte geführt, habe keiner Handelsagentur angehört. Sie habe ein eigenes Unternehmen betrieben. Ob Frau S. Geschäftsräume bzw. ein Büro in Polen besessen habe, könne nicht angegeben werden, da sie der Geschäftsführer in Polen nie besucht habe. Jedenfalls hatte sie in Österreich kein Büro.

Das Schreiben vom 12. Februar 1996 wurde verlesen. Auf die Frage, ob eine schriftliche Änderung dieses Vertrages erfolgt sei, antwortete die Lebensgefährtin, nach Rücksprache mit dem Geschäftsführer, dass eine diesbezügliche Änderung lediglich mündlich erfolgt sei. Frau

---

S. habe sich nicht schriftlich festlegen wollen und auf die im Osten übliche Handschlagsqualität verwiesen.

Über Befragen wurde ausgeführt, dass Frau S. sich in gutem Deutsch verständigen habe können.

Die Lebensgefährtin wies darauf hin, dass sich der Geschäftsführer an die Fa. H in O. gewandt habe, die den Kontakt mit Frau S. herstellte. In der Folge habe sich Frau S. beim Geschäftsführer gemeldet und ihm den Lieferanten und ihre Provisionsansprüche genannt.

Der Referent wies darauf hin, dass die Zahlungen teils bar erfolgt, teils auf Konten in der Schweiz (Chiasso), zum Teil nach Italien überwiesen worden seien. Auffällig dabei sei, dass die jeweiligen Konten, auf die überwiesen wurde, nicht auf die Provisionsempfängerin, sondern auf eine Firma oder auf eine Person "A." oder "FC" lauteten.

Die Lebensgefährtin gab dazu an, bei diesen Empfängern habe es sich offensichtlich um Subprovisionäre von Frau S. gehandelt. Die Lebensgefährtin wies in diesem Zusammenhang darauf hin, dass die Ware großteils aus Italien bezogen wurde, weshalb die Vorgangsweise der Zahlung auf ein italienisches Konto erklärbar erscheint.

Der Referent zitierte das Antwortschreiben von Frau S..

Der Referent wies darauf hin, dass auch die Unterschriften auf den ursprünglichen Schreiben der Frau S. mit dem auf dem Rückschein, mit dem die Zeugeneinvernahme übermittelt wurde, offenkundig nicht übereinstimmen.

Der steuerliche Vertreter nahm Einsicht in die Schriftstücke, auf denen sich Unterschriften von M.S. befinden.

Die Lebensgefährtin erklärte zur Problematik, dass die Antwort nicht in Deutsch, sondern in Englisch erfolgte, sie vermute, dass sie Angst vor der polnischen Finanz habe.

Der Referent stellte es den anwesenden Parteien frei, sich zur Problematik der Provisionsempfängerin zu äußern, falls dies bisher noch nicht behandelt worden ist. Die Lebensgefährtin wies darauf hin, dass sie M.S. zwei mal, einmal im Wiener Büro und einmal am Flughafen Wien Schwechat persönlich gesehen habe.

Über Befragen durch den Amtsbeauftragten, warum über Telefon oder Fax zu Frau S. keine Verbindung aufgenommen worden sei, gab die Lebensgefährtin an, dass Frau S. weder ein Fax, noch ein Telefon besessen habe. Der Geschäftsführer wies darauf hin, dass sie in einem staatlichen Unternehmen beschäftigt war (Einwand von der Lebensgefährtin, das sei ja früher gewesen) und man daher nicht so ohne weiteres mit ihr Geschäfte machen konnte.

Der Amtsbeauftragte fragte, wie es der Fa. H in O. , BRD möglich gewesen sei, mit Frau S. in Kontakt zu treten.

Der Geschäftsführer gab an, ein Angestellter der Fa. H sei nach Polen gefahren, um Geschäfte anzubahnen.

Der Amtsbeauftragte stellte die Frage, ob sich Frau S. mittels Personalausweis oder Reisepass ausgewiesen habe.

Die Lebensgefährtin gab an, dass sie zwar am Flughafen einen Reisepass von Frau S. gesehen habe, ihr oder dem Geschäftsführer gegenüber habe sie sich nie ausgewiesen und zwar deshalb nicht, weil Frau S. durch einen namentlich genannten Funktionär der Fa. H vorgestellt worden sei, später sei sie aber nur mehr allein gekommen.

Der Amtsbeauftragte wies darauf hin, dass es für ihn verwunderlich erscheine, mit jemandem Kontakte abzuschließen, den man weder telefonisch noch per Fax erreichen könne.

Die Lebensgefährtin gab dazu an, dass es auf Grund ihrer vorherigen Tätigkeit in einem staatlichen Unternehmen nicht möglich gewesen sei, sie direkt zu kontaktieren.

Eine (von der Lebensgefährtin) näher genannte Vermittlerin für frühere Stahlgeschäfte habe auch nie kontaktiert werden dürfen (Geheimdienst).

Der Amtsbeauftragte wollte wissen, wie die Verkaufspreisoffenlegung erfolgt sei.

Der Geschäftsführer führte aus, sich diesbezüglich nicht mehr erinnern zu können.

Ein im Zuge des Berufungsverfahrens über das Bundesministerium für Finanzen gestelltes Ersuchen des UFS an die Republik Polen um Amtshilfe auf Basis des EU-Amtshilfegesetzes blieb trotz Urgenzen bis dato unbeantwortet.

In der am 4. Juli 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde - nach Darlegung des Sachverhaltes durch den Referenten - ergänzend ausgeführt, dass Frau S. kein Phantom sei, sondern tatsächlich existiere.

Über Befragen der Vorsitzenden gab der steuerliche Vertreter an, dass im Jahr 1996 die Fa. H in Deutschland der Hauptabnehmer der Bw. gewesen sei.

Die Vertreterin des Finanzamtes verwies auf die Stellungnahme des Finanzamtes und beantragte die Abweisung der Berufung. Seitens des Finanzamtes werde nicht bezweifelt, dass Frau S. existent sei, zumal ihr das Schriftstück des Unabhängigen Finanzsenates tatsächlich zugekommen ist. Es werde jedoch bezweifelt, dass tatsächlich Provisionszahlungen an Frau S. geflossen seien.

## ***Über die Berufung wurde erwogen:***

### **1. Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO**

Die Berufung enthält ein weitwendiges Vorbringen sowohl zur Rechtsstaatlichkeit des Verfahrensinstrumentes der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens als auch gegen die konkrete Wiederaufnahme im gegenständlichen Berufungsverfahren. Insbesondere unterstellt die Bw. dem Verfahrensinstrument der Wiederaufnahme des Verfahrens eine „nationalsozialistische Prägung“, weshalb diese Bestimmung verfassungswidrig sei.

Zum Vorwurf der Verfassungswidrigkeit ist die Bw. auf das dem steuerlichen Vertreter bekannte (über eine Beschwerde des Vertreters in eigener Sache ergangene) Erkenntnis des VwGH vom 14.12.2005, 2001/13/0281 zu verweisen.

Im Übrigen war aber auf das Berufungsvorbringen hinsichtlich Wiederaufnahme schon deshalb nicht einzugehen, weil der Bescheid über die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer für 1996 im Zeitpunkt der Einbringung der Berufung vom 30.11.2000 bereits rechtskräftig war:

Im Zuge der beantragten Erstreckung der Frist zur Einbringung einer Berufung (siehe Eingaben vom 16.08.2000 und 29.09.2000) gegen die auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung erlassenen Bescheide vom 17.07.2000 wurde die Verlängerung der Berufungsfrist nur für Körperschaftsteuer 1994-1996, Umsatzsteuer für 1996 und Körperschaftsteuervorauszahlungen für 2000 beantragt und mit Bescheid vom 09.10.2000 auch nur hinsichtlich dieser Abgaben gewährt. In der Berufung vom 30.11.2000 selbst ist die Wiederaufnahme des Verfahrens im Rubrum nicht angeführt.

Die Ansuchen um Verlängerung der Berufungsfrist als auch der diese Fristerstreckung bewilligende Bescheid des Finanzamtes beziehen sich somit eindeutig lediglich auf die im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Körperschaftsteuerbescheide 1994-1996 sowie den Umsatzsteuerbescheid 1996. Daher hat die Bw. die Berufung (Poststempel: 30.11.2000) gegen die Bescheide über die Verfügung der Wiederaufnahme (vom 17.07.2000) nach Ablauf der Berufungsfrist erhoben. Die Berufung war deshalb als verspätet eingebbracht zurück zu weisen.

### **2. Schätzzungsberechtigung**

Auf Seite 6, der Berufung, vorletzter Absatz, vermisst die Bw. die Darlegung der Schätzungs-methode, „sodass die vorgenommene Schätzung sich einer nachprüfenden Kontrolle entzieht.“

Diesbezüglich ist festzustellen, dass im vorliegenden Berufungsfall keine Schätzung vorgenommen wurde, weshalb sich die Darstellung einer Schätzungs-methode erübrigte.

### **3. Provision an M.S.**

Strittig sind die für 1996 nicht als Betriebsausgaben anerkannten Zahlungen an eine polnische Vermittlerin bzw. Handelsagentin.

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

Betriebsausgaben liegen dann vor, wenn die Aufwendungen mit dem Betrieb in Zusammenhang stehen.

Die Betriebsausgaben sind dem Grunde und der Höhe nach nachzuweisen, oder, wenn dies nicht zumutbar ist, wenigstens glaubhaft zu machen.

Die Nachweispflicht für die Betriebsausgaben ergibt sich aus den allgemeinen Verfahrensvorschriften (§ 138 BAO). Danach hat der Stpf die Richtigkeit seiner Ausgaben zu beweisen (vgl. VwGH 26.9.1990, 86/13/0097, zur erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen; siehe auch VwGH 17.9.1997, 93/13/0059); kann ein Beweis nach den Umständen des Einzelfalls nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung (Doralt, Kommentar zum EStG, 10. Lieferung, Tz 269 zu § 4 und die darin angeführte Judikatur).

Gemäß § 115 Abs 1 BAO besteht für Abgabenbehörden eine amtswegige Ermittlungsverpflichtung. Dem steht die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht für den Abgabepflichtigen im Hinblick auf § 119 BAO und die Notwendigkeit, die dargelegten Umstände zu beweisen bzw glaubhaft zu machen (§ 138 BAO), gegenüber.

Grundsätzlich lastet die Verpflichtung zur Erforschung der materiellen Wahrheit in erster Linie auf der Behörde, wobei alle Umstände zu erforschen sind, also auch jene, die für den Abgabepflichtigen sprechen. Diese Verpflichtung findet jedoch dort ihre Grenzen, wo der Behörde weitere Nachforschungen nicht mehr zugemutet werden können.

Wenn daher von einem Abgabepflichtigen Sachverhalte vorgebracht werden, die ihre Wurzeln im Ausland haben, wo Ermittlungen durch die inländischen Behörden nicht erfolgen können und dürfen, so tritt nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die in der BAO grundsätzlich festgelegte amtswegige Ermittlungspflicht insoweit in den Hintergrund und erhöht sich im gleichen Ausmaß die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen (siehe Ritz<sup>3</sup>, BAO-Kommentar, Tzlen. 10 bis 13. zu § 115 sowie die dort zitierte Judikatur des VwGH).

Fest steht, dass dem Finanzamt die Möglichkeit, Nachforschungen über die angebliche Provisionsempfängerin in Polen anzustellen, mangels eines entsprechenden Rechtshilfeabkommens wie beispielsweise mit der Bundesrepublik Deutschland, verwehrt waren.

---

Aber auch nach dem Beitritt Polens zur Europäischen Gemeinschaft mit 1. Mai 2004 erwies es sich auf Grund der im konkreten Fall unterlassenen und lt. Auskunft des Bundesministeriums auch nicht erzwingbaren Mitwirkung Polens im Rahmen der seit dem Beitritt auch für Polen verbindlichen Richtlinie der Europäischen Gemeinschaft über die Amtshilfe im Bereich der direkten Steuern als unmöglich, die Angaben der Bw. zu überprüfen bzw. nähere Auskünfte über die angebliche Provisionsempfängerin in Erfahrung zu bringen.

Auf das - von der Betriebsprüfung - nicht genützte – Anbot hin, die Provisionsempfängerin als Zeugin zwecks Beseitigung der Bedenken der Betriebsprüfung gegen die Provisionen einzuhören, wurde die Bw. vom UFS zur Stelligmachung der Zeugin in Österreich (beim UFS, Außenstelle Wien) aufgefordert.

Daraufhin teilte die Bw. dem UFS mit, dass die Zeugin aus nicht näher genannten Gesundheitsgründen nicht nach Österreich kommen könne, sodass eine persönliche Befragung bzw. Einvernahme der M.S. letztlich aus Gründen, die nicht von der Abgabebehörde zu vertreten sind, nicht möglich war.

Die Bw. gab über Aufforderung die aktuelle Adresse der Zeugin zwecks schriftlicher Zeugen einvernahme bekannt.

Wie im Sachverhalt dargelegt, wurde versucht, die Zeugin schriftlich einzuvernehmen.

Anstelle der Beantwortung der an sie gestellten Fragen teilte die Zeugin in eher holprigem Englisch mit, die an sie gerichteten Fragen nicht zu verstehen und sich nicht mehr erinnern könne. Einen polnischen Steuerbescheid für 1996 legte sie ebenfalls nicht bei. Eine Stellungnahme der Bw. zu der ihr vorgehaltenen, ins Deutsche übersetzten Antwort der Zeugin unterblieb.

Ein Vergleich der von der Bw. zur Verfügung gestellten Schriftstücke der angeblichen Provisionsempfängerin mit dem vorliegenden, der Bw. vorgehaltenen Antwortschreiben führte zu folgenden Feststellungen:

1. Während vor allem das immer wieder zitierte Schreiben der Provisionsempfängerin vom 12.02.1996 über die Provisionsvereinbarungen mit der Bw. in fehlerfreiem Deutsch verfasst wurde, ist das Antwortschreiben an den UFS nicht einmal in Deutsch sondern in schlechtem Englisch abgefasst. Darüber hinaus weist die Provisionsempfängerin im Schreiben darauf hin, dass sie die (in Deutsch) an sie gerichteten Fragen nicht verstanden habe (und sich im Übrigen auch nicht mehr erinnern könne). Auch den von ihr verlangten polnischen Einkommenssteuerbescheid, aus dem Schlüsse auf den Erhalt (oder Nichterhalt) der Provisionen gezogen hätten werden können, legte die Provisionsempfängerin nicht vor.

Angesichts der Tatsache, dass sie doch seinerzeit Geschäfte zwischen einem italienischen und einem deutschen Unternehmen im Bereich von vielen Millionen öS vermittelt haben will, lassen diese Feststellungen den Zweifel der Betriebsprüfung am Tätigwerden der Provisionsempfängerin als Vermittlerin als berechtigt erscheinen. Die Behauptung, "sich nicht erinnern zu können", ist - insbesondere vor dem Hintergrund, dass M.S. eine angebliche Provision iHv rund 1,200.000,- öS zugeflossen sein soll - jedenfalls nicht geeignet, die diesbezüglichen Behauptung des Geschäftsführers zu verifizieren.

Auch der Umstand, dass die Beantwortung des Fragenvorhaltes in englischer Sprache erfolgte, wirft einerseits angesichts des in fehlerfreiem Deutsch abgefassten Schreibens der Provisionsempfängerin vom 12.02.1996 und andererseits im Hinblick darauf, dass die Lebensgefährtin des Geschäftsführers anlässlich des Erörterungsgespräches angegeben hat, Frau S. habe sich in gutem Deutsch verständigen können, letztlich mehr Fragen auf anstatt zur Aufklärung des maßgeblichen Sachverhaltes beizutragen.

2. Ein Vergleich der Unterschriften auf den Rechnungen und dem Schreiben der Provisionsempfängerin vom 12.02.1996 und den im Arbeitsbogen aufliegenden Rechnungen der Provisionsempfängerin (vom 11.04., 07.05., 04.06. und 09.08.1996; Arbeitsbogen Bl. 74, 79, 82, 84 und 87), mit der im Antwortschreiben an den UFS lässt klar erkennen, dass diese Schriftstücke nicht von der selben Person unterzeichnet worden sein können, da sie jeweils ein völlig anderes Schriftbild aufweisen.

3. Bei Bedachtnahme auf das (angebliche) Schreiben der Provisionsempfängerin vom 12.02.1996, wonach der Bw. nur 2% vom Rohgewinn vereinbarungsgemäß geblieben und der Rest als Provision an die Vermittlerin zu bezahlen gewesen wären, wird klar, dass eine solche Bedingung, die das gesamte wirtschaftliche Risiko auf den Geschäftspartner abwälzt, den gesamten Rohgewinn - bis auf eine Spanne von 2% - aber dem Vermittler zuweist, im Wirtschaftsleben üblicherweise nicht vorkommt. Wie dem Berufungsvorbringen der Bw. entnommen werden kann, ist es aber anscheinend nicht zu dieser Provisionsberechnung gekommen, da vorgebracht wurde, dass bestimmte, nicht näher genannte Aufwendungen der Vermittlerin als Provision zu bezahlen gewesen seien.

Ebenso ist die Barauszahlung von Beträgen in Höhe von 50.000,00 DM (per 11.04.1996) bzw. 36.105,00 DM (per 09.08.1996) keineswegs allgemeiner Wirtschaftsbrauch. Vielmehr werden Beträge in solchen Dimensionen im normalen Wirtschaftsleben nur per Überweisung und nicht in bar geleistet. Abgesehen davon wurde eine Empfangsbestätigung der M.S. trotz ausdrücklicher Aufforderung nicht vorgelegt, so dass schließlich ein Nachweis darüber, wem die genannten Beträge tatsächlich zugeflossen sind, nicht erbracht wurde.

Mangels entsprechender Mitwirkung der Zeugin ungeklärt bleiben musste letztlich auch der Umstand, dass ein Teil der Provisionen auf Konten Dritter bei italienischen Banken gezahlt worden sein soll, ohne dass dafür eine plausible Erklärung seitens der Bw. angeführt wurde. Der **erstmals** im Zug des Erörterungsgespräches gebotene Hinweis, es habe sich um Subprovisionäre von M.S. gehandelt, erscheint einerseits angesichts der nicht unbeträchtlichen Summe dieser Beträge (insgesamt wurde nahezu die Hälfte der vereinbarten Provision auf ausländische Konten transferiert) als unglaublich und lässt sich andererseits zufolge der Nichtmitwirkung der angeblichen Vermittlerin – aus welchen Gründen auch immer – nicht überprüfen, zumal nur Kontonummern und (Teile) des Namens bzw. der Firma aus den Überweisungen aber keine Adresse oder sonstige Merkmale bekannt sind.

Mangels Mitwirkung der polnischen Finanzbehörden blieb auch der Versuch, Klarheit über die behauptete Tätigkeit der Provisionsempfängerin im Wege eines Amtshilfeersuchens zu schaffen, erfolglos.

Im Zuge der Prüfung wurde ersucht, die verschiedenen Provisionsbeträge, die insgesamt mehr als 11% der vermittelten Umsätze ausmachen, in Zusammenhang mit den jeweiligen Leistungen zu bringen. Eine entsprechende Aufstellung wurde der Prüferin zwar im Fax vom 07.07.2000 versprochen aber nicht ausgefolgt. Statt dessen wurden der Prüferin zwei Stellungnahmen des Geschäftsführers der Bw., die er dem steuerlichen Vertreter übermittelte, zur Verfügung gestellt. Darin legte er seine Überlegungen, weshalb er die Provisionsbedingungen der M.S. akzeptiert hatte, dar. Eine Zuordnung der einzelnen Zahlungen zu den entsprechenden Vermittlungsleistungen erfolgte darin nicht.

Aus den Anbotsschreiben, Zahlungsaufforderungen und Rechnungen der Provisionsempfängerin ergibt sich in keinem Fall die Möglichkeit einer konkreten Zuordnung der Leistungen zu den verlangten und bezahlten Provisionen. Die Provisionszahlungen erfolgten teils bar, teils auf Konten in Italien und der Schweiz, die außerdem auf fremde Dritte lauten.

Im übrigen erscheint auch die Höhe der geltend gemachten Provision, die ein Mehrfaches des erklärten Gewinnes des Jahres 1996 ausmacht, als nicht geeignet, die Zahlung derselben als glaubwürdig erscheinen zu lassen.

Aber auch bei Betrachtung des im Zuge des Erörterungstermines vom Geschäftsführer und seiner Lebensgefährtin dargelegten Sachverhaltes wird klar, dass die gewählte Vorgangsweise im normalen Wirtschaftsleben nicht anzutreffen ist. Nach dem Vorbringen im Erörterungsgespräch wandte sich der Geschäftsführer der Bw. an den künftigen Kunden, die Fa. H in O. , Deutschland. Diese habe ihn wiederum an M.S. verwiesen, die Kontakte zu Lieferanten habe. Ein Funktionär der Fa. H , Hr. Peter Y, habe M.S. mit dem Bw. zusammengebracht. In der

---

Folge habe die Bw. mit dem Bw. (im Schreiben vom 12.02.1996) vereinbart, den bzw. die Lieferanten zu nennen und habe sich die Bw. verpflichten müssen, aus diesen Geschäften im Ergebnis den 2% übersteigenden Rohgewinn als Provision an M.S. abzuliefern (wozu es aber dann aber wiederum nicht gekommen ist).

Zum einen kam es nach den unwidersprochenen Feststellungen der Betriebsprüfung nicht zu der solcherart vereinbarten Abrechnung und gab der Geschäftsführer an, sich an die Art der Abrechnung mit S. nicht mehr erinnern zu können, zum anderen wird jedem Unbeteiligten klar, dass die Zwischenschaltung des Bw. sowie der angeblichen Provisionsempfängerin – von Steuerersparnisgründen abgesehen – überhaupt keinen Sinn macht.

Warum sollte sich ein deutsches Unternehmen eines österreichischen Zwischenhändlers bedienen und ihm auch noch die Vermittlerin nennen, statt im eigenen Namen die Geschäfte mit dem italienischen Lieferanten direkt abzuschließen. Aber selbst wenn diese Geschäfte der Vermittlung eines Handelsagenten bedurft hätten, erscheint die Einschaltung der Bw. als Zwischenhändler vom Blickwinkel des deutschen Abnehmers als aus betriebswirtschaftlicher Sicht völlig verfehlte Vorgangsweise: Aus welchem vernünftigen Grund sollte das deutsche Unternehmen, das für den Zweck der Kontaktaufnahme mit S. angeblich einen Angestellten nach Polen schicken musste, die Bw. als Zwischenhändlerin einschalten und nicht vielmehr selbst mit S. Geschäfte – ohne Einschaltung der Bw. und der durch diese Zwischenschaltung verursachten Mehrkosten – abschließen?

Zusammenfassend ist Folgendes festzuhalten:

Auf Grund der beschränkten Ermittlungsmöglichkeiten der Abgabenbehörden im Ausland kommt im gegenständlichen Fall der Mitwirkung des Abgabepflichtigen erhöhte Bedeutung zu. In diesem Zusammenhang ist ihm zuzumuten, dass er schon bei der Aufnahme der Geschäftsbeziehung mit einem ausländischen Geschäftspartner - ganz besonders im Zusammenhang mit Provisionszahlungen an diesen - in Anlehnung an § 166 BAO mögliche Beweismittel sammelt und für eine umfangreiche Dokumentation sorgt.

Tatsache ist, dass der Nachweis, dass M.S. die behaupteten Provisionszahlungen tatsächlich zugeflossen sind, von der Bw. nicht erbracht wurde. Tatsache ist weiters, dass die behauptete Empfängerin M.S. den Erhalt dieser Beträge nicht bestätigt hat, sondern vielmehr behauptet, sich nicht erinnern zu können.

Ob die Frau S. angeblich zugeflossenen Beträge steuerlich erfasst wurden (was gegebenenfalls ein Indiz für den tatsächlichen Zufluss gewesen wäre), konnte nicht eruiert werden.

---

Schließlich ist festzuhalten, dass auf Grund oben stehender Ausführungen die Zweifel an der behaupteten Sachverhaltsdarstellung nicht ausgeräumt werden konnten.

Gem. § 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 der getroffenen Feststellungen geht der Berufungssenat 1 in freier Beweiswürdigung davon aus, dass es der Bw. nicht gelungen ist, die Richtigkeit ihrer Angaben zu beweisen bzw. glaubhaft zu machen, sodass die strittigen Provisionen nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen waren.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 7. August 2007