

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende V und die weiteren Senatsmitglieder R, L1 sowie L2 im Beisein der Schriftführerin N in der Beschwerdesache Bf, x, vertreten durch Causa Wirtschaftstreuhand GmbH, Türkenstrasse 25/6, 1090 Wien gegen die Bescheide des FA Wien 1/23 vom 07.11.2012, 9.11.2012 sowie 13.11.2012 betreffend Wiederaufnahme der Körperschaftsteuer sowie Körperschaftsteuer für die Jahre 2008 bis 2010 in der Sitzung am 25. März 2014 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

Gegenstand der Bf (i.d.F. Beschwerdeführerin, kurz Bf.) ist u.a. der Handel, die technische Planung und Beratung mit Bauteilen für die Gas-, Öl, Chemie- und Kraftwerksindustrie sowie die damit verbundenen Nebengeschäfte.

Die Gesellschaft hat ihren Sitz in y und eine inländische Zweigniederlassung in x1.

Alleiniger Geschäftsführer war MM.

Im Zuge einer umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2008 bis 2010 wurde festgestellt, dass die Bf. im Jahr 2008 Aufwendungen für Provisionen i.H.v. € 175.656,83 für die Vermittlung von Geschäften in Kroatien und Serbien an eine liechtensteinische Anstalt (S) gezahlt hatte. Da sich Zweifel an der Tätigkeit der Anstalt ergaben wurde die Bf. gemäß § 162 BAO aufgefordert, die Empfänger der Zahlungen zu bezeichnen. Diese habe wiederum auf die S Anstalt verwiesen weshalb der tatsächliche

Empfänger nach Ansicht der Ap. nicht offengelegt worden sei und die Provisionen dem Gewinn außerbilanziell zugerechnet wurden.

Das zuständige Finanzamt 1/23 in Wien folgte den Ausführungen der Ap. und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren geänderte Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2008 bis 2010, wobei sich die Korrekturen der Folgejahre auf geänderte Verlustabzüge beschränken.

Die Außenprüfung (i.d.F. Ap.) erläutert in Tz. 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung die Bf. habe Aufwendungen für Provisionszahlungen an die S Anstalt mit Sitz in Vaduz, x2 (nunmehr x7) geltend gemacht.

Der Sitz der S befindet sich bei dem am selben Ort ansässigen Domizilträger, der F Treuhand Anstalt in x3 (das Domizil sei am 20. August 2010 von der x4, Vaduz an diese Adresse verlegt worden).

Recherchen hätten ergeben, dass es sich bei der S Anstalt um eine Sitz- bzw. Domizilgesellschaft gehandelt habe, die über keine Dienstnehmer und Sachausstattung verfüge und keinerlei Geschäftstätigkeit ausübe.

Die S könne demgemäß nicht Leistungen erbringen bzw. Empfänger der Beträge sein.

Die Bf. sei im Prüfungsverfahren vergeblich aufgefordert worden, Unterlagen aus denen die Leistungen der S Anstalt ersichtlich seien, wer diese ausgeführt habe bzw. einen geeigneten Leistungsnachweis für die getätigten Zahlungen darstellen würden (z.B. Leistungs- bzw. Stundenaufstellungen) zu erbringen.

In zwei Vorhaltsbeantwortungen vom 15. Mai bzw. 21. August 2012 habe sie erklärt, Q vertrete die S und sei für diese zeichnungsberechtigt, habe jedoch keinen Nachweis hierfür erbracht.

Die Bf. habe dargestellt, dass Q bei der Firma B in Zagreb, x5 angestellt und diese an der Abwicklung des Projektes der Bf. in Kroatien beteiligt gewesen sei.

Ein entsprechender Schriftverkehr zwischen ihr und der B sei vorgelegt worden.

Die Ap. habe keine Verbindung zwischen der S und der B bzw. Q herstellen können.

Aus dem Firmenbuch gehe lediglich hervor, dass es sich beim Repräsentanten der S Gesellschaft um die liechtensteinische Treuhandgesellschaft F handle.

Der schriftlichen, am 20. Juli 2012 an die Bf. ergangenen Aufforderung zur Benennung der Empfänger der Provisionszahlungen gemäß § 162 BAO habe die Bf. mit Schreiben vom 21. August 2012 insoweit Folge getragen, als die S Anstalt in Vaduz als tatsächlicher Empfänger der Provisionen benannt worden sei.

Aufgrund des dargelegten Sachverhalts bestünden begründete Zweifel daran, dass es sich bei der S Anstalt um die tatsächliche Empfängerin der Provisionen handle.

Da der Empfänger nicht offengelegt worden sei könne die Ap. nicht ausschließen, dass der wirkliche Empfänger im Inland steuerpflichtig sei.

Die geltend gemachten Provisionsaufwendungen seien demgemäß im Jahr 2008 i.H.v. € 175.656,83 außerbilanziell dem Betriebsergebnis zugerechnet worden.

Die Bf. brachte mit Eingabe vom 12. Dezember 2012 eine als Beschwerde zu wertende Berufung gegen die neu ergangenen Bescheide ein, wobei sich die Berufung hinsichtlich der Jahre 2009 bzw. 2010 insoweit gegen die Körperschaftsteuerbescheide richtet, als dadurch Verlustvorträge betragsmäßig abgeändert wurden.

Die Bf. erläutert, dass alle Überweisungen an die S Anstalt nachgewiesen und die Unterlagen der Ap. vorgelegt worden seien.

Die Ap. habe nicht dargelegt, in welchem Umstand sie begründete Zweifel sehen würde, dass die S Anstalt nicht tatsächliche Empfängerin der Zahlungen sei und damit den Grundsatz des Parteiengehörs verletzt. Die Tätigkeit der Bf. sei von starker internationaler Verflechtung geprägt, woraus sich eine Vielzahl von ausländischen Kontakten ergäbe.

Im Jahr 2007 sei von der S Anstalt ein umfangreiches Projekt mit B an die Bf. herangetragen worden, dass nur mit dieser und deren Vertreter in Kroatien habe durchgeführt werden können.

Die Zusammenarbeit mit der S Anstalt basiere auf einem der Ap. vorgelegten ‚Sales Representative Agreement‘ vom 18. April 2007, der von Seiten der S Anstalt von Q als Sales Manager und damit berechtigtem Vertreter unterschrieben sei.

Die S Anstalt sei mit diesem Vertrag für bestimmte Geschäfte in Kroatien und Serbien ausgewählt worden, weil sie über entsprechende Kontakte verfüge und Vertreter zur Verfügung stellen konnte.

Im Zuge der Auftragsabwicklung seien von der Bf. Kugelhähne eingekauft, nach Kroatien geliefert und dort mit Hilfe der Vertreter der S Anstalt zusammengebaut, getestet und zertifiziert worden.

Bei der Vereinbarung mit der S handle es sich um ein normales und fremdübliches Vermittlungsgeschäft. Die Höhe der Provision sei in keiner Weise unüblich. Dass der eigentliche Vertragspartner seine Vermittlung über eine Gesellschaft in Vaduz abgewickelt habe und die Zahlungen vereinbarungsgemäß dorthin erfolgt seien, könne nicht der Bf. angelastet werden.

Gemäß EStRL 2000 Rz. 1125 könne bei Auslandsprovisionen von einer Empfängerbenennung abgesehen werden, wenn die Tatsache des Aufwands und seine betriebliche Veranlassung als erwiesen anzunehmen und sichergestellt sei, dass der Empfänger der Zahlungen im Inland nicht steuerpflichtig sei. Da diese Voraussetzungen zutreffen würden, seien die Zahlungen an die S jedenfalls als Betriebsausgabe anzuerkennen.

Laut Fachliteratur bestehe keine Verpflichtung zur Benennung ‚des Empfängers des Empfängers‘. Die Bf. habe das Verlangen nach Empfängerbenennung i.S.d. § 162 BAO erfüllt.

Der Ap. sei umfangreicher Schriftverkehr übermittelt worden aus dem sich ergäbe, dass das Verkaufsgeschäft ohne Beteiligung der S Anstalt nicht zustande gekommen wäre bzw. nicht ohne Beteiligung der S und deren Vertreter habe abgewickelt werden können.

Die gesamte Provision sei erst durch entsprechende Mühewaltung der S Anstalt in Kroatien ‚ins Verdienen gebracht worden‘ weshalb in Österreich kein Leistungsbezug bestehe.

Der Gesamtbetrag der Zahlungen i.H.v. € 175.656,83 beziehe sich nicht nur auf eine Provision.

Die Höhe der Provision betrage incl. Nachtragsprovision € 133.612,67.

Weiters seien Zahlungen für Lieferungen von Material (Adaptionsflanschen, Drucktests und technische Abnahmen) i.H.v. € 37.264,49 sowie Aufwendungen für Zertifizierungen und Supervision in Kroatien i.H.v. € 4.779,67 geleistet worden.

Die S sei stark in die Abwicklung des Projekts involviert gewesen und mit allen Zusatzleistungen mit Wissen und im Auftrag des eigentlichen Auftragnehmers in Vorlage getreten.

Die Behauptung, die S Anstalt verfüge über keine Dienstnehmer und Sachausstattung gehe ins Leere. Dies könne für den Firmensitz in Vaduz gelten, in Kroatien verfüge die S über eine effiziente Vertretung und entsprechendes Equipment das für die Abwicklung des Projektes entscheidend gewesen sei.

Q habe im Auftrag und in Vertretung der S Anstalt den Vertrag mit der Bf. ausverhandelt und unterschrieben. Die Abwicklung des Geschäfts sei durch Q erfolgt, an dessen Vertretungsberechtigung für die S Anstalt nie ein Zweifel aufgekommen sei.

Die Ap. habe demnach nicht nur Entgelt für Leistungen der S Anstalt für die Herren SD nicht anerkannt, sondern auch belegmäßig nachgewiesene Aufwendungen für Zusatzleistungen, die von diesen in Kroatien abgewickelt worden seien. Das gemeinsam mit der S Anstalt in Kroatien abgewickelte Projekt habe nach Abzug der Provisionen und Kostenersätze einen Gewinn von mehreren hunderttausend Euro gebracht.

Aus welchem Grund die Herren SD ihre Tätigkeit über die offensichtlich ihnen zuzurechnende S Anstalt abgewickelt hätten, könne die Bf. nicht beurteilen.

Aufgrund der Abwicklung des Projekts durch die Herren SD und der über sie erfolgten Kostenverrechnung sei es als erwiesen anzunehmen, dass ein unmittelbarer Zusammenhang mit dem kroatischen Geschäftsauftrag vorliege und die wirklichen Empfänger im Inland nicht steuerpflichtig seien (Hinweis auf VwGH vom 30. Juni 2010, ZI. 2007/13/0067).

Eine Bestätigung der S Anstalt, wonach sie mit den Organen der Bf. in keinerlei Verbindung stehe, sei vorgelegt worden.

Es werde beantragt, die Wiederaufnahme der angeführten Bescheide rückgängig zu machen und die wiederaufgenommenen Bescheide aufzuheben.

Zu dem in der Beschwerde dargelegten Sachverhalt ist zu ergänzen, dass gemäß Vorhaltsbeantwortungen (vom 23. April 2012 bzw. 21. August 2012) die S vom Vater des Q 1986 gegründet und nach dessen Pensionierung von seinen Söhnen übernommen wurde. Neben Q und RV sei auch LM an der Abwicklung des Projektes T2 (gemäß Territory Addendum B zum Vertrag vom 18. April 2007) beteiligt gewesen.

Die von der Ap. vorgenommene Hinzurechnung resultiert aus 3 Rechnungen der S Anstalt:

- Rg. Nr. 43281009/1 vom 28.10.2008 über € 110.951,67 bezieht sich gemäß Darstellung der Bf. auf eine vereinbarte Provision in Höhe von 10% des Auftragswertes von € 1.099.016,67 sowie einen Annex zum Auftrag i.H.v. € 10.500,-.
- Rg. Nr. 43281009/2 vom 28.10.2008 über € 37.264,49 betrifft die Lieferung von Material (Adaptionsflansche), Installationen und Drucktests bzw. technische Abnahmen in Kroatien.
- Rg. Nr. 43521008 vom 15. Dezember 2008 über € 27.440,67 bezieht sich einerseits (Pkt. 1.1.) auf eine Provision infolge der erweiterten Bestellung zum Erstauftrag womit € 22.661,- anfallen und andererseits auf die technische Übernahme durch Spezialisten der Vw und eine kroatische Ex Agency Zertifizierung (gesamt € 4.779,67).

Am 22. Juli 2013 brachte die Bf. eine Vorlageerinnerung beim Finanzamt Wien 1/23 ein.

Mit Vorhalt des UFS vom 4. Dezember 2013 wurde die Bf. aufgefordert, die Anschrift der S-Anstalt in Kroatien bekannt zu geben sowie einen Auszug des deutschen Handelsregisters vorzulegen, aus denen die Gesellschafter der Bf. hervorgehen.

Mit Schreiben vom 30. Dezember 2013 erläutert die Bf., dass sie nicht endgültig beurteilen könne, ob die S Anstalt in Kroatien über eine Betriebsstätte verfüge. Die Arbeiten seien nicht direkt von der S Anstalt sondern von der B Zagreb als Erfüllungsgehilfe durchgeführt worden. Die B habe die Montage und den Abschlusstest lokal in Kroatien durchgeführt.

Die (auf der Rechnung Nr. 43281009/2) erwähnten Installationsleistungen seien von Seiten der B von der MV bezogen und über die S Anstalt mit der Bf. verrechnet worden.

Aus einer beigefügten Auskunft zur B für das Jahr 2012 geht u.a. hervor, dass RV Geschäftsführer der Gesellschaft ist.

An der Bf. waren im Prüfungszeitraum mehrere Gesellschafter mit Wohnsitzen in Österreich, Deutschland bzw. Polen beteiligt.

In der am 25. März 2014 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde eine Unterlage vorgelegt, auf der die Tätigkeiten der S Anstalt dargestellt werden. Das Geschäft wäre laut Bf. ohne Mitwirkung der S nicht möglich gewesen. Die Zahlungen hätten nicht nur Provisionen, sondern auch einen Aufwandsersatz umfasst. Die Aufgabe der S hätte u.a. in der Personalbereitstellung bestanden. Auf einen im Zuge der Ap. vorgelegten umfangreichen Mailverkehr wurde verwiesen. Das Finanzamt stellt ihrerseits das Grundgeschäft nicht in Abrede verweist jedoch darauf, dass es sich bei der S um eine lichtensteinische Sitzfirma handelt und kein operatives Unternehmen vorliegt. Die Bf.

führt aus, dass die B als Erfüllungsgehilfe der S anzusehen sei und es keinen Unterschied mache, ob die S die Leistungen selbst erbracht habe.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

#### **Wiederaufnahmebescheide**

§ 303 (1) BAO lautet:

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Bf. bekämpft die Wiederaufnahme des Verfahrens in den Jahren 2008 bis 2010.

Für die einzelnen Jahre ist folgendes anzuführen:

#### **Wiederaufnahme für das Jahr 2008**

In der Niederschrift der Ap. wird hinsichtlich der Wiederaufnahmegründe auf die Tz. 1 bzw. 2 der Niederschrift verwiesen. In Punkt 1 der Niederschrift ‚Nicht abzugsfähige Aufwendungen‘ wird der Sachverhalt, der zur Versagung der beantragten Betriebsausgaben geführt hat, näher dargelegt. Demnach hat die Bf. Zahlungen an eine liechtensteinische Anstalt, die gemäß Ermittlungen der Ap. keine Geschäftstätigkeit ausübt und als Domizilgesellschaft anzusehen ist, nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

Dieser Beurteilung wird von Seiten des Bundesfinanzgerichtes (i.d.F. BFG) gefolgt (siehe nachfolgende Ausführungen zu den Sachbescheiden).

Der VwGH hat mit Erkenntnis vom 22. März 1995 ZI. 93/13/0076 erwogen, dass eine Briefkastenfirma, d.h. eine Unternehmung die keinen geschäftlichen Betrieb hat keine Leistung erbringen kann.

Dass Q, der bei der B in Kroatien beschäftigt und an der Abwicklung des Projekts beteiligt gewesen ist Vertreter und Zeichnungsberechtigter der S-Anstalt war stellt eine Behauptung der Bf. dar, die anhand der von ihr beigebrachten Beweismitteln im Zuge des Verfahrens nicht verifiziert werden konnte. Hat die Bf. aber an eine Gesellschaft die keine Geschäftstätigkeit ausübt Zahlungen getätigkt und wurde dieser

Umstand erst im Zuge von Ermittlungshandlungen der Ap. bekannt, so stellt dies einen tauglichen Wiederaufnahmsgrund dar. Auf die weitergehenden Ausführungen bei den Sachbescheiden wird verwiesen.

## **Wiederaufnahme für die Jahre 2009-2010**

Mit Wiederaufnahme der Jahre 2009 und 2010 wurden die Sachbescheide insoweit abgeändert, als der Verlustabzug dieser Jahre an die nach Verlustverrechnung des Jahres 2008 verbleibenden vortragsfähigen Verluste angepasst wurde was zur Folge hatte, dass es im Jahr 2009 zu einem geringeren Verlustabzug und im Jahr 2010 zu keinem Verlustabzug kam.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 20. Februar 2008 ZI. 2006/15/0026 erwogen:

*,Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird die Höhe eines Verlustes mit rechtskraftföher Wirkung im Einkommensteuerbescheid des Verlustjahres festgesetzt. Es wird damit im Sinne des § 92 Abs. 1 lit. b BAO eine abgabenrechtlich bedeutsame Tatsache festgestellt. Der Ausspruch eines Verlustes oder eines negativen Gesamtbetrages der Einkünfte im betreffenden Einkommensteuerbescheid wirkt auf ein späteres Verlustabzugsverfahren derart ein, dass der ursprüngliche Verlustausspruch für den nachfolgenden Verlustvortrag betragsmäßig verbindlich wird (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 27. April 1994, 93/13/0208, vom 20. November 1996, 94/13/0011, und vom 21. Jänner 2004, 2003/13/0093, sowie Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 18 Abs. 6 und 7, Tz. 4; Doralt/Renner, EStG10, § 18, Tz. 297ff; Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 18, Tz. 106).‘*

Der für das Veranlagungsjahr 2008 zur Verfügung stehende Verlustvortrag betrug gesamt € 235.505,22.

Der durch Nichtanerkennung der Zahlungen an die S im Jahr 2008 erhöhte Gewinn hat in diesem Jahr zu einem im Vergleich zum ursprünglichen Bescheid höheren Verbrauch des Verlustvortrages geführt, dessen Auswirkung in Folgejahren zu berücksichtigen war. Der im Jahr 2008 erhöhte Gewinn hat seine Ursache in neu hervorgekommenen Tatsachen auf Grundlage bislang noch nicht bekannter Sachverhaltselemente (siehe oben Ausführungen zum Jahr 2008) die auf die Folgejahre ausstrahlen.

Der VfGH hat entsprechende Folgeänderungen sogar für den Fall, dass diese auf Änderungen der rechtlichen Qualifikation eines Sachverhaltes beruhen (und damit keine Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 1 lit b BAO darstellen würden, anerkannt (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup> § 303 Rz. 41).

Stoll, BAO-Kommentar Bd. III § 303 S 2921 bemerkt hierzu:

*,Einen Wiederaufnahmsgrund besonderer Art erblickt der VfGH in seinem Erkenntnis vom 6.12.1990, B 783/89, darin, daß es durch eine behördliche Entscheidung zu einer Änderung einzelner Bescheide in einer Reihe von Bescheiden gekommen ist. Die materiellrechtlich bedingten Folgewirkungen (etwa...von Verlustvorträgen...) könnten im Hinblick auf die eingetretene Rechtskraft der anschließenden Bescheide nicht*

durchgesetzt werden. Der Gerichtshof erblickte daher unter solchen Umständen in der Änderung eines Bescheides im Folgezusammenhang einen Wiederaufnahmsgrund (der dem Typ nach wohl eher der lit b und nicht der lit c zuzuordnen ist).‘

Der Wiederaufnahmsgrund kann nach Ansicht des BFG neben den neu hervorgekommenen Tatsachen somit auch darauf gestützt werden, dass die Bescheide in den Folgejahren von einer Vorfrage abhängig waren, die von der zuständigen Behörde in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde (analog § 303 (1) lit c BAO).

Dazu hat der VfGH in seinem Erkenntnis vom 6.12.1990, B 783/89 klargestellt, dass als Wiederaufnahmsgrund der neuen Vorfrageentscheidung auch ein neuer Bescheid derselben Abgabenbehörde in Betracht kommen kann (siehe Stoll, BAO-Kommentar Bd. III § 303 S 2928 m.V.a. VwGH 3.10.1998, 87/15/75).

### **Sachbescheide 2008-2010**

§ 20 BAO lautet:

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

§ 162 BAO lautet:

(1) Wenn der Abgabepflichtige beantragt, daß Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, so kann die Abgabenbehörde verlangen, daß der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet.

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

§ 167 BAO lautet:

(1) Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises.

(2) Im übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Der für die Beurteilung maßgebliche Sachverhalt stellt sich wie folgt dar:

Die Bf. hat mit der SM, x6, Croatia, 'J1' Geschäfte abgeschlossen, im Zuge derer es zur Ausstellung von 5 Ausgangsrechnungen Nr. 1058-1062 vom 24. bzw. 31. Juli 2008 über gesamt € 1.092.744,- sowie einer Rechnung vom 4. November 2008 über € 226.610,- kam.

In 2 der gegenständlich fraglichen Eingangsrechnungen wurden Provisionen zwischen der Bf. und der S Anstalt basierend auf einer vorgelegten Vereinbarung vom 18. April 2007 (auf Grundlage des Auftragswertes gemäß „commissions Addendum C“) abgerechnet, wobei die Bf. der S Anstalt € 110.951,- bzw. 22.661,- für die Vermittlung von Geschäften mit der SM1 zahlte.

Daneben wurden mit einer Rechnung (Nr. 43281009/2) die Lieferung von Adoptionsflansche bzw. Installationen, Drucktests und technische Abnahmen in Kroatien sowie mit Rechnung Nr. 43521008 technische Übernahmen und Zertifizierungsarbeiten abgerechnet.

Die Bf. hat zur Darstellung ihrer Geschäftsbeziehung zur S-Anstalt folgende Unterlagen vorgelegt:

- Rechnungen der Bf. an die S-Anstalt samt Zahlungsnachweisen.
- Geschäftlichen Mailverkehr zwischen der Bf. (MM, Vz) und der B (Q, LM) bzw. T3 (Vw/ Flowservice) betreffend technische Spezifikationen bzw. Abklärungen technischer Fragen in Bezug auf näher bezeichnete Lieferungen/Leistungen.
- Ein Sales Representative Agreement vom 18. April 2007 abgeschlossen zwischen der Bf. und der S-Anstalt samt Anlagen. Mit diesem Vertrag erhält die S Anstalt ein Vertretungsrecht für von der Bf. vertriebene Produkte in Kroatien und Serbien. Der Vertrag wurde auf Seiten der Bf. von MM und auf Seiten der S Anstalt von Q als „Sales Manager“ unterzeichnet.
- Vorgelegt wurde weiters ein Auszug aus dem Handelsregister des Fürstentums Liechtenstein aus dem hervorgeht, dass die S im Dezember 1986 die Statuten vorgelegt hat (Gründung), ihr Repräsentant die F Treuhand ist und ihr Geschäftszweck u.a. in der Übernahme von Vertretungen liegt.
- Rechnungen diverser Lieferanten an die B, die laut Bf. in Zusammenhang mit der Lieferung von Flanschen, Drucktests und technischen Abnahmen gemäß Rechnung Nr. 43281009/2 (€ 37.264,49) stehen.
- Ein Schreiben der F Treuhand vom 16. August 2012, wonach MM weder Eigentümer („owner“) noch Begünstigter („beneficial owner“) der S Anstalt ist.

Aus einer Anfrage der Ap. beim Kreditschutzverband 1870 geht hervor, dass es sich bei der S-Anstalt um eine Sitz- bzw. Domizilgesellschaft handelt, eine Geschäftstätigkeit oder ein eigener Geschäftsapparat nicht festgestellt werden konnte und die Gesellschaft am Rechtssitz kein eigenes Personal beschäftigt. Die S Anstalt ist bei der F Treuhand Anstalt in 9094 Vaduz, x7 domiziliert. Die wirtschaftlichen Eigentümer sind nicht bekannt. Verwaltungsrat ist Mag. iur. KS.

Zum Vorhalt der Ap. vom 20. Juli 2012 mit der die Bf. förmlich unter Bezugnahme auf § 162 BAO aufgefordert wurde, den tatsächlichen Empfänger der benannten Beträge der Rechnungen zu benennen, erläutert die Bf. in Beantwortung des Vorhalts mit Eingabe

vom 21. August 2012, dass es sich bei der S Anstalt um die tatsächliche Empfängerin der Beträge handelt.

Die S Anstalt wurde laut Angaben der Bf. im ‚Zeitbereich‘ der Projektabwicklung von Q vertreten, dessen Vater das Unternehmen 1986 gegründet hat und das laut Darstellung der Bf. nach seiner Pensionierung von seinen Söhnen übernommen wurde. *„An der Abwicklung des Projekts in Kroatien haben sich Q, RV und LM allesamt Angestellte der B beteiligt.“*

Die Bf. nimmt an, dass diese Personen zugleich wirtschaftliche Eigentümer der S Anstalt sind, da die gesamte Projektabwicklung über sie erfolgt ist. Sie erläutert des Weiteren, dass wenn die Zahlungen an die S Anstalt aus irgendwelchen Gründen diesen Personen direkt zuzurechnen wären, diese jedenfalls in Kroatien steuerpflichtig wären.

Bei einer liechtensteinischen Anstalt obliegen dem Verwaltungsrat die Geschäftsführung und die Vertretung nach außen. Als Verwaltungsrat fungiert laut Kreditschutzverband 1870 Mag. iur. KS.

Wer als wirtschaftlicher Eigentümer hinter der S steht ist nicht erkennbar. Die Bf. stellt hierzu Vermutungen an, die über die Behauptungsebene nicht hinausreichen.

Die Darstellung dass die S vom Vater des Q gegründet wurde ist nicht belegt.

Ebenso wenig wurde nachgewiesen, dass einer oder mehrere der für das ‚Projekt‘ laut Bf. tätig gewordenen Personen (Q, RV, LM) wirtschaftliche Eigentümer der S Anstalt sind.

Die Vertretungsbefugnis von Q konnte aufgrund der beigebrachten Unterlagen ebenso wenig nachgewiesen werden wie die Darstellung der Bf., dass die Geschäftsbeziehung zwischen der Bf. und der J1 ohne Einschaltung der S nicht zustande gekommen wäre.

Die Ap. hat die Bf. mit Vorhalt vom 20. Juli 2012 gemäß § 162 BAO aufgefordert, die hinter der S Anstalt stehenden wahren Empfänger der Geldflüsse zu benennen.

Grund dafür waren ihre Ermittlungsergebnisse, wonach die S eine Domizilgesellschaft ohne erkenntliche wirtschaftliche Tätigkeit und Personal darstellt.

Wie der VwGH im Erkenntnis vom 22. März 1995 Zl. 93/13/0076 zu einer liechtensteinischen Anstalt erwogen hat, kann ein Unternehmen, dass keine Leistung erbringen kann, weil es sich dabei um eine "Briefkastenfirma", d.h. ein Unternehmen das keinen geschäftlichen Betrieb hat handelt, nicht als Empfänger im Sinne des § 162 BAO angesehen werden.

Im Erkenntnis vom 19. Dezember 2007 Zl. 2005/13/0030 erläutert der VwGH, dass sich eine "Briefkastenfirma" in einer bloßen Kombination einer Zustellanschrift mit einer Firmenbezeichnung erschöpft.

Der Feststellung der Ap., wonach die S in Liechtenstein über keinen Geschäftsbetrieb verfügt, wurde nicht entgegengetreten. Die Bf. hat zwar in der Beschwerde dargelegt, dass die S in Kroatien über eine ‚effiziente Vertretung mit dem entsprechenden Equipment‘ verfügt. Im Schreiben vom 30. Dezember 2013 kann sie jedoch ‚nicht endgültig beurteilen‘

ob die S in Kroatien über eine Betriebsstätte verfügt, nachdem die Arbeiten von der B als ihr Erfüllungsgehilfe durchgeführt wurden.

Die Bf. unterließ jedoch nähere Ausführungen hierzu.

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 28. Oktober 2010 Zl. 2006/15/0326 erwogen:

*,Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes trifft denjenigen, der aufklärungsbedürftige Geschäfte tätigt, die ihre Wurzeln in einem Land haben, in dem die österreichischen Abgabenbehörden keine Sachverhaltsermittlungen durchführen können, eine erhöhte Mitwirkungspflicht, und es liegt an diesem, die Geschäftsbeziehungen vollkommen offen zu legen (so bereits die hg. Erkenntnisse vom 8. April 1970, 1415/68, und vom 27. Jänner 1972, 1671/70). Eine strenge Prüfung ist besonders dann geboten, wenn sich das zu beurteilende Geschehen in einem die Herbeiführung von Abgabenverkürzungen begünstigenden Bereich wie Liechtenstein abspielt. Tritt der Steuerpflichtige in solche Beziehungen ein, muss er von Anbeginn dafür sorgen, dass er den österreichischen Abgabenbehörden diese Beziehung im Bedarfsfall vollständig aufhellen und dokumentieren kann (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 19. März 1974, 1527/72, vom 12. September 1978, 1511/75, vom 24. Februar 1982, 0837/80, vom 24. November 1987, 86/14/0098, und vom 25. Mai 1993, 93/14/0019).‘*

Eine Offenlegung erfolgte weder in Bezug auf den hinter der S Anstalt stehenden Personenkreis noch zu deren Geschäftstätigkeit in Kroatien in einer Weise, die es den Behörden erlaubt hätte, die Angaben der Bf. nachzuprüfen. Die im Zuge der mündlichen Verhandlung vorgelegte (aus einem Blatt bestehende) Unterlage einer ‚Tätigkeitsliste-Leistungen von S und Herrn SD und Mitarbeiter von B‘ ist hierfür völlig unzureichend.

Was den Hinweis der Bf. auf die Einkommensteuerrichtlinien 2000 (Rz. 1125), wonach bei erwiesener betrieblicher Veranlassung von Auslandsprovisionen von einer Empfängerbenennung abgesehen werden kann betrifft, so wird darauf verwiesen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Erlässe der Finanzverwaltung keine Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen zu begründen vermögen. Bei den Einkommensteuerrichtlinien handelt es sich nämlich mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt um keine für den Verwaltungsgerichtshof beachtliche Rechtsquelle (vgl. VwGH 22.9.1999, 97/15/0005; 28.1.2003, 2002/14/0139). Ebenso wie der Verwaltungsgerichtshof ist auch das BFG nur an ordentlich kundgemachte Rechtsquellen gebunden und sind die vom Bf. ins Treffen geführten Bestimmungen der Einkommensteuerrichtlinien mangels Kundmachung auch für das BFG daher nicht beachtlich.

Die Bf. hat auf die Aufforderung der Ap., die wahren Empfänger der aufgrund der bezeichneten Rechnungen getätigten Zahlungen zu benennen, wiederholt auf die in der Rechnung benannte Empfängerin, d.h. S Anstalt in Liechtenstein, verwiesen. In der Beschwerde erläutert sie, dass eine Verpflichtung der Benennung der hinter dieser Gesellschaft stehenden ‚Gesellschafter, Subunternehmer, Provisionsempfänger etc.‘ nicht

besteht und bezieht sich dabei auf eine von Beiser vertretene Rechtsansicht (vgl. SWK 2000, S 854).

Dieser Ansicht steht die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entgegen.

Schon im Erkenntnis vom 22. März 1995, Zl. 93/13/0076 verweist der Gerichtshof auf ein vorangegangenes Erkenntnis vom 13. November 1985, 84/13/0187, wonach in Anwendung des § 162 BAO bei Nennung einer "Briefkastenfirma" als Empfänger von abgesetzten Beträgen - ohne Bekanntgabe der an dem Unternehmen tatsächlich Beteiligten - die Annahme, dass die genannte Person nicht Gläubiger bzw. Empfänger der abgesetzten Beträge sind, die Behörde berechtigt, den Abzug in Ausübung der freien Beweiswürdigung zu versagen.

Im Erkenntnis vom 1. Juni 2006, Zl. 2004/15/0066 führt der VwGH aus, dass die bloße Namhaftmachung einer Firma in einer Steueroase oder einer Briefkastengesellschaft, bei der es sich um ein Unternehmen handelt, das keinen geschäftlichen Betrieb hat und deswegen keine Leistung erbringen kann (mit Hinweis auf das Erkenntnis vom 31. Mai 2006, 2002/13/0145, 0146, m.w.N.), nicht ausreicht. *,Empfänger im Sinn des § 162 Abs. 1 BAO ist derjenige, mit welchem der Steuerpflichtige in eine rechtliche Beziehung tritt, also der der Vertragspartner ist, der einerseits an den Steuerpflichtigen geleistet und andererseits die Gegenleistung empfangen hat. Die Antwort des Abgabepflichtigen auf ein Verlangen nach exakter Empfängerbenennung unterliegt - wie alle anderen Sachverhaltsangaben - der freien Beweiswürdigung der Abgabenbehörde. Wird ohne Verletzung von Verfahrensvorschriften die Feststellung getroffen, dass die benannten Personen nicht die Gläubiger bzw. Empfänger der abgesetzten Beträge sind, hat die Behörde den Abzug zu versagen...Eine strenge Prüfung ist besonders dann geboten, wenn sich das zu beurteilende Geschehen in einem für die Herbeiführung von Abgabenverkürzungen begünstigenden Bereich wie Liechtenstein abspielt. Tritt der Steuerpflichtige in solche Beziehungen ein, muss er von Anbeginn dafür sorgen, dass er den österreichischen Abgabenbehörden diese Beziehung im Bedarfsfall vollständig aufhellen und dokumentieren kann.'*

Das von der Bf. vorgelegte „sales management agreement“ wurde von Q, (einem Angestellten der B ) als sales manager der S unterzeichnet. Eine zweifelsfreie Vertretungsbefugnis für diese Gesellschaft ergibt sich daraus nicht.

Abgesehen von diesem Vertrag ist keine direkte Verbindung zwischen den jugoslawischen Angestellten der B (die an der Projektabwicklung beteiligt waren) und der S ersichtlich. Wie bereits dargestellt, ist Mag. Iur. KS gemäß Auskunft des Kreditschutzverbandes 1870 als Verwaltungsrat zur Geschäftsführung und Vertretung der liechtensteinischen Anstalt nach außen berufen. Eine entsprechende Bevollmächtigung des Q könnte nur vom hierzu befugten Organ der S (dem Verwaltungsrat) vorgenommen werden und wäre nachzuweisen gewesen.

Wenn die Bf. ein Schreiben der F Treuhand aus dem Jahr 2012 vorlegt, wonach MM weder Eigentümer noch Begünstigter der S Gesellschaft ist so zeigt dies, dass es die F in Kenntnis von Beweisproblemen der Bf. entweder unterlassen hat, die Gründer/Eigentümer/Begünstigten der S Anstalt zu benennen und die Vertretungsbefugnis des Q zu bestätigen bzw. hierzu entsprechende Unterlagen vorzulegen oder die Bf. entsprechende Fragestellungen an die F/S nicht herangetragen hat.

Wenn die Behörde aufgrund der fehlenden Empfängerbenennung sowie des Umstandes, wonach eine Verbindung von Q zur S nicht zweifelsfrei nachgewiesen wurde, in freier Beweiswürdigung (§ 167 BAO) die Empfängerbenennung (§ 162 BAO) verlangt hat, so ist dies nicht als rechtswidrig zu erkennen.

Die übrigen Darstellungen der Bf. zur Geschäftstätigkeit sind, soweit sie sich u.a. auf ihre Geschäftstätigkeit, die Fremdüblichkeit der vorgelegten Vereinbarung mit der S für derartige Vermittlungsleistungen bzw. auf neben der Provision an die S gezahlte Kostenersätze für deren Lieferungen/Leistungen beziehen insofern unbeachtlich, als es sich bei § 162 BAO um eine formale Beweisregel handelt und Aufwendungen bei Verweigerung der Empfängerbenennung zwingend nicht anzuerkennen sind, auch wenn die Tatsache der Zahlung und deren betriebliche Veranlassung unbestritten ist (vgl. *Ritz BAO*<sup>5</sup> § 162 Rz. 11).

Der VwGH hat dazu u.a. mit Erkenntnis vom 2. März 1993, ZI. 91/14/0144 erwogen:

*„§ 162 BAO beruht auf dem Grundsatz, daß das, was bei dem einen Abgabepflichtigen abzusetzen ist, bei dem anderen versteuert werden muß, wenn nicht steuerpflichtige Einnahmen unversteuert bleiben sollen. Es kann daher die Absetzung von Betriebsausgaben TROTZ FESTSTEHENDER SACHLICHER BERECHTIGUNG abgelehnt werden, solange nicht die Möglichkeit, die entsprechenden Einnahmen beim Empfänger zu versteuern, dadurch sichergestellt ist, daß der Steuerpflichtige den Empfänger konkret genannt hat.“*

Die Bf. hat des Weiteren angeführt, dass es sich bei den hinter der S stehenden wirtschaftlichen Eigentümern um Personen handelt, die im Inland nicht steuerpflichtig sind.

Sie möchte damit nach Ansicht des BFG zum Ausdruck bringen, dass dann auf eine Empfängerbenennung verzichtet werden kann, wenn der wirkliche Empfänger im Inland nicht steuerpflichtig ist (vgl. *Ritz, BAO*<sup>5</sup> § 162 Rz. 8 mit Verweis auf VwGH v. 30.6.2010, ZI. 2007/13/0067). *„§ 162 BAO beruht auf dem Grundsatz, daß das, was bei dem einen Abgabepflichtigen abzusetzen ist, bei dem anderen versteuert werden muß, wenn nicht steuerpflichtige Einnahmen unversteuert bleiben sollen.“* (vgl. VwGH vom 2. März 1993, 91/14/0144).

Eng damit verknüpft ist die Frage, ob die Ap. im Zuge ihrer Auftragserteilung zur Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO den ihr dabei zukommende Ermessensspielraum richtig ausgeübt hat, liegt die Erlassung derartiger Aufträge doch im

Ermessen (§ 20 BAO) der Behörde (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup> § 162 Rz. 2 mit Verweis auf VwGH vom 3. Juni 1987, ZI. 86/13/0001).

Im vorliegenden Fall bestanden für die Abgabenbehörde ersichtlich Zweifel daran, wer tatsächlich wirtschaftlicher Eigentümer der S und Empfänger der von der Bf. geleisteten Beträge ist.

Die Darstellung der F Treuhand, wonach MM (der Geschäftsführer der Bf.) weder Eigentümer noch Begünstigter dieser Gesellschaft ist, vermag an diesen Zweifeln nichts zu ändern, waren doch im fraglichen Zeitraum einerseits mehrere im Inland wohnhafte Personen an der Bf. (als Gesellschafter) beteiligt (die als Empfänger denkbar sind) und lässt andererseits etwa bei einer mehrstufigen Eigentumskonstruktion (als Gründer einer liechtensteinischen Anstalt können auch juristische Personen auftreten) die Darstellung der F Treuhand keine Rückschlüsse auf hinter der S stehende natürliche Personen als Eigentümer/Begünstigte zu.

Da sich die Ermessensübung vor allem am Zweck der Norm zu orientieren hat (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup> § 20 Rz. 8), der Zweck dieser Norm sicherstellen soll, dass die bei einem Abgabepflichtigen abgesetzten Beträge beim Empfänger versteuert werden müssen und dieser Empfänger (bzw. diese Empfänger) im Dunkeln bleibt(en), hat die Abgabenbehörde das ihr zukommende Ermessen richtig ausgeübt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Zulässigkeit einer Revision:

Zu Fragen der Ermessensübung, der Beweisvorsorgepflicht bzw. der Pflicht zur Empfängerbenennung liegen jeweils (oben angeführte) Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vor. Es ist diesbezüglich von einer gesicherten Rechtsprechung auszugehen. Da die Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt, das gegenständliche Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des VwGH abweicht da eine solche vorliegt und dieselbe konsistent ist, wird eine Revision als nicht zulässig beurteilt.

Wien, am 24. April 2014