



GZ. RV/1080-W/07
miterledigt:
RV/1081-W/07,
RV/1082-W/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der N- GmbH, H, Hauptstrasse 41, vertreten durch Eva Koller-Rohrschach, Steuerberatungs GmbH, 1210 Wien, Brünnerstrasse 133/1, vom 9. Juni 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 15. Jänner 2004, 11. August 2004 und 22. September 2005 betreffend Körperschaftsteuer für den Zeitraum 2002 bis 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die N- GmbH (Berufungswerberin, Bw.), in H, Hauptstrasse 41, wurde für den Zeitraum 2002 bis 2004 eine Betriebsprüfung unterzogen.

Unter Tz 3 des Bp-Berichtes wurden Ausgaben für Fremdleistungen an den ukrainischen Verein C- Club im Ausmaß von

2002	2003	2004
€ 38.160,00	€ 34.112,00	€ 37.664,00

nicht anerkannt.

Begründend wird ausgeführt, dass aufgrund der von der Finanzverwaltung getätigten Abfragen über den internationalen Kreditschutzverband ersichtlich wäre, dass die Bar-Zahlungen der Bw. nie Eingang in die Bücher des C- Club gefunden hätten.

In der nach mehreren Fristverlängerungsansuchen endgültig vollständig eingebrachten Berufung wird eingewendet, dass die Ansicht der Bp., welche sich im Wesentlichen auf eine Auskunft des Kreditschutzverbandes über den Erbringer der Fremdleistungen stützt unzutreffend sei. Der betriebliche Anlass sei während der Betriebsprüfung glaubhaft gemacht worden, es wären die Aufwendungen daher als Betriebsausgaben iSd. § 4 Abs. 4 EStG anzuerkennen.

Mit Ergänzungsersuchen wurden seitens des Finanzamts unter Hinweis auf die bei Auslandssachverhalten erhöhte Mitwirkungsverpflichtung der Parteien, Unterlagen über die Art und den Umfang der vom C- Club erbrachten Leistungen abgefordert (Leistungsbeschreibung). Weiters seien zur Glaubhaftmachung des Vorbringens Unterlagen über den Leistungszeitraum, Zeitpunkt und Art der Leistungsübergabe (Schriftverkehr, Protokolle) sowie der Schriftverkehr hinsichtlich der Auftragsvergabe vorzulegen.

In Beantwortung dieses Ergänzungsansuchens wurden seitens der Bw. vorgebracht, dass die Leistung in der Unterstützung bei der Programmierung im Hinblick auf die Portierung auf andere Plattformen als Windows bestanden habe und je nach Bedarf erbracht würden. Der Leistungszeitraum habe die Jahre 2002 (händisch ausgebessert auf 1998) bis Jänner 2006 umfasst. Ein zusätzlicher Schriftverkehr existiere nicht, da die erstellten Programmteile in Quellcodeform über CD ausgetauscht würden. Die finanzielle Abwicklung erfolge über Herrn Dr.V, die Übergabe der Leistung erfolge laut Werkvertrag.

An Unterlagen wurden vorgelegt:

- Eine Bestätigung des C- Club mit unleserlicher Unterschrift (Yuri-Belov-President) vom 19.9.1997, dass Dr. Wilhelm V die Interessen der Firma C- Club im westlichen Ausland vertrete und berechtigt sei Verträge abzuschließen sowie den Zahlungsverkehr zu organisieren.
- Ein Werkvertrag abgeschlossen zwischen der Bw. und dem C- Club mit Wirksamkeit ab 1.Jänner 2002 über Beratung und Programmiertätigkeit
- Ein undatiertes, nicht unterschriebenes Schriftstück (Kopie eines Telefax)

Die beiden ersten Unterlagen nämlich die Bestätigung und der Werkvertrag waren bereits im Bp.-Verfahren vorgelegt worden.

In der Kopie des Telefax wird die Tätigkeit der Bw. umschrieben und mitgeteilt wird, dass Herr Dr.V den C- Club als Subauftragnehmer für Programmierleistungen empfohlen habe. Die Leistungsübergabe sei monatlich oder nach Bedarf über Herrn Dr.V erfolgt. Die fertig programmierte CD im Quellcodeformat sei Herrn Dr.V übergeben worden, der C- Club habe die nötigen Änderungen der Quellcodes vorgenommen oder mit Kommentaren ergänzt und die CD über Herrn Dr.V zurückgeschickt. Es gebe daher keinen weiteren Schriftverkehr. Die

Leistungen und Honorarabrechnungen hätten auf Bestreben des Dr.V nur über diesen stattgefunden.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung gründet das Finanzamt im Wesentlichen auf die nicht erfüllte erhöhte Mitwirkungsverpflichtung der Bw. bei Auslandssachverhalten. Eine konkrete und bestimmbare Leistungsbeziehung sei nicht nachvollziehbar.

Im rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag wurde kein neuerliches Vorbringen erstattet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Als entscheidungswesentlich wurde folgender Sachverhalt festgestellt.

Die Bw. erbringt an diverse Kunden Software-Programmierleistungen wobei die Jahresumsätze in den Jahren 2002 bis 2004 zwischen rund € 246.000,00 und € 262.000,00 lagen, die Gewinne aus Gewerbebetrieb zwischen rund € 5.000,00 und € 11.000,00.

In den Büchern der Bw. sind Barzahlungen an C- Club mit Sitz in Kiew für Fremdleistungen verbucht, welche an Dr.V als Vertreter des Vereines erfolgten. Diese Barzahlungen fanden in den Büchern des C- Club keinen Eingang. Überweisungen in die Ukraine fanden nicht statt. Schriftverkehrsunterlagen, Leistungsdokumentationen, Honorarabrechnungsgrundlagen oder eine genaue Leistungsbeschreibung hinsichtlich Art und Umfang der angeblich erbrachten edv-Leistungen wurden trotz mehrfacher Aufforderung nicht vorgelegt. Nachweise über den Zahlungseingang beim Honorarempfänger wurden trotz Ankündigung ebenfalls nicht vorgelegt.

Ein Nachweis, dass der C- Club tatsächlich Leistungen für die Bw. ausführte, konnte daher nicht erbracht werden. Ebenso wenig kann nachvollzogen werden, aus welchem Grund die Barzahlungen an Dr.V geleistet wurden und ob bzw. wann dieser die Beträge an den C- Club weiterleitete.

Der vorgelegte Werkvertrag umschreibt die zu erbringende Leistung in einer so allgemeinen Form, dass er nicht als alleinige Grundlage einer tatsächlichen Leistungsbeziehung angesehen werden kann. Dass mündliche Nebenabreden bestanden wurde nicht einmal behauptet und dem Ersuchen des Finanzamts um Vorlage von Besprechungsprotokollen oder Schriftverkehr zur Dokumentation der Leistungsbeziehung wurde nicht nachgekommen, bzw. wurde darauf verwiesen, dass kein Schriftverkehr existiere.

Wenn in der Beantwortung des Ergänzungsvorhaltes behauptet wird, dass die Übergabe der Leistungen nach dem Werkvertrag erfolgte, ist diesem entgegenzuhalten, dass der

Werkvertrag keine Übergabemodalitäten regelt. Die diesbezüglichen Ausführungen gehen daher vollkommen ins Leere.

Aus einer vom Kreditschutzverband (KSV) zur Verfügung gestellten Bilanz des angeblichen Honorarempfängers C- Club ist ersichtlich, dass dessen Jahresumsätze in den Jahren 2002 und 2003 weit unter jenem Betrag lagen, der von der Bw. bar bezahlt worden war. Im Jahr 2002 wurden laut Buchhaltungsunterlagen der Bw. € 38.160,00 an Honoraren für Fremdleistungen an den C- Club bar ausbezahlt, der veröffentlichte Gesamtumsatz desselben betrug umgerechnet etwa € 13.814,00. Im Jahr 2003 betrugen die geleisteten Bar-Zahlungen € 34.112,00, der Umsatz des Empfängers umgerechnet etwa € 8.745,00. Für 2004 lagen keine Umsatzzahlen vor. Der österreichische Vertreter des C- Club, Dr.V, bestätigte in einem persönlichen Gespräch mit dem Betriebsprüfer am 7.4.2006 (S 65 Arbeitsbogen) die vom Kreditschutzverband mitgeteilten Zahlen, als jene vom C- Club veröffentlichten Umsatzzahlen.

Seine Begründung für die Nichtaufnahme der von der Bw. erhaltenen Honorarzahlung in die Buchhaltung des Honorarempfängers wegen der ehemaligen Funktion des Vaters des Präsidenten des C- Club als KGB-Chef von Berlin ist in keiner Weise nachvollziehbar. Die ehemalige Tätigkeit des Vaters steht in keinem Zusammenhang mit den angeblich erbrachten und nicht in die Bücher aufgenommenen Leistungen. Genauso wenig wie die in der Besprechung relevierte Frage der Erstellung der sowjetischen Raketenprogramme für Interkontinentalraketen.

Die weitere Behauptung, dass die Bücher zu niedrige Umsätze auswiesen, da die Mafia eine Beteiligung verlangen würde, kann in keiner Weise als bewiesen angesehen werden und stellt nach Ansicht des UFS eine reine Schutzbehauptung dar. Vor allem im Hinblick auf den Umstand, dass laut den vom KSV übermittelten Zahlen im Jahr 2001 der Umsatz des Honorarempfängers bei umgerechnet etwa € 41.000,00 lag. Nach angeblichem Anschluss des Werkvertrages mit 1.1.2002 aber überdeutlich zurückging (2002 € 13.814,00, 2003 € 8.745,00).

Im Zusammenhang mit der Dauer der angeblichen Geschäftsbeziehung fällt auf, dass offenbar auch der Bw. und ihren Organen bzw. steuerlichen Vertretern selbst nicht bekannt sein dürfte, wann diese begonnen haben sollte. Im Ergänzungsschreiben und im Werkvertrag ist von einer Aufnahme der Geschäftsbeziehung mit 1.1.2002 die Rede. In der vorgelegten Telefax-Kopie wurde der ursprüngliche Text betreffend die Dauer der Geschäftsbeziehung von 2002 bis 1/2006 händisch auf 1998 bis 1/2006 ausgebessert. Auch dieser Widerspruch erschüttert die Glaubwürdigkeit des Vorbringens.

Die Ausführungen erscheinen zusätzlich deshalb unglaubwürdig, als seitens der Bw. im Zuge der Schlussbesprechung am 21.4.2006 angekündigt wurde, Bestätigungen des Präsidenten des C- Club über den Zahlungseingang vorlegen zu wollen. Diese Bestätigungen wurden weder im erstinstanzlichen Verfahren noch im Berufungsverfahren beigebracht. Diese Tatsache lässt den Schluss zu, dass derartige Bestätigungen nicht existieren und auch mangels Zutreffens der Behauptungen nicht ausgestellt werden können.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Diese Ausgaben sind nach § 138 BAO auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung der Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) zu beweisen (Wiesner-Atzmüller-Grabner-Leitner-Wanke, EStG § 4 Anm. 62). Kann ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Werden zu einem als Aufwand verbuchten Honorar weder die grundsätzliche Leistungsbeziehung noch die konkrete Leistung mittels Unterlagen nachgewiesen und keine Angaben gemacht, aus denen ein Rückschluss auf die Bemessung des Honorarbetrages gezogen werden kann, so kann die betriebliche Veranlassung nicht als erwiesen angesehen werden. Aus der Nennung eines ausländischen Vereines ist hinsichtlich des Nachweises des tatsächlich Leistenden nichts zu gewinnen, wenn aus den von der Abgabenbehörde im Rahmen der amtswegigen Sachverhaltserforschung ermittelten Umsatzdaten erkennbar ist, dass die angeblich bezahlten Honorare keinen Eingang in dessen Bücher gefunden haben. Durch die unzureichende Beantwortung des mit diversen Vorhalten erteilten Auftrages gem. § 138 Abs. 1 BAO (zuletzt am 17.11.2006, S 65 V-Akt) ist der geforderte Nachweis der Betriebsausgabe nicht als erbracht zu beurteilen.

Da sich die Ermittlungsmöglichkeiten der Abgabenbehörden im Ausland auf die Möglichkeit von Rechtshilfeersuchen an die ausländischen Finanzbehörden beschränken, kommt der Mitwirkung des Abgabepflichtigen (§ 115 BAO) im Rahmen von Auslandssachverhalten erhöhte Bedeutung zu (VwGH 26. 7. 2000, 95/14/01459).

Wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben oder ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen, die nur der Abgabepflichtige aufklären kann, oder die Behauptungen des Abgabepflichtigen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens nicht in Einklang zu bringen sind, sind die Mitwirkungs- und Offenlegungspflichten des Abgabepflichtigen in dem Maße höher als die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten geringer sind. Den Abgabepflichtigen trifft diesfalls eine erhöhte Mitwirkungs-, Beweisbeschaffungs- und Beweisvorsorgepflicht (UFS, Referent, RV/0857-W/02).

Den Abgabepflichtigen trifft eine erhöhte Mitwirkungspflicht ungeachtet des Amtswegigkeitsgrundsatzes jedenfalls dann, wenn ein außergewöhnlicher oder in seiner Entstehung und seinem Verlauf nicht üblicher und nicht zu vermutender Sachverhalt zu beurteilen ist. Er hat diesfalls durch konkrete und vollständige Aufklärung der Tatsachen den Anschein zu widerlegen, der sich für die Behörde aufgrund der ihr zur Kenntnis gelangten Umstände bot (VwGH 5. 11. 1991, 91/14/0049; 23. 2. 1994, 92/15/0159).

In diesem Zusammenhang ist ihm zuzumuten, dass er schon bei der Aufnahme der Geschäftsbeziehung mit dem ausländischen Geschäftspartner - ganz besonders im Zusammenhang mit Zahlungen für Subleistungen an diesen - in Anlehnung an § 166 BAO mögliche Beweismittel sammelt und für eine umfangreiche Dokumentation sorgt. Neben dieser **Beweisvorsorgeverpflichtung** kommt im Rahmen der erhöhten Mitwirkungsverpflichtung des Abgabepflichtigen auch eine Beweisbeschaffungsverpflichtung zum Tragen (Schröcker in SWK 19/2002, S 529; Loukote, Internationale Steuerfälle, Tz 429ff, VwGH 25.5.1993, 93/14/0019).

Aufgrund der verfahrensgegenständlichen Auslandsbeziehung, der behaupteten ungewöhnlichen Abwicklung (Barzahlung an einen österreichischen Repräsentanten) und der aus diesen Gründen bestehenden erhöhten Mitwirkungspflicht, hätte schon bei Geschäftsabschluss für Regelungen und Vereinbarungen Sorge getragen werden müssen, um diese Beziehungen vollständig klarstellen und dokumentieren zu können. Im Weiteren Geschäftsverlauf wäre es erforderlich gewesen genaue Aufzeichnungen über die beauftragten Leistungen und die erbrachten Leistungen zu führen. Der Hinweis auf - nicht vorgelegte - Programmier-CD's im Quellcodeformat ist nicht geeignet als Nachweis der Leistungserbringung zu dienen.

Die im Zuge des Verfahrens vorgelegten Unterlagen – nämlich der allgemein gehaltene Werkvertrag, ein nicht unterschriebenes Fax über den angeblichen Inhalt der Tätigkeiten des Honorarempfängers, die in russischer Sprache ausgestellte nicht beglaubigte Kopie einer Bestätigung für Dr.V als Mitglied der Akademie der Wissenschaften in der Ukraine sowie eine nicht beglaubigte Kopie eines sowjetischen Reisepasses des Präsidenten des C- Club Herrn Yuri Belov – sind nicht geeignet die Leistungserbringung und die betriebliche Veranlassung der geleisteten Zahlungen zu belegen oder auch nur glaubhaft erscheinen zu lassen.

Wien, am 6. August 2007