



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Pavlik, Robert Wittek und KomzIR. Karl Kristian Gödde im Beisein der Schriftführerin Andrea Moravec über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., vom 18. Jänner 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 13. Dezember 2006 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001, 2002 und 2003 jeweils samt Wiederaufnahme nach der am 11. Oktober 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Im Bericht der Betriebsprüfung (Bp) gem § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung beim Berufungswerber (Bw) betreffend die Streitjahre wurde ua ausgeführt:

#### „Tz 1 Auslandsprovisionen“

#### Sachverhaltsdarstellung

*Der Abgabepflichtige hat im Prüfungszeitraum 2001 bis 2003 Zahlungen in beträchtlicher Höhe an die zypriotischen Firmen X Ltd und Y Trading Ltd als Betriebsausgabe geltend gemacht (2001: € 45.000 --, 2002: € 48.181 -- und 2003 € 160.495,-).*

*Diese Zahlungen wurden in Zusammenhang mit Umsätzen aus Aufträgen bei den griechischen Firmen Z A ... und B ... getätigt. Dies erfolgte in der Weise, dass der Abgabepflichtige an die Kunden überhöhte Rechnungen fakturierte, welche von den Kunden bezahlt wurden und vom Abgabepflichtigen wurde dann der überhöhte Betrag an die zypriotischen Firmen rücküberwiesen. Die Zahlung erfolgte mittels Banküberweisung, wobei keine Rechnungen der*

*Zahlungsempfänger vorliegen, die Zahlung wird mittels Gutschrift „commission notes“, die der Abgabepflichtige selbst schreibt, verrechnet und als erbrachte Leistung „commission for the purchasing of machine“ (Provision für den Verkauf einer Maschine) angeführt.*

*Die Provisionen betragen im Prüfungszeitraum in einzelnen Geschäften bis zu 60%!!*

*Zu diesen Zahlungen nahm der Abgabepflichtige im Schreiben vom 20.7.2005 folgendermaßen Stellung:*

*„Die griechischen Kunden haben beim Ministerium um die Genehmigung einer Subvention für die Investitionen in neue Maschinen angesucht. Um die geplante Investition zu rechtfertigen, musste eine Notwendigkeitsstudie erstellt werden, welche nicht von Mitarbeitern der eigenen Firmen, sondern von Fremdfirmen (X Ltd und Y Trading Ltd) ausgearbeitet wurde.“*

*Bei der Besprechung am 6.12.2005 ... wurde um Vorlage dieser Studien ersucht, wobei von Seiten der Steuerberatung betont wurde, dass solche Provisionen (vereinzelt bis zu 60%!!) unumgänglich wären, da sonst keine Aufträge zu erhalten seien. Die Vorlage der Studien konnte nicht in Aussicht gestellt werden.*

*Zwischenzeitlich versuchte der Abgabepflichtige die Eigentümer der zypriotischen Firmen festzustellen, wobei er hinsichtlich der X Ltd einen Eigentümer mit dem Namen E S in Griechenland feststellte. Ein Leistungsaustausch war nicht dazustellen.*

*Bei einer Besprechung am 31.5.2006 bzw der Sachverhaltsdarstellung vom 29.5.2006 wird wieder von Studien gesprochen, welche aber für den Abgabepflichtigen wegen Vorliegen von Betriebsgeheimnissen nicht einsehbar und daher auch nicht vorlegbar sind.*

*Weiters wurde aber in Aussicht gestellt, dass möglicherweise die griechischen Kunden diese Geschäftsvorfälle mit deutlich überhöhten Rechnungen, sowie Rückzahlung von Provisionen seitens des Abgabepflichtigen in Form einer vom Pfl selbst geschriebenen Gutschrift („commission note“) an zypriotischen Domizilgesellschaften, als von ihnen so gewünscht bzw so ausgehandelt, bestätigen könnten.*

*Leider konnten die Kunden diese Bestätigung nicht schriftlich geben.*

#### Rechtliche Würdigung

*Betriebsausgaben sind gem § 4 Abs 4 EStG jene Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.*

*Die Zahlungen wurden nachweislich an die griechischen Firmen X Ltd und die Y Trading Ltd auf Zypern geleistet.*

*Erhebungen haben aufgezeigt, dass es sich bei diesen Firmen um sogenannte Sitzgesellschaften handelt.*

*Die Firma X Ltd hat ihren protokollierten Firmensitz an der Anschrift der Anwaltskanzlei K & K , die die Registrierung der Firma durchführte und sich um deren Belange in Zypern kümmert. Sie unterhält kein eigenes Büro, sowohl ihre Direktoren als auch ihre Gesellschafter sind*

---

*Mitarbeiter der genannten Anwaltskanzlei und halten die Anteile an der Gesellschaft treuhänderisch.*

*Die Firma Y Trading Ltd hat ihren protokollierten Firmensitz an der Anschrift der Anwaltskanzlei Mr M H. Diese Kanzlei führte die Registrierung der Gesellschaft durch und kümmert sich um sämtliche Firmenbelange. Die Anteile an der gegenständlichen Gesellschaft werden treuhänderisch verwaltet. Ein eigenes Büro wird seitens der Firma nicht unterhalten. Beim einzigen Beteiligten der Gesellschaft handelt es sich um ein Treuhandunternehmen, das von der gleichen Anwaltskanzlei betreut wird.*

*Trotz Aufforderung und auch Bemühungen von Seiten des Abgabepflichtigen konnten weder schriftliche Vereinbarungen (Verträge, Studien etc.) noch einen entsprechenden Schriftverkehr (Gesprächsnотizen etc) mit den zypriotischen Gesellschaften über die Grundlagen für die getätigten Zahlungen vorgelegt werden.*

*Die in Aussicht gestellte schriftliche Bestätigung der griechischen Kunden, dass diese Art der Geschäftsabwicklung über zypriotische Domizilgesellschaften von ihnen so gewünscht ist, konnte nicht vorgelegt werden.*

*In einer schriftlichen Sachverhaltsdarstellung wird darauf hingewiesen, dass die Zahlungen an die genannten Gesellschaften aufgrund erbrachter Leistungen für die Erstellung von Studien erfolgten. Für die Prüfung ist es aber unverständlich und im Wirtschaftsleben völlig ungewöhnlich, dass ein Lieferant für eine Studie, die von seinem Kunden in Auftrag gegeben wird und nur für diesen (nämlich für den möglichen Erhalt einer Subvention) von Nutzen ist, die Kosten und Bezahlung übernimmt.*

*Es stellt sich die berechtigte Frage, wer nun diese Studien erstellt haben soll, wenn die Domizilgesellschaft außer der Direktoren und Sekretäre (Angestellte der Anwaltskanzleien) über keine Mitarbeiter (aus KSV Abfrage ersichtlich) verfügt.*

*Weiters ist festzuhalten, dass der Abgabepflichtige selbst in seine von ihm ausgestellten Gutschriften an die Domizilgesellschaften als erbrachte Leistung die Vermittlung von Maschinenkäufen und somit von Provisionszahlungen ausgeht.*

*Nach Ansicht der Prüfung ist es im Wirtschaftsleben ungewöhnlich, dass bei einer derart langen, dauerhaften Geschäftsverbindung Aufträge noch immer (ohne Bestehen von rechtlichen Bindungen) vermittelt und hiefür Provisionen für erzielte Umsätze bezahlt werden. Eine konkrete rechtliche bzw wirtschaftliche Veranlassung für die geleisteten Provisionszahlungen an die Domizilgesellschaften konnte bislang nicht nachgewiesen werden.*

*Es ist im Geschäftsleben unumgänglich, dass die Erbringung von Leistungen, welche zu Gegenleistung führen, auf schriftlich fixierten Bedingungen basieren, vor allem bei der Höhe dieser Provisionen (deren Höhe im Prüfungsverfahren auch nie bestritten wurde).*

*Zwar ist die Leistungserbringung an die griechischen Kunden und auch die Zahlung an die*

zyprischen Domizilgesellschaften unzweifelhaft, dies belegt jedoch nicht die betriebliche Veranlassung dieser Zahlungen und damit deren steuerliche Anerkennung.

Es wäre daher nach Ansicht der Prüfung erforderlich und auch zumutbar gewesen, schriftliche Vereinbarungen mit den leistenden zyprischen Gesellschaften abzuschließen, aus denen die wesentlichen Punkte des Leistungsübereinkommens hervorgehen, oder zumindest durch sonstige schriftliche Unterlagen für einen zweifelsfreien Nachweis, die betriebliche Veranlassung der getätigten Zahlungen betreffend, Vorsorge zu treffen. Gerade bei Auslandsgeschäften ist eine erhöhte Mitwirkungspflicht gegeben. Es ist daher Aufgabe des Abgabepflichtigen, alle jene Unterlagen, die für eine lückenlose Darstellung eines fragwürdigen Sachverhaltes notwendig sind, zur Verfügung zu stellen, bzw im Hinblick auf seine Vorsorgeverpflichtung bereits bei Abschluss des Auslandsgeschäftes die notwendigen Nachweise zu sichern. Obwohl sich der Abgabepflichtige sichtlich bemühte, konnte er für die Anerkennung der Provisionen notwendigen Nachweise nicht darbringen.

Leistungsbeziehungen mit Domizilgesellschaften in Steueroasenländern können, nach ständiger Rechtsprechung des VwGH, nicht als erwiesen anzusehen sein, wenn nicht jede einzelne Leistung konkret und detailliert dargestellt und bewiesen werden kann.

Da die zyprischen Gesellschaften an den Abgabepflichtigen keine Leistungen erbracht haben, waren die als Betriebsausgaben geltend gemachten Provisionszahlungen nach Ansicht der Prüfung durch das Fehlen einer betrieblichen Veranlassung steuerlich nicht anzuerkennen.

### Steuerliche Auswirkungen

Einkommensteuer 2001 Einkünfte aus Gewerbebetrieb ATS 619.213,00

Einkommensteuer 2002 Einkünfte aus Gewerbebetrieb Euro 48.181,00

Einkommensteuer 2003 Einkünfte aus Gewerbebetrieb Euro 160.495,00

### Prüfungsabschluss

#### Wiederaufnahme des Verfahrens gem § 303 Abs 4 BAO

Hinsichtlich nachstehend angeführte Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem § 303 Abs 4 BAO erforderlich machen:

Einkommensteuer 2001 – 2003 Feststellung Tz 1

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

### Schlussbesprechung

---

*Die Schlussbesprechung hat am 28.11.2006 stattgefunden."*

Das FA nahm das Verfahren in den Streitjahren wieder auf und erließ den Feststellungen der Bp folgende Einkommensteuerbescheide.

In der Berufung wurde iw vorgebracht:

*„Die Feststellung hängt mit Provisionen zusammen, die von mir seit eh und je für das Zustandekommen von Liefergeschäften entrichtet wurden. Ich bin gebürtig Griech und betreibe mein Handelsunternehmen seit Jahrzehnten in Wien. Ich habe in den meisten Jahren wesentliche Gewinne erzielt und in Österreich versteuert. Ich bin zu 100% im Exportgeschäft tätig. Das Finanzamt hat ... von mir aufgewendete Auslandsprovisionen nicht als Betriebsausgabe anerkannt. ...*

*Mit den bekämpften Bescheiden negiert das Finanzamt Grundprinzipien des Steuerrechtes. Es wird in einer Situation, wo ein international tätiger Händler beim Verkauf einer Maschine über nachgewiesenen Wunsch des Kunden den Preis der Maschine beträchtlich erhöht und in der Folge den Erhöhungsbetrag als Provision bezahlt sowohl der beträchtliche Gewinn, der sich aus dem Geschäft ergibt, als auch die nachweislich in das Ausland bezahlte Provision als Gewinn versteuert. Das Finanzamt bleibt eine Erklärung schuldig, wie es sich die in den beanstandeten Fällen unzweifelhaft nachgewiesenen überhöhten Verkaufspreise für meine Handelsware erklärt. Was außer der verlangten Provision sollte der Beweggrund für den Kunden sein, von sich aus den Preis für die benötigte Ware beträchtlich zu erhöhen? Wenn das Finanzamt mit der auf Seite 5 unten dargestellten Erklärung die Abzugsfähigkeit der nachweislichen Zahlungen in Frage stellt, müsste gleichzeitig die Steuerwirksamkeit des ohne vertragliche Vereinbarung erhöhten Kaufpreises ebenso in Frage gestellt werden! Der nachgewiesenermaßen mit den Provisionszahlungen eindeutig zusammenhängende Erhöhungsbetrag der Verkaufserlöse wäre dann als durchlaufender Posten zu behandeln, was bedeutet, dass die Provisionszahlungen mit den damit zusammenhängenden Umsätzen zu saldieren wären.*

...

*Die vom Finanzamt gewählte Methode der Ermittlung des Provisionsprozentsatzes ist auf jeden Fall unüblich – oder sogar falsch. Von Unternehmern wird die Provision stets als Prozentsatz des Warenwertes (Verkaufspreises) vor Umsatzsteuer ausgedrückt und nicht in der vom Finanzamt nicht nachvollziehbar gewählten Methode. Der vom Finanzamt auf diese Weise unrichtig ermittelte Prozentsatz kann daher nicht zum Vergleich mit anderen Provisionsprozentsätzen herangezogen werden.*

*... dass die Provisionen zur Erzielung der Umsätze notwendig waren – dass also die Kunden ausdrücklich erklärt haben, die Ware nur zu bestellen, wenn die auf den Standardpreis der Ware aufzuschlagende Provision an die von den Kunden genannten zypriotischen Firmen*

bezahlt würden. Der Hintergrund dafür ... dass die griechischen Käufer für die von mir vertriebenen Waren umfangreiche Ausarbeitungen zu erstellen hatten, die die Brauchbarkeit der von mir vertriebenen Maschinen in ihrem Unternehmen nachweisen sollten. Die Kunden waren nicht bereit, mir diese Unterlagen zur Verfügung zu stellen. Das spielt auch in diesem Zusammenhang gar keine Rolle, weil die Provisionszahlung ja nicht ein Kaufpreis für diese Studien war, sondern lediglich die ungewöhnliche Höhe der Provision von den Kunden mit der für sie sich ergebenden Notwendigkeit, Unterlagen zu erstellen, begründet wurde. ... Mir hat es kein Problem gemacht, diese Provision zu bezahlen, nachdem die Kunden ausdrücklich ihre Bereitschaft, einen um diese Provision erhöhten Kaufpreis zu bezahlen, bekundet hatten. Ich habe die Provisionen in jedem Fall erst nach Einlangen des erhöhten Kaufpreises gutgeschrieben und überwiesen. Wenn das Finanzamt unter den im Bericht dargestellten rechtlichen Würdigungen der Meinung ist, die Qualität einer dem Finanzamt nachgewiesenen Zahlung des Abgabepflichtigen, die auch durch eine vom Abgabepflichtigen ausgestellte Gutschriftnote belegt ist, wodurch der Zahlungsempfänger für das Finanzamt offen liegt, hängt von einer schriftlichen Vereinbarung ab, so hat es recht. Konsequenterweise muss sich das Finanzamt aber auch mit der Frage auseinandersetzen, warum ein Kunde in einem konkreten Geschäft einen deutlich überhöhten Kaufpreis vorschlägt und zahlt! Scheinbar möchte das Finanzamt genau jenes Dokument, das den vom Kunden erhöhten Kaufpreis beweist, nicht zur Kenntnis nehmen, um dadurch die in der Begründung dargestellte aktenwidrige Argumentation aufzubauen zu können, die letztlich zu der ungerechtfertigten Steuervorschreibung führen soll. Es werden in der Regel schriftliche Verträge über Lieferungen – solange die Werte wesentlich sind – abgeschlossen, jedoch ist genau diese Vorgangsweise im vorliegenden Fall geübt worden. Dem Finanzamt wurden Unterlagen überreicht, aus denen eindeutig hervorgeht, dass der Kunde einen erhöhten Kaufpreis akzeptierte, und dieser Kaufpreis als Provision zu zahlen war. ... mir in Summe ca EUR 254.000,-- mehr zu bezahlen, als die Maschinen am Markt wert sind ... dass es sich nicht um einen einzigen Vorgang handelt, sondern um zahlreiche Geschäfte in allen drei Prüfungsjahren, die jedoch alle nach dem gleichen Muster abgelaufen sind.

... Ich füge dieses Schreiben diesem Rechtsmittel als Beilage an. ... unter Zugrundelegung eines Falles, der mit den hier nicht anerkannten Geschäften ganz genau übereinstimmt. In diesem Schreiben hat das Finanzamt eine allgemein gültige Regel bekannt gegeben, unter welchen Umständen Auslandsprovisionen von der Finanzbehörde anerkannt würden. In diesem Schreiben wurde unter Punkt 5 ein identer Fall angeführt. Nämlich jener, wo eine Provision – die ungewöhnlich hoch ist – in den Kaufpreis eingerechnet wurde. Nach diesem Schreiben, nach dessen Inhalt ich mich stets gerichtet habe, ist eine so zustandegekommene Provision steuerlich anzuerkennen. ... Das in der rechtlichen Würdigung immer wieder fest-

*stellbare Klammern an Leistungsbeziehungen und Leistungserbringung ist im vorliegenden Fall verfehlt, weil in den vorliegenden Fällen der Kunde aus internen Gründen auf der Entrichtung höherer Verkaufsprovisionen bestand, die er schließlich selbst durch Akzeptanz höherer Kaufpreise finanzierte. Bei Ablehnung der geübten Vorgangsweise wären die Geschäfte nicht zustandegekommen und ich hätte ein deutlich geringeres Einkommen zu versteuern gehabt. ... Warum ist der Nachweis einer Leistungsbeziehung erforderlich, wenn aus dem Akt klar hervorgeht, dass ein Kunde viel mehr einzahlt als die Ware kostet und dafür in Höhe des Mehrpreises eine Provision verlangt?*

*... Wenn das Finanzamt der von mir geleisteten Provisionszahlung den Betriebsausgabencharakter abspricht, muss es auch den Betriebseinnahmencharakter der Umsatzerhöhung verneinen. ... als durchlaufender Posten behandelt ...*

*... Dieses Schreiben hat bereits deutlich dargestellt, dass nicht, wie das Finanzamt aktenwidrig in der rechtlichen Würdigung dargestellt, von mir irgendwelche Studien bestellt und bezahlt wurden, sondern dass dieser Umstand mir lediglich von den griechischen Kunden mitgeteilt wurde, zur Begründung, warum in diesen Fällen so hohe Provisionen erforderlich waren. ... so ist dort nachzulesen, dass meine Kunden – aber nicht ich selbst – Studien und andere Unterlagen zur Abwicklung des Geschäfts benötigten und sie aus verschiedenen Gründen verlangten, dass einerseits die benötigte Maschine zu einem höheren Wert berechnet werden sollte, aber andererseits der „Mehrpreis“ als Provision an eine vom Kunden genannte Firma zu zahlen sei. Aus diesen Umständen geht hervor, dass die Studien und Unterlagen nie in meinem Einflussbereich gewesen sind und es mir daher tatsächlich unmöglich ist, diese Dokumente der Behörde vorzulegen. Das zu verlangen, bedeutet eine Überspitzung der bei Auslandsvorgängen gegebenen erhöhten Mitwirkungspflicht. Im Übrigen sind die Dokumente ... für Fragen der Steuerfestsetzung nicht relevant. Eine Bestätigung meiner Kunden, dass sie die Studien und Unterlagen für die Anschaffung der Maschinen benötigten, wird nachgereicht. ... Vielmehr ist es im Wirtschaftsleben völlig üblich und in fast jedem getätigten Geschäftsabschluss anzutreffen, dass dieser nur unter Zahlung einer üblichen Provision getätigter werden kann. Mir sind Handelsvertreter bekannt, die ihr Leben lang Geschäfte zwischen den gleichen Partnern vermitteln und immer Provisionen dafür erhalten. ... Ich bin überzeugt, dass das Finanzamt weit über sein Ziel hinausschießt, wenn es versucht, mir für nachweislich geleistete Provisionszahlungen, deren Höhe von mir vorher auf meinen Standard-Handelspreis aufgeschlagen wurde, Einkommensteuer vorzuschreiben. ....*

*Im Besonderen hat das Finanzamt keine Gründe für die Wiederaufnahme des Steuerverfahrens aufgezeigt. ..."*

Beigelegt war eine unverbindliche Anfragebeantwortung des FA Wien XY vom 9.4.2004, betreffend Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit von Auslandsprovisionen.

---

Das FA legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS vor.

In der am 1. Oktober 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von den Parteien ergänzend ausgeführt:

Steuerlicher Vertreter des Bw:

*„Unser Mandant handelt mit Maschinen, die im Lebensmittelbereich zur Befüllung von Wursthäuten verwendet werden. Festgehalten wird zunächst, dass sich bei jedem Geschäft auch unter Einbeziehung der nach Zypern geleisteten Provisionen ein beträchtlicher Gewinn ergeben hat. Die Vorgangsweise war die, dass der Bw. über Ersuchen seiner Kunden die Maschinen überpreisig fakturiert hat; von dem so erhaltenen Betrag aber einen Teil an die zypriotischen Empfänger weiter überwiesen hat. Der Hintergrund dieser Geschäfte war der, dass Griechenland eine Förderung gewährt hat, für die die Erstellung von Feasabilitystudien erforderlich war.“*

*Es gibt hierüber weder mit den Kunden noch mit den zypriotischen Provisionsempfängern Verträge. Mein Mandant hat sich bemüht, entsprechende Unterlagen zu erhalten; dies ist ihm aber deshalb nicht gelungen, weil eine Rechtsbeziehung nur zwischen den Kunden und den zypriotischen Provisionsempfängern bestanden hat.*

*Sachverhaltsmäßig ist unbestritten, dass tatsächlich Zahlungen nach Zypern erfolgt sind. Würde man nunmehr die Abzugsfähigkeit der in Rede stehenden Beträge verweigern, so würde dies bedeuten, dass unser Mandant von einer tatsächlichen Ausgabe Steuern zahlen müsste.*

*Überdies hat in einem völlig vergleichbaren Fall das Finanzamt Wien XY die Abzugsfähigkeit derartiger Provisionen bejaht. Dies ergibt sich aus einer unserer Kanzlei voliegenden Anfragebeantwortung, die ich dem Senat zur Einsichtnahme vorlege.“*

Vertreter der Amtspartei:

*„Das Finanzamt fühlt sich an Auskünfte anderer Finanzämter nicht gebunden. Zu verweisen ist vielmehr auf die im „UFS aktuell“ veröffentlichte Entscheidung des UFS vom 21. Mai 2007, RV/0218-W/06, in dem der UFS die Abzugsfähigkeit von Provisionsbezahlungen an eine Offshoregesellschaft mit Sitz auf Zypern verneint hat. Es reiche nämlich nicht aus, eine bestimmte Person als Empfänger namhaft zu machen, vielmehr müsse als erwiesen gelten, dass diese Person tatsächlich Empfängerin der strittigen Beträge gewesen ist. Bestehen hieran – wie im Berufungsfall – Zweifel, so kann die Abgabenbehörde die Abzugsfähigkeit der Provisionen verneinen.“*

Steuerlicher Vertreter des Bw:

*„Was die Beantwortung der Anfrage durch ein anderes Finanzamt betrifft, an die sich das Finanzamt ... nicht gebunden fühlt, so ist hierzu zu sagen, dass dies dem Grundsatz der Rechtssicherheit widersprechen würde. Mein Mandant sollte sich vielmehr darauf verlassen*

---

können, dass die erteilte Rechtsauskunft in einem völlig identen Fall auch auf ihn anwendbar ist.

Weiters wird in der angeführten UFS-Entscheidung nicht ausgeführt, dass die strittige Provision wirtschaftlich betrachtet ein Teil des Kaufpreises war. Es liegt eine eidesstattliche Erklärung unseres Mandanten vor, dass die Provision nicht an ihn bzw seine Familienangehörigen zurückgeflossen ist. Würde dies aber zutreffen, so bedeutete dies, dass die griechischen Kunden – da ja jedenfalls ein überhöhter Kaufpreis vorliegt – meinem Mandanten ein Zuwendung leisten wollten, was mit den wirtschaftlichen Gegebenheiten nicht vereinbar wäre. Man müsste vielmehr diesfalls den tatsächlich gezahlten Kaufpreis auf den angemessenen Betrag kürzen, was wiederum das gleiche Ergebnis wie bei Anerkennung der Provisionszahlungen bewirken würde."

Vertreter der Amtspartei:

"Jeder Steuerpflichtige, der Geschäftsbeziehungen zum Ausland, insbesondere zu Steueroasen, unterhält, hat dafür Sorge zu tragen, dass die Geschäftsbeziehung von Beginn an so gestaltet ist, dass er der Finanzbehörde über Aufforderung Verträge oder andere Unterlagen vorlegen kann, die die behauptete Geschäftsbeziehung belegen. Nun liegen aber im Berufungsfall keinerlei Verträge vor; überdies hat die Verantwortung des Bw. im Laufe des Prüfungsverfahrens gewechselt. Während er ursprünglich von den Kosten in der Studie gesprochen hat, wurde sodann behauptet, es lägen Provisionszahlungen vor. Der Steuerpflichtige hat die ihm von der Betriebsprüfung gegebene Gelegenheit, dies zu dokumentieren, trotz einer Frist von rund drei Monaten nicht genutzt."

Steuerlicher Vertreter des Bw:

"Unser Klient war, um die Unklarheiten zu beseitigen, mindestens fünfmal in Griechenland; er hat es jedoch nicht geschafft, entsprechende Unterlagen zu bekommen, da – wie oben ausgeführt – zwischen ihm und den zypriotischen Empfängern keine Rechtsbeziehung bestanden hat.

Wenn vorgebracht wird, die Verantwortung unseres Mandanten habe gewechselt, so ist hierzu zu sagen, dass bloß eine Verbuchung der in Rede stehenden Zahlungen unter „Provisionen“ erfolgt ist. Es wurde jedoch vom Bw. vorgebracht, dass es sich hierbei um die Kosten der Studie gehandelt hat.

Die weitergezahlten Beträge haben ca. 30 bis 35% des Kaufpreises ausgemacht."

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

Folgender Sachverhalt steht fest.

Der Bw ist Einzelunternehmer und handelt mit Maschinen, die im Lebensmittelbereich zur Befüllung von Wursthäuten verwendet werden. Er exportiert die Maschinen, va nach Griechenland.

---

Der Bw leistete an die zypriotischen Domizilgesellschaften X Ltd und Y Trading Ltd ohne betriebliche Veranlassung Zahlungen in folgender Höhe:

2001: € 45.000,--,

2002: € 48.181,--

2003: € 160.495,--.

2003 erfolgte eine Zahlung an Y Trading Ltd iHv € 141.126,00. Alle anderen Zahlungen erfolgten an die X Ltd.

Die Zahlungen erfolgten mittels Banküberweisung. Rechnungen existieren nicht, sondern die Verrechnung erfolgt auf Grund von Gutschriften („commission notes“), die der Bw selbst ausstellt.

Die vom Bw ausgestellten Gutschriften beziehen sich auf Rechnungen über Umsätze aus Aufträgen der griechischen Firmen Z A und B (Verkauf von Maschinen an diese Firmen).

Die Höhe der jeweiligen Zahlung beträgt bis zu 37% des Umsatzes, auf den sich die Gutschrift bezieht.

So beträgt die Zahlung an Y 141.126,00,-- bei einem Gesamtumsatz mit B von 380.748,00,-- das entspricht 37% vom Gesamtumsatz.

Die Zahlungen an X betragen im Jahr 2001 45.000,00,-- bei einem Umsatz von 168.010,00,-- das entspricht ca 27%, im Jahr 2002 48.181,00,-- bei einem Umsatz von 193.932,00,-- das entspricht ca 25% und im Jahr 2003 19.369,00,-- bei einem Umsatz von 97.618,00,-- das entspricht ca 20%.

Als erbrachte Leistung wird auf den Gutschriften „commission for the purchasing of machine“ (Provision für den Verkauf einer Maschine) angeführt. Es wurden jedoch keine Leistungen von den Firmen an die Bw erbracht.

Es existieren weder schriftliche Vereinbarungen (Verträge) noch Schriftverkehr über die Geschäftsbeziehung zwischen dem Bw und den zypriotischen Firmen über die Grundlagen für die getätigten Zahlungen.

Die Firma X Ltd hat ihren protokollierten Firmensitz in Nikosia, Zypern, an der Anschrift der Anwaltskanzlei K & K, die die Registrierung der Firma durchführte und sich um deren Belange in Zypern kümmert. Sie unterhält kein eigenes Büro, sowohl ihre Direktoren als auch ihre Gesellschafter sind Mitarbeiter der genannten Anwaltskanzlei und halten die Anteile an der Gesellschaft treuhänderisch. Die Firma hat keine Arbeitnehmer. Die Firma X Ltd ist eine Briefkastenfirma. Eigentümer der Firma ist Hr E S in Griechenland. Es fand kein Leistungsaustausch zwischen ihm und dem Bw statt. Er ist nicht der endgültige Empfänger der Zahlungen. Wer der endgültige Empfänger der Zahlungen ist, ist unbekannt.

Die Firma Y Trading Ltd hat ihren protokollierten Firmensitz in Limassol, Zypern, an der Anschrift der Anwaltskanzlei Mr M H. Diese Kanzlei führte die Registrierung der Gesellschaft

durch und kümmert sich um sämtliche Firmenbelange. Die Anteile an der gegenständlichen Gesellschaft werden treuhänderisch verwaltet. Ein eigenes Büro wird seitens der Firma nicht unterhalten. Beim einzigen Beteiligten der Gesellschaft handelt es sich um ein Treuhandunternehmen, das von der gleichen Anwaltskanzlei betreut wird. Wer der eigentliche Eigentümer der Firma ist, ist unbekannt. Die Firma hat keine Arbeitnehmer. Die Firma Y Trading Ltd ist eine Briefkastenfirma.

Es existieren keine schriftlichen Unterlagen oder Schriftverkehr über die Geschäftsbeziehung zwischen den griechischen Kunden des Bw und den zypriotischen Firmen.

Der festgestellte Sachverhalt beruht auf folgender Beweiswürdigung.

Die persönlichen Verhältnisse des Bw sind unbestritten. Unbestritten ist auch, dass der Bw Banküberweisungen an die genannten Firmen in Zypern tätigte. Unbestritten ist weiters, dass die Verrechnung der Zahlungen mittels vom Bw selbst erstellter Gutschriften beruht und dass weder schriftliche Vereinbarungen (Verträge) noch Schriftverkehr über die Geschäftsbeziehung zwischen dem Bw und den zypriotischen Firmen über die Grundlagen für die getätigten Zahlungen existieren. Dies wird vom Bw selbst vorgebracht, wenn er ausführt, dass „zwischen ihm und den zypriotischen Empfängern keine Rechtsbeziehung bestanden hat“ (s Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung).

Unbestritten ist auch, dass von den zypriotischen Firmen keine Rechnungen erstellt wurden. Zu den Grundlagen für die getätigten Zahlungen bringt der Bw vor (s zB Schreiben vom 29.5.2006, Arbeitsbogen Bp), im Zusammenhang mit den von ihm geleisteten Zahlungen seien keine Leistungen an sein Unternehmen erbracht worden, sondern im Vorfeld zu den dann zustande gekommenen Liefergeschäften wären von den griechischen Kunden, um Förderungen vom griechischen Staat zu lukrieren, Feasibility Studies (Notwendigkeitsstudien) und andere Untersuchungen anzustellen gewesen und die griechischen Kunden aber aG griechischer Vorschriften diese nicht von ihren eigenen Gesellschaften hätten ausführen lassen können, sondern die X Ltd. und die Y Trading Ltd zu diesem Zweck beauftragt hätten.

Laut schriftlicher Sachverhaltsdarstellung des Bw betreffend das Gespräch vom 29.6.2005 über den Grund der Zahlungen an die zypriotischen Firmen (s Arbeitsbogen Bp) beträfen die Zahlungen an X Rechnungen, die an die Firma Z A zur Investition von Maschinen gelegt wurden. Die Geschäftsabwicklung laufe so ab, dass es erst dann zu einer Verhandlung mit der Fa Z A komme, wenn das angestrebte Programm zur Investition von Maschinen genehmigt sei. Das Ansuchen beim Ministerium um Genehmigung einer Subvention sei eine aufwändige Prozedur und erstrecke sich über einen langen Zeitraum. Ziel sei es zu beweisen, dass die Investition eines bestimmten Gutes Sinn mache. Um dies zu bewerkstelligen, müssten die erwähnten Studien erstellt werden. Dabei dürften keine Mitarbeiter aus der eigenen Firma herangezogen werden. Der Bw sei sicher, dass ein enger Zusammenhang zwischen der Firma

---

Z A und der Fa X bestehe. Z A beauftrage eine Fremdfirma mit der Durchführung ihrer Studien zum Ansuchen beim Ministerium, stehe aber selbst dahinter.

Mit der Verkaufsverhandlung wünsche die Fa Z A , dass die Rechnungen mit einem höheren Preis im Vergleich zum ausgehandelten Preis erstellt würden. Mit diesem Differenzbetrag solle der Aufwand für die Erstellung der Studie und sonstige Kosten abgedeckt werden. Diesem Wunsch komme der Bw entgegen, da er sonst den Auftrag verliere. Voraussetzung sei, dass der Differenzbetrag separat in der Rechnung ausgewiesen werde und der Gesamtbetrag der Rechnung an den Bw bezahlt werde. Erst dann werde die Zahlung an die Fa. X auf das dem Bw. bekannt gegebene Konto getätigt.

Die Zahlung an die Fa. Y Trading Ltd. im Jahr 2003 stehe iZm Lieferungen an die griechischen Firma B . Der Vorgang sei ähnlich wie bei Z A, der Unterschied bestehe darin, dass der Kunde schon beim Angebot überhöhte Angebotspreise verlange, worin die Studienerstellungskosten enthalten seien. Bereits 2001 habe der Bw der Fa. B ein großes Angebot an Maschinen gemacht. Mit diesem Angebot sei eine feasibility Studie von der Fa. Y vorbereitet worden. Im Jahr 2003 habe der Kunde ganz dringend eine Maschine benötigt. Der Kunde habe die Investition mit dem Angebotspreis vom Bw. getätigt. Die volle Finanzierung sei über Leasing abgesichert worden. Tatsächlich sei die Studie vom Ministerium nicht bewilligt worden. Nach Abwicklung des Geschäfts habe der Bw von der Fa. B die Adresse und Kontonummer der Fa. Y Trading Ltd. zur Überweisung des Differenzbetrages erhalten. Der Gesamtpreis des Umsatzes habe 380.748,00 betragen, der davon zu überweisende Differenzbetrag 141.126,00. Dieses Vorbringen ist nicht geeignet, die betriebliche Veranlassung der Zahlungen zu begründen.

Die vorgetragene Art der Abwicklung ist ungewöhnlich, hat einen Auslandsbezug und inkludiert Geldflüsse an Domizilgesellschaften in Steueroasen (Zypern).

Es besteht daher erhöhte Beweisvorsorge- und Nachweispflicht.

Ungewöhnlich ist die Geschäftsgestaltung deswegen, weil naheliegend wäre, dass der griechische Käufer der Maschinen, der Studien bei den zypriotischen Firmen bestellt, diese auch bezahlt. Diese Firmen hätten dem Käufer der Maschinen gegenüber die Leistung erbracht. Wenn das griechische Ministerium verlangt, dass die griechische Firma eine derartige Studie vorlegt, ist klar, dass sie auch vom Auftraggeber, der griechischen Firma, bezahlt werden muss. Warum dies über den Umweg über den österreichischen Verkäufer passieren soll, ist unklar und es ist kein einziger wirtschaftlich plausibler Grund dafür ersichtlich. Im Gegenteil, naturgemäß steigt das Abwicklungsrisiko, wenn ein Dritter mit der Zahlung beauftragt wird. Die Gefahr, dass der ausländische Käufer, der gar keine rechtliche Beziehung zum Studienersteller hat, nicht oder nicht rechtzeitig oder nicht in voller Höhe bezahlt, ist unvergleichlich größer als das Risiko, dass der wirkliche Auftraggeber der Studien nicht bezahlt.

Auch der behauptete Zeitablauf der Geschäftsabwicklung entspricht nicht wirtschaftlichen Gepflogenheiten. Die Geschäftsabwicklung laufe so ab, dass es erst dann zu einer Verhandlung mit Fa. Z A komme, wenn das angesuchte Programm zur Investition von Maschinen genehmigt sei; dh zu diesem Zeitpunkt müssten die Studien bereits erstellt sein; die Zahlung an die zypriotischen Firmen erfolge aber erst zu einem viel späteren Zeitpunkt, nämlich dann, wenn der Bw das Geld für die Lieferung der Maschine erhalten habe. Keine Firma würde eine derartige Zahlungsabwicklung akzeptieren, nämlich dass sie das Honorar für die erbrachte Leistung erst viel später und von einem ihr völlig unbekannten Dritten bekommt.

Auch die Behauptung des Bw, die griechischen Lieferfirmen steckten selbst hinter den Briefkastenfirmen in Zypern, ist unglaublich. Denn auch in diesem Fall ist nicht nachvollziehbar, dass die Bezahlung durch Dritte erfolgt. Sollten Rückflüsse an die Käufer stattfinden, so wären diese bei Zahlungen von „verbundenen Unternehmen“ eher gesichert als bei der behaupteten Konstruktion, da dann die Hinflüsse gesichert wären. Außerdem erhärtet diese Vermutung des Bw nur den Fakt, dass der wahre Empfänger der vom Bw bezahlten Gelder nicht feststeht. Darüber hinaus wäre in diesem Fall die Behauptung des Bw, er könne keine Informationen über die Geschäftsbeziehung zwischen dem Kunden und dem Ersteller der Studie bekommen, wenig glaubhaft, da diese ja in einer sehr engen Nahebeziehung stünden oder ident wären, sodass seine Kunden die gewünschten Informationen ohne großen Aufwand hätten beschaffen können.

Auch die Höhe der Zahlungen, die bis zu 37% der Auftragssumme beträgt, ist ziemlich hoch, sodass auch aus diesem Grund die betriebliche Veranlassung zu hinterfragen ist und die Beweisvorsorgepflicht des Bw noch mehr in den Vordergrund tritt, da es sich um ungewöhnliche Sachverhalte mit Bezug zu Steueroasen handelt.

Sollte es sich bei der Konstruktion um Abgabenhinterziehung der griechischen Firmen (zB weit höhere Betriebsausgaben durch überhöhte Zahlungen, die Rückflüsse an die in ihrem Einflussbereich stehenden zypriotischen Sitzgesellschaften werden steuerlich nicht erfasst, die Studien werden von den griechischen Gesellschaften selbst erstellt), so ist festzustellen, dass in diesem Fall die Zahlungen des Bw jedenfalls nicht betrieblich veranlasst waren. Auch hier trifft ihn der Vorwurf, dass er derart aufklärungsbedürftige Vorgänge hätte hinterfragen müssen.

Das Vorbringen des Bw, bei Nichtanerkennung der Betriebsausgaben müsste die Behörde auch die Betriebseinnahmen entsprechend kürzen, wird vom Berufungssenat nicht geteilt. Fest steht, dass der Bw Rechnungen in entsprechender Höhe gelegt hat und die Gelder ver einnahm hat. Sie sind in seine Einflusssphäre gelangt und eine Betriebseinnahme, da sie durch den Verkauf der Maschinen veranlasst sind.

Die entsprechenden und von der Bp verlangten Nachweise für den behaupteten Ablauf der

Geschäftsbeziehung (überhöhte Rechnungen, Überweisung der Differenzbeträge an zypriotische Firmen für die Erstellung von Studien für die Käufer) konnten in keiner Weise erbracht werden.

So konnte kein Vertrag oder Schriftstück zwischen den griechischen Kunden und dem Bw vorgelegt werden, der auf eine derartige bindende Vereinbarung hinweist. Es ist im Geschäftsverkehr absolut unüblich, derart hohe Summen ohne zu Grunde liegender schriftlicher Vereinbarung zu überweisen.

Der Bw hätte den überhöhten Rechnungsbetrag einklagen können. Der griechische Kunde hätte aber keinerlei Handhabe, die Weitergabe der Differenzbeträge an die zypriotischen Gesellschaften zu erwirken. Dass sich der Bw rechtswirksam zu einer derartigen Vorgangsweise verpflichtet hätte, konnte er nicht darlegen.

Der Bw hatte ausreichend Zeit und Gelegenheit, die erforderlichen Nachweise zu erbringen. So wurde er aufgefordert, wenigstens eine der Studien der zypriotischen Domizilgesellschaften oder andere Unterlagen über die Leistungserbringung durch die Domizilgesellschaften vorzulegen.

Dieser Aufforderung kam er jedoch nicht nach (s zB AV der Bp des FA über eine Besprechung am 6.12.2005). Begründet wurde dies damit, dass die Studien infolge von Betriebsgeheimnissen für den Bw nicht einsehbar wären.

Lt AV der Bp des FA über eine Besprechung am 31.5.2006 wurde von Seiten des Bw in Aussicht gestellt, dass die griechischen Kunden eine Sachverhaltsdarstellung vorlegen, aus der ersichtlich sei, dass dies Provisionen die Grundlage für den Erhalt des Geschäfts gewesen seien und wie der Kontakt zwischen den griechischen Kunden und der jeweiligen Domizilgesellschaft entstanden sei.

Diese Sachverhaltsdarstellung wurde aber nie erbracht.

Im Schreiben der Bp vom 13.9.2006 wurde in einer Zusammenstellung nochmals vorgehalten, dass die Studien nicht vorgelegt worden seien und die schriftlichen Bestätigungen der griechischen Firmen nicht vorgelegt worden seien.

Vorgelegt wurde ein englisches Schreiben der zypriotischen Firma Y Trading Ltd, wonach die erhaltenen Zahlungen des Bw Gegenleistungen für zahlreiche Aktivitäten der Y seien, nämlich zB Evaluierung von Marktbedürfnissen, Kontrolle und Zeitmanagement der Lieferung, Planung von Tests des Produkts etc sowie ein englisches Schreiben der Fa X Ltd, wonach die erhaltenen Zahlungen des Bw Gegenleistungen für zahlreiche Aktivitäten der X seien, nämlich zB Auswahl des Maschinenproduzenten, Entscheidungskriterien, Berichte, Kontrolle der Lieferung und der Installation.

In diesen Schreiben ist nicht ersichtlich, dass es sich um Gelder für die Erstellung von Studien im Auftrag der griechischen Käufer handelt und macht dadurch das Vorbringen des Bw auch

---

nicht glaubwürdiger.

Auch die anderen vorgelegten Schreiben etc. sind nicht geeignet, die betriebliche Veranlassung der Zahlungen und die dargestellte Vorgangsweise zu belegen.

Vorgelegt wurde im Zuge einer Besprechung eine Rechnung des Bw an die Fa Z A , auf der Zahlungsbedingungen aufscheinen, wonach ein Teil des Rechnungsbetrages erst 90 Tage nach Erhalt der Rechnung zu bezahlen sei, der andere Teil aber sofort. Als Nachweis für die behauptete Konstruktion ist die bloße Vorlage einer Rechnung jedoch nicht ausreichend.

Vorgelegt wurden weiters verschiedene griechische Schreiben in nicht beglaubigter Übersetzung. Ein Schreiben der Firma Z A führt aus: „*Der Preis € 12.798,00, bestehend aus € 8.958,00 zahlbar sofort und € 3.840,00 in 90 Tagen ...*“.

In einem anderen griechischen Schreiben vom Bw an die Fa Z A, übersetzt vom Bw, wird ausgeführt: “ *...Bitte schicken Sie uns so schnell als möglich den IBAN zu folgendem Konto: X Ltd ...* ”.

In einem anderen griechischen Schreiben der Fa B an den Bw (übersetzt vom Bw) werden vereinbarte Preise, Rechnungspreise und Differenz angeführt und abschließend ausgeführt: „*Bezüglich der genauen Einzelheiten der Verrechnung und der Vorgangsweise betreffend die Differenzbeträge werde ich Dich noch informieren.*“

In der Berufung wurde dann nochmals die Nachreichung einer Bestätigung der griechischen Kunden, dass sie die Studien und Unterlagen für die Anschaffung der Maschinen benötigten, avisiert.

Diese Bestätigung wurde jedoch nicht nachgereicht. In der mündlichen Berufungsverhandlung vor dem UFS wurde diesbezüglich ausgeführt, der Bw habe es nicht geschafft, entsprechende Unterlagen zu bekommen, da zwischen ihm und den zypriotischen Empfängern keiner Rechtsbeziehung bestanden habe.

Dies ist alles als Nachweis für die vom Bw behauptete Vereinbarung und die betriebliche Veranlassung der Zahlungen nicht geeignet.

Der Rechtsgrund für die Zahlungen oder eine vertragliche Vereinbarung liegen nicht vor. Auf die Beweisvorsorgepflicht und erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten wird verwiesen.

Es wäre dem Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung abträglich und nicht sachgerecht, könnte sich jemand bei einem derartigen (ungewöhnlichen) Sachverhalt wie dem behaupteten – Zahlung an Dritte im Auftrag des Kunden, Rechtsbeziehung zum Dritten nur zwischen Kunden und Dritten – von jeder Beweisvorsorge- und Mitwirkungspflicht befreien, während unbestritten ist, dass bei Behauptung eines (gewöhnlichen) Sachverhalts (Zahlung von Provisionen als Gegenleistung für erhaltene Leistungen, Rechtsbeziehung zwischen Provisionszahler und Provisionsempfänger) diese Pflichten sehr wohl bestehen.

Die Tatsache, dass ein Teil des in Rechnung gestellten Betrages an zypriotische Firmen überwiesen wurde, belegt nicht die betriebliche Veranlassung der Zahlung, zumal auch die wahren Empfänger der Zahlungen unbekannt sind.

Die festgestellten Verhältnisse der Firmen X Ltd und Y Ltd beruhen auf Abfragen der Bp des FA beim Kreditschutzverband. Die Firmen entfalten keine operative Geschäftstätigkeit am Sitz ihrer Niederlassung. Über Ersuchen der Bp des FA wurde mitgeteilt, dass der Eigentümer der Fa X Ltd Hr S in Griechenland sei. Dass Hr S der endgültige Empfänger der Zahlungen ist, konnte trotz Aufforderung nicht nachgewiesen werden. Ebenso ist unbekannt, wo sein genauer Wohnsitz ist und welche Tätigkeiten er ausgeführt hätte, die die in Frage stehenden Zahlungen an seine Treuhandgesellschaft rechtfertigen würden. Bezuglich der Fa Y Trading Ltd konnte nicht einmal bekannt gegeben werden, wer der Eigentümer dieser Treuhandgesellschaft ist.

Fest steht somit nur, dass die Zahlungen an Treuhandgesellschaften (Briefkastenfirmen) in Zypern getätigt wurden. Dies ist im Hinblick auf die Judikatur zur Anerkennung von Betriebsausgaben an ausländische Briefkastenfirmen in Steueroasen nicht ausreichend.

Aus rechtlicher Sicht ist auszuführen wie folgt.

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

Gemäß § 115 Abs 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung von Abgaben wesentlich sind.

Demnach sind die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, soweit sie abgabenrechtlich relevant sind, zu ermitteln.

Grenzen der amtsweigigen Ermittlungspflicht sind die Unmöglichkeit, Unzulässigkeit, Unzumutbarkeit oder Unnötigkeit der Sachverhaltsermittlung. Die amtsweigige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden besteht innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes (s Erk VwGH vom 18.3.1992, ZI 88/14/0029).

Die Abgabenbehörde trägt zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (s Erk VwGH vom 23.2.1994, ZI 92/15/0159).

Nach der Rechtsprechung liegt eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei (eine in den Hintergrund tretende amtsweigige Ermittlungspflicht) ua dann vor, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben; die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht der Partei ist in dem Maß höher, als die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten geringer sind (s Erk d VwGH vom

---

23.2.1994, ZI 92/15/0159). Diesfalls besteht eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht seitens des Abgabepflichtigen.

Gemäß § 119 BAO hat der Abgabepflichtige abgabenrechtlich bedeutsame Umstände offen zu legen.

Bei den zypriotischen Zahlungsempfängern handelt es sich um Briefkastenfirmen, die ihren Sitz in einer Steueroase haben. Eine Briefkastenfirma ist ein Unternehmen, das keinen geschäftlichen Betrieb hat und daher keine Leistungen erbringen kann. Die zypriotischen Firmen haben keinen geschäftlichen Betrieb, keine Arbeitnehmer, kein eigenes Büro in Zypern und lediglich eine Adresse in Zypern am Sitz einer Rechtsanwaltskanzlei. Angestellte der Rechtsanwaltskanzlei fungieren als Treuhänder für die Eigentümer. Diese sind unbekannt (betr Y) bzw haben sie nach dem Vorbringen des Bw den Wohnsitz in Griechenland (Hr S bez Fa X).

Zypern war (zumindest bis zum Beitritt zur Europäischen Union am 1.5.2004) eine Steueroase, die Nichtansässigen, die hier Firmen gründen, ohne operativ tätig zu werden, Steuervorteile gewährte.

Zu nennen sind zB:

- Unternehmen, die nur Offshoregeschäfte tätigen und nicht auf Zypern verwaltet und kontrolliert werden, zahlen keine Einkommensteuer
- alle anderen auf Zypern eingetragenen ausländischen Offshoregesellschaften zahlen während der ersten zehn Jahre maximal 4,25% Steuer
- Beteiligungen von Offshoregesellschaften an anderen Unternehmen sind steuerfrei
- Firmen-Niederlassungen sind steuerbefreit, solange sie nicht von Zypern aus gesteuert und kontrolliert werden
- Kapitalgewinnsteuern sind unbekannt. Ausnahme sind Verkaufsgewinne zypriotischer Immobilien
- Privatpersonen und Offshoregesellschaften sind von Quellensteuern befreit
- die Gesellschaftsgründung ist einfach

In diesem Zusammenhang – diese Umstände waren dem Bw bekannt – 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. Neben dieser Beweisvorsorgeverpflichtung kommt im Rahmen der erhöhten Mitwirkungsverpflichtung des Bw auch eine Beweisbeschaffungsverpflichtung zum Tragen.

---

Der Bw hat die erhöhte Beweisvorsorgeverpflichtung bei derartigen Geschäftsbeziehungen missachtet und auch der Beweisbeschaffungsverpflichtung konnte er trotz mehrfacher Aufforderung durch die Bp des FA nicht nachkommen.

Dies ist ihm zuzurechnen.

Dem Bw war es zumutbar, die wahren Empfänger der überwiesenen Beträge namhaft zu machen, den Geldfluss offen zu legen und die vertraglichen Grundlagen der Zahlung bzw die entsprechenden schriftlichen Dokumentationen wie Dokumentationen über Art und Umfang der wirtschaftlichen Betätigung der ausländischen Gesellschaft, Schriftverkehr jeglicher Art mit der Gesellschaft (über die Anbahnung von Geschäften, über Provisionsabsprachen etc) vorzulegen.

Zahlungen von Provisionen an Sitzgesellschaften in Steueroasenländern ist nämlich immanent, dass der Zufluss an die wahren Empfänger verschleiert werden soll.

Daher treten in solchen Fällen die Mitwirkungsverpflichtungen des Bw in den Vordergrund, da die Ermittlungsmöglichkeiten der Behörde sehr eingeschränkt sind.

Die Verantwortung des Bw, es bestehe keine vertragliche Beziehung zwischen ihm und den Empfängern der Zahlungen und er könne deswegen die erforderlichen Nachweise nicht erbringen, da er im Auftrag seiner Kunden die Gelder – die im übrigen keine Provisionen, wie auf den Gutschriften vermerkt, sondern Entgelte für die Erstellung von Studien der zypriotischen Firmen für die Kunden wären – überweise, erachtet der Berufungssenat im Rahmen der freien Beweiswürdigung aus den dargestellten Gründen als unglaubwürdig.

Im Übrigen würde ihn auch die Zahlung unter den behaupteten Voraussetzungen keineswegs von jeglicher Beweisvorsorge- und Nachweispflicht entbinden.

Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Der Berufungssenat ist aus den dargelegten Gründen zur Überzeugung gelangt, dass die in Frage stehenden Zahlungen des Bw an die zypriotischen Firmen nicht betrieblich veranlasst und daher nicht anzuerkennen sind.

Zum wiederholten Vorbringen des Bw, in einem völlig gleichgelagerten Fall habe das FA Wien XY die Abzugsfähigkeit derartiger Provisionen bejaht, ist einerseits festzuhalten, dass der UFS nicht an unverbindliche Anfragebeantwortungen von Finanzämtern gebunden ist; andererseits sei zur Erklärung ausgeführt, dass der Berufungssenat die Ansicht, es handle sich um einen völlig gleichartigen Fall, nicht teilt. In der dem UFS vorliegenden Anfragebeantwortung wird zB ausgeführt, dass der Empfänger der Provisionen namentlich genannt werden müsse. Die Nennung einer Steueroasenfirma, ohne die an ihr Beteiligten bekannt zu geben, reiche dabei

---

nicht aus.

- Diese Voraussetzung liegt im vorliegenden Fall schon nicht vor, da der endgültige Empfänger der Provisionen nicht bekannt ist.

Weiters sei die Existenz des eigentlich Begünstigen über die bloße Namhaftmachung hinaus zu beweisen.

- Wer im vorliegenden Fall eigentlich Begünstigter war, ist nicht bekannt.

Weiters müsse zwischen der Provisionszahlung und dem zugrunde liegenden Geschäft der Zusammenhang eindeutig herstellbar sein zB durch einen Vertrag.

- Im vorliegenden Fall konnte kein diesbezüglicher Vertrag oder andere schriftliche Dokumente vorgelegt werden.

Daher ist die Berufung auf genannte Anfragebeantwortung nicht nur mangels Bindungswirkung, sondern auch mangels Vergleichbarkeit für den Bw nicht Erfolg versprechend.

Im Übrigen wird bezüglich Nichtabzugsfähigkeit von Provisionszahlungen an Firmen mit Sitz auf Zypern auch auf die Entscheidung des UFS vom 21.5.2007, ZI RV/0218-W/06, verwiesen.

Ergänzend wird auch auf die Begründung des Finanzamtes im Erstbescheid verwiesen.

Zur bekämpften Wiederaufnahme ist auszuführen wie folgt.

Gemäß § 303 Abs 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ua in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Das diesbezügliche Berufungsvorbringen erschöpft sich darin, dass das Finanzamt keine Gründe für die Wiederaufnahme des Verfahrens aufgezeigt habe.

Aus dem Bp Bericht, der die Begründung des Erstbescheids darstellt, ergibt sich, dass Tz 1 desselben als Grund für die Wiederaufnahme angesehen wird. In Tz 1 wird ausgeführt, dass der Bw im Prüfungszeitraum 2001 bis 2003 Zahlungen in beträchtlicher Höhe an die zypriotischen Firmen X Ltd und Y Trading Ltd als Betriebsausgabe iZm Umsätzen aus Aufträgen griechischer Firmen geltendmachte sowie die Begleitumstände dieser Zahlungen dargelegt.

Dabei handelt es sich um neu hervorgekommene Tatsachen iSd § 303 Abs 4 BAO. Aus den Gewinn- und Verlustrechnungen (Beilagen zu den Steuererklärungen) ergibt sich nämlich lediglich, dass als Betriebsausgaben „*Provisionen an Dritte*“(bzw „*Fremde*“) und deren Gesamthöhe (im Jahr 2001 ATS 840.972,92,-- , im Jahr 2002 € 64.908,37,-- und im Jahr 2003 € 235.364,19,--) geltend gemacht wurden. Dass darin Überweisungen an zypriotische Sitzgesellschaften, die gar keine Provisionen sein sollen, enthalten sind, sowie deren genaue

---

Höhe, ist nicht ersichtlich. Der Sachverhalt ist bei weitem nicht so weit offen gelegt, dass die Abgabenbehörde bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Dies ist aber maßgeblich für die Beurteilung (*S Ritz, BAO Handbuch, § 303, 3., überarbeitete Auflage, Tz 10*). Ein Grund für die Wiederaufnahme war daher in jedem Jahr gegeben.

Die Ermessensentscheidung wird mit der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung mit dem Prinzip des Vorranges der Rechtsrichtigkeit vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit ausreichend begründet.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Wien, am 30. Oktober 2007