

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Helmut Mittermayr in der Beschwerdesache Bf, Adresse, vertreten durch WTH und Steuerberater Stb, über die Beschwerde vom 04.08.2008 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA Kirchdorf Perg Steyr vom 30.06.2008, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 2006 zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
2. Der Feststellungsbescheid bleibt unverändert.
3. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Über das beschwerdegegenständliche Jahr wurde eine Betriebsprüfung abgehalten, welche im Jahr 2008 beendet wurde.

Im **Schlussbesprechungsprogramm** - welches der Beschwerdeführerin (im Folgenden abgekürzt: Bf) zugekommen ist - wurden von der Betriebsprüfung Aufwendungen für Fremdleistungen an Subunternehmer und diverse sonstige Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

In einer **E-Mail vom 25.08.2008** wandte sich der Vertreter der Bf gegen diese Feststellungen:

"Zum Punkt A10.

Die Angebote von Fremdfirmen mit € 4,85 bis € 5,00 betreffen Angebote ohne Material und sind realistische Marktpreise, die auch die Bf als Fremdfirma im "Sub" erzielen.

Richtig ist, dass es am Markt "Komplett-Angebote" (Material und Arbeit) zu € 6,50 gegeben hat. Hr. L hat Aufträge zu solchen Konditionen erteilt.

Zu Punkt A allgemein

Die Fragestellung der Abgabenbehörde erachte ich als in sich widersprüchlich und somit als rechtsgrundlos, zumal die Behörde selbst ja in ihrem Besprechungsprogramm die Zahlungsempfänger anführt, welche den Belegen selbst ohne weiteres entnommen werden können und auch entnommen wurden.

Jene Umstände, welche durch die Behörde als „merkwürdig“, „ungewöhnlich“ oder „verwunderlich“ qualifiziert werden, entziehen sich aus mehreren Gründen unserer Beurteilung. Jenes Spezialwissen, über welches die Behörde nunmehr offenbar verfügt, stand und steht uns nicht zur Verfügung. Aus dem Besprechungsprogramm geht weiters deutlich hervor, dass zum Zeitpunkt der hier gegenständlichen Subaufträge auch die Behörde selbst über die nunmehr im Nachhinein relevierten Auffällig- bzw. Unlauterkeiten hinsichtlich unserer ehemaligen Geschäftspartner völlig ahnungslos war. Nicht deutlich wird hingegen, inwieweit es unsere bundesabgabenrechtliche Pflicht gewesen wäre, neben unserer gewöhnlichen Geschäftstätigkeit - ohne jeden konkreten Anlass — auch noch Handschriftenanalysen, Schriftbild- und Rechtschreibfehlervergleiche und allerhand sonstige Mutmaßungen zu betreiben.

Faktum ist, dass es sich schon per definitionem nicht um „Scheinfirmen“ gehandelt haben kann, weil diese sämtlich im Firmenbuch eingetragen sind bzw. waren. Im Übrigen waren diese der Behörde von Anfang an als Zahlungsempfänger bekannt, sodass für eine Aufforderung, diese bekannt zu geben kein Raum besteht.

Soweit sich die Behörde auf ihre eigenen - im übrigen völlig unbewiesenen — Handschriftenanalysen beruft, bzw. teils auch darauf, dass die uns von unseren Subunternehmen für zu leistende Barzahlungen benannten Inkassobevollmächtigten nicht mit jenen Personen übereinstimmen, die für die betreffenden Unternehmen zeichnungsberechtigt sind bzw. waren, wird dies als rechtlich unerheblich erachtet, zumal zumindest bisher - beispielsweise - dem Rest der Welt auch nicht abverlangt wurde, Billa-Einkäufe nur an den

zeichnungsberechtigten „Herrn Rewe“ persönlich zu bezahlen, um nicht womöglich selbst in Unannehmlichkeiten zu geraten."

Aus den **Feststellungen in der Niederschrift über die Schlussbesprechung** am 26.06.2008 und dem **Betriebsprüfungsbericht** ist ersichtlich, dass - den Einwendungen der Bf nicht folgend - die Betriebsprüfung Eingangsrechnungen in Höhe von gesamt 179.359,13 € nicht als Betriebsausgabe anerkannte und den Gewinn für 2006 mit 244.498,18 € festlegte.

Im **Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 2006** vom 30.06.2008 folgte das Finanzamt den Feststellungen der Betriebsprüfung und stellte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 244.498,18 fest. Zur Begründung wurde ausgeführt: "Die Veranlagung erfolgte unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind."

Mit **Berufung** (jetzt als **Beschwerde** zu sehen) vom 31.07.2008 wandte sich die Bf gegen die Nichtanerkennung des Betrages von 179.359,13 € und beantragte diesen Betrag als Betriebsausgaben zu berücksichtigen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 65.139,05 € festzusetzen. Begründend wurde ausgeführt, dass gemäß § 93 Abs. 3 lit. a 1. Fall BAO der Bescheid eine Begründung zu enthalten habe, wenn ihm ein Anbringen zugrunde liege, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen werde. Der hier angefochtene Bescheid verweise hinsichtlich der erhöhten Gewinnfeststellung als Begründung lediglich pauschal auf "Feststellungen" der abgabenbehördlichen Prüfung sowie der diesbezüglichen Niederschrift bzw. des Prüfungsberichtes. Dieser Pauschalverweis sei jedoch keineswegs geeignet, die erforderliche Bescheidbegründung zu ersetzen, zumal sich aus den entsprechenden Unterlagen weder ein homogener Sachverhalt entnehmen lasse, noch ein allenfalls zugrunde liegendes Beweismaterial. Zudem wurde weder ein solches, noch die von uns erstattete Stellungnahme einer tatsächlichen oder rechtlichen Würdigung unterzogen.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 15.12.2011** wurde die Berufung (Beschwerde) mit folgender Begründung abgewiesen:

"Die Erledigung weicht von Ihrem Begehren aus folgenden Gründen ab:

Aufgrund von Sachverhaltsermittlungen im Zuge einer Außenprüfung gem. § 147 BAO bei der Bf wurden Feststellungen getroffen, welche eine Wiederaufnahme des Verfahrens begründete und daher ein neuer Sachbescheid erlassen wurde. Von Ihnen wird in der Berufung beantragt, dass wegen Rechtswidrigkeit infolge mangelhafter bzw. fehlender Begründung der Bescheid ersatzlos aufzuheben ist.

Über den gegenständlichen Antrag wurde wie folgt erwogen:

Im Zuge der Sachverhaltsermittlung wurde u.a. festgestellt, dass die Bf hohe Aufwendungen an Fremdleistungen geltend macht. Nach eingehender Überprüfung dieser Aufwendungen wurden nachfolgende Feststellungen getroffen.

- Bei den angeführten GmbH's, die von der Bf beauftragt wurden, handelt es sich durchwegs um Subunternehmer, von denen bekannt ist, dass sie ihre Lohnabgaben (L, DB, DZ, Sv- Beiträge, etc.) nicht ordnungsgemäß entrichten. Bei allen diesen Subunternehmern besteht der dringende Verdacht auf das Vorliegen von Abgabenhinterziehung und Sozialbetrug.
- Alle genannten Subunternehmer sind insolvent.
- Die an die Firma HG geleisteten Zahlungen bzw. die an die Firma P zum Teil geleisteten Zahlungen wurden zu einem Zeitpunkt getätigt, als diese bereits insolvent waren und nur mehr der Masseverwalter vertretungsbefugt war.
- Die im Firmenbuch eingetragenen Gesellschafter-Geschäftsführer kommen in der Regel erst kurz vor der Gründung bzw. kurz vor der Übernahme der diversen GmbH's aus dem Ausland (vorwiegend aus Slowakei, Kroatien und Bosnien) nach Österreich und verschwinden kurz darauf wieder. Jedenfalls erfolgt die behördliche Abmeldung in vielen Fällen zu einem Zeitpunkt, wo „ihre“ Gesellschaften nach wie vor in Österreich tätig sind.
- Die Auftragserteilung ist mangels schriftlicher Unterlagen nicht nachvollziehbar. Die nur mündliche Erteilung von Aufträgen ohne irgendeine schriftliche Fixierung ist absolut unüblich.
- Die Unterschriften auf Auftragsbestätigungen, Zahlungsbelegen, etc. wurden bei allen Gesellschaften gefälscht.
- Die Bf hat durchwegs größere Barzahlungen geleistet an Personen, deren Identität unklar war. Entsprechende Identitätsnachweise konnten nicht vorgelegt werden.
- Bevollmächtigungen durch die Geschäftsführung der auf den Belegen ausgewiesenen GmbH's (den vermeintlichen Zahlungsempfängerinnen) hat es nicht gegeben.
- Die Rechnungen von der N1 GmbH, N GmbH und M weisen eine außergewöhnliche Zahlenformatierung auf: 20.726,06.- (beispielhaft). Der Punkt und der Strich nach den Centbeträgen („.-“, „.) sind absolut unüblich, das ist tatsächlich kein Zahlenformat.
- Auf den erstellten Ausgangsrechnungen der Firma T GmbH, N1, N GmbH, HG, M und P wird der Name der Bf falsch geschrieben. Anstatt von MP wird SP mit langem ie, und Partner ohne r als Patner geschrieben.
- Bei den Firmen O und Q wird derselbe Briefkopf verwendet.
- Die Kassa-Eingangsbelege für die Firmen N GmbH, R, T und HG bzw. die für die Firmen O und Q wurden von derselben Person erstellt.
- Der Wortlaut der Hinweise auf den Übergang der Steuerschuld sind trotz mehrfacher ungewöhnlicher Fehler in diesen bei den Firmen N1 und M bzw. bei den Firmen N und P gleich.
- Lt. dem rechtskräftigen Urteil des Landesgerichtes Linz ZI ist Herr SC des Sozialbetrugs als faktischer Machthaber der Firmen MG und der N GmbH, TM GmbH sowie anderer verurteilt.
- Die in den Punkten 10.8 bis 10.13 angeführten äußerst außergewöhnlichen Umstände erscheinen nur dann plausibel, wenn diese Rechnungen der verschiedensten Subunternehmer von ein und derselben Person oder von demselben Personenkreis erstellt wurden.

Aus obigen dargestellten Gründen geht die Betriebsprüfung davon aus, dass Zahlungen in

Höhe v. € 465.301,37 von der Bf tatsächlich nicht an die auf den Belegen aufscheinenden Empfänger gegangen sind. Diese Zahlungen haben vielmehr andere Personen erhalten. Alle diese Belege wurden in Kopie dem Besprechungsprogramm zur Schlussbesprechung beigelegt. Die genaue Auflistung des Betrages in Höhe v. € 465.301,37 ist dem Besprechungsprogramm v. 5.5.2008 zu entnehmen.

Empfängernennung im Sinne des § 162 BAO:

§ 162 (1) BAO: 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.

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

Zur Klarstellung wird auf einige richtungsweisenden Erkenntnisse der Höchstgerichte zur Anwendung des § 162 BAO hingewiesen:

- Die Rechtmäßigkeit der Benennungsverlangen scheitert auch nicht daran, dass ein Steuerpflichtiger den Empfänger tatsächlich nicht bezeichnen kann. Diese Unkenntnis liegt in seinem Verantwortungsbereich, denn er hatte sich auf ein solches Geschäft nicht einlassen müssen (BFH 9.4.1987 VII R 144/83).*
- Die Empfängerbezeichnung muss die Finanzbehörde ohne besondere Schwierigkeiten und ohne Zeitaufwand in die Lage versetzen, den Empfänger zu ermitteln (BFH 22.5.1968 I 59/65).*
- Die Nennung bloß des Familiennamens VwGH 25.11.1992, 89/13/0043), einer falschen Person VwGH 30.8.1998, 96/13/0017), einer Firma in einer Steueroase VwGH 13.11.1985, 84/13/0127) oder einer Briefkastengesellschaft, ohne die an dieser tatsächlich Beteiligten bekannt zu geben VwGH 11.7.1995, 91/13/0154, 91/13/0186, kann die zwingende Versagung der Anerkennung als Betriebsausgaben nicht verhindern.*
- Rechtfertigen maßgebliche Gründe die Vermutung, dass die benannten Personen nicht die Empfänger der abgesetzten Beträge sind, kann die Abgabenbehörde in Ausübung der freien Beweiswürdigung den Abzug versagen VwGH 22.10.1991, 91/14/0032, 17.11.1982, 81/13/0194, 82/13/0036,0037.*
- Ist die Anwendung des § 162 BAO zulässig, sind die Ausgaben zwingend nicht zu berücksichtigen VwGH 14.5.1975, 28/73. Wer sich in Geschäfte der von § 162 BAO erfassten Art einlässt, muss die damit verbundenen Nachteile in Kauf nehmen BFH 17.12.1980.*
- Eine schätzungsweise Ermittlung der Bemessungsgrundlagen kommt bei Anwendung des § 162 BAO nicht in Betracht VwGH 31.1.2001, 98/13/0156.*

Der in dieser Bescheidbegründung geschilderte Sachverhalt wurde Ihnen neben anderen

Feststellungen im Besprechungsprogramm v. 5.5.2008 ausführlich dargelegt. In der am 26.6.2008 durchgeführten Schlussbesprechung wurde die aufgegriffene Thematik der Zahlungen in Höhe v. € 465.301,37 (2006 € 179.359,13, 2007 € 285.942,24) nochmals eingehend erörtert.

Im Zuge dieser Schlussbesprechung konnten jedoch keine Unterlagen vorgelegt werden, aus denen ersichtlich war, wer die tatsächlichen Empfänger der Zahlungen waren.

Somit konnten im Zuge der freien Beweiswürdigung die geltend gemachten Aufwendungen nicht anerkannt werden. Die Berufung war daher abzuweisen."

Mit **Schreiben vom 19.01.2012** wurde - ohne weitere Ausführungen - der Antrag gestellt die Berufung (Beschwerde) an die **Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen**

Sachverhalt

Vorweg wird auf die Zulässigkeit von Verweisen auf die Inhalte von Betriebsprüfungsberichten, Schlussbesprechungsprogramme, Berufungsvorentscheidungen oder anderen Berufungsentscheidungen zur Begründung im Rahmen von Erkenntnissen hingewiesen (Z.B. VwGH 29.06.2005, 2000/14/0194, VwGH 20.10.1999, 93/13/0063, VwGH 17.09.1997, 95/13/0015).

Hinsichtlich des **maßgeblichen Sachverhaltes** wird auf die umfangreichen Ausführungen im Schlussbesprechungsprogramm vom 05.05.2008, welches Teil der Niederschrift über die Schlussbesprechung am 26.06.2008 sowie auf die Ausführungen in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung vom 15.12.2011 verwiesen.

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Barzahlungen nicht an die in den Eingangsrechnungen genannten Empfänger erfolgt sind.

Der Aufforderung nach § 162 BAO, die **tatsächlichen Empfänger** der Barzahlungen zu nennen, ist die Bf damit nicht nachgekommen.

Beweiswürdigung

Im Schlussbesprechungsprogramm wird von der Betriebsprüfung mit nachvollziehbaren Argumenten, klar und überzeugend dargelegt, warum sie zu der Ansicht gekommen ist, dass die Zahlungen nicht an die in den Rechnungen als Aussteller genannten Firmen gezahlt worden sind. Es werden nachvollziehbar und überzeugend die Gründe und die gesamten Umstände dargelegt, die die Unrichtigkeit der vorgelegten Rechnungen beweisen und welche

Gründe dafür sprechen, dass die Barzahlungen nicht an die in den Rechnungen aufscheinenden Firmen geflossen sind.

Das Bundesfinanzgericht schließt sich daher dieser Beweiswürdigung der Betriebsprüfung vollinhaltlich an.

Ergänzend ist auszuführen: Allein folgende, vom Finanzamt angeführten Umstände, wie

- *Die Auftragserteilung ist mangels schriftlicher Unterlagen nicht nachvollziehbar. Die nur mündliche Erteilung von Aufträgen ohne irgendeine schriftliche Fixierung ist absolut unüblich.*
- *Die Unterschriften auf Auftragsbestätigungen, Zahlungsbelegen, etc. wurden bei allen Gesellschaften gefälscht.*
- *Die Dzankic & Partner OEG hat durchwegs größere Barzahlungen geleistet an Personen, deren Identität unklar war. Entsprechende Identitätsnachweise konnten nicht vorgelegt werden. Bevollmächtigungen durch die Geschäftsführung der auf den Belegen ausgewiesenen GesmbH's (den vermeintlichen Zahlungsempfängerinnen) hat es nicht gegeben.*

führen beim Bundesfinanzgericht die Überzeugung herbei, dass die Barzahlungen nicht an die in den Rechnungen angeführten Firmen geleistet wurden.

Rechtslage

§ 162 BAO hat folgenden Inhalt:

Abs. 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.

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

Erwägungen

In der Berufungsschrift (jetzt als Beschwerde zu sehen) wird von der Bf ausschließlich bemängelt, dass der Pauschalverweis auf die "Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfungen sowie der diesbezüglichen Niederschrift bzw. des Prüfungsberichtes" nicht geeignet sei die erforderliche Bescheidbegründung zu ersetzen.

Dem ist grundsätzlich entgegenzuhalten, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Begründung eines Bescheides auf die Ausführungen in

Betriebsprüfungsberichte oder Niederschriften über die Schlussbesprechung verwiesen werden darf, vgl. VwGH v. 20.10.99, 93/13/0063: "Ein Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht als ein Element der Begründung eines Abgabenbescheides ist zulässig, wenn der Bericht den Abgabepflichtigen betrifft und ihm zugestellt oder ausgefolgt wurde". Diese Voraussetzungen liegen vor.

Im Übrigen wurde der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 15.12.2011 eine ausführliche Begründung beigegeben.

Im Schlussbesprechungsprogramm (das als Teil der Niederschrift zu sehen ist, siehe Vermerk im Text der Niederschrift) wird ausführlich von der Betriebsprüfung mit nachvollziehbaren Argumenten, klar und überzeugend dargelegt, warum sie zu der Ansicht gekommen ist, dass die Zahlungen nicht an die in den Rechnungen als Aussteller genannten Firmen gezahlt worden sind, sondern an unbekannte dritte Personen.

Darüber hinaus wird die Bf ausdrücklich unter Hinweis auf § 162 BAO aufgefordert die tatsächlichen Empfänger der beschwerdegegenständlichen Barzahlungen zu benennen. Für den Fall der Nichtnennung der Empfänger wird auf die Rechtsfolge des § 162 BAO verwiesen.

Wie aus der Niederschrift über die Schlussbesprechung hervorgeht, wurden die Namen der Empfänger nicht genannt und in der Folge wurden im angefochtenen Feststellungsbescheid 2006 die entsprechenden Barauszahlungen nicht als Betriebsausgaben anerkannt und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb entsprechend erhöht.

Bei dieser Sachlage liegt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts eine mangelnde Begründung des Bescheides offensichtlich nicht vor. Der Vorwurf einer mangelnden Begründung geht daher ins Leere.

Empfängerbenennung:

Im Erkenntnis vom 30.09.1998, 96/13/0017 hat der Verwaltungsgerichtshof festgehalten, dass der Aufforderung nach § 162 BAO nicht entsprochen ist, wenn die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger der behaupteten Zahlungen sind, was auch in einem solchen Fall die Absetzung der geltend gemachten Zahlungen selbst dann ausschließt, wenn vom tatsächlichen Vorliegen - an unbenannt gebliebene Empfänger - geleisteter Zahlungen auszugehen ist (Hinweis E 28.5.1997, 94/13/0230; E 28.10.1997, 93/14/0073, 0099).

Genau so ein Fall liegt hier vor: die von der Bf angegebenen Empfänger sind eindeutig nicht die Empfänger der Barzahlungen. Der Aufforderung zur Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO ist daher nicht entsprochen worden. Zwangsläufig ergibt sich daher die Rechtsfolge der

zwingenden **Nichtanerkennung der Zahlungen als Betriebsausgabe**. Dies entspricht auch dem Sinn und Zweck der Bestimmung des § 162 BAO.

Weder in der Berufungsschrift (jetzt Beschwerde) noch im Vorlageantrag (vgl. VwGH 28.05.2008, 2006/15/0125) wurden weitere Argumente den Ausführungen der Betriebsprüfung entgegengesetzt.

Das Bundesfinanzgericht kommt daher zu der Ansicht, dass im angefochtenen Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2006 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu Recht in Höhe von 244.498,18 € festgestellt wurden.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die entscheidungswesentlichen Fragen lagen alle im Bereich der Beweiswürdigung und der Sachverhaltsfeststellung. Das Erkenntnis hing nicht von der Lösung einer Rechtsfrage ab, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Linz, am 18. Oktober 2019