

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache C, ehemalige St.Nr. 000*, nunmehrige St.Nr. 00* ehemals Adresse, nunmehr Name/Adresse, ehemals vertreten durch D, Steuerberatungs- u. Wirtschaftsprüfungskanzlei, Adresse, nunmehr gemäß § 80 BAO vertreten durch Insolvenzverwalter Hrn. Name, Adresse, über die Beschwerde vom 16.05.2013 gegen die Bescheide der ehemals belangten Behörde Finanzamt A betreffend § 299 BAO hinsichtlich Umsatz-u. Körperschaftsteuer 2011 v. 17.04.2013

zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde gegen die Aufhebungsbescheide gem. § 299 BAO v.17.04.2013 hinsichtlich Umsatz-u. Körperschaftsteuer 2011 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden – ersatzlos – aufgehoben.

2. Die ursprünglichen Erstbescheide betreffend Umsatz-u. Körperschaftsteuer v. 25.09.2012 sind wiederum in Rechtsbestand.

sowie weiters

betreffend der Beschwerde v.16.05.2013 gegen die Umsatz-u. Körperschaftsteuer 2011 v. 17.04.2013 (Sachbescheide)

den Beschluss gefasst :

3. Die Beschwerde betreffend Umsatz-u. Körperschaftsteuerbescheid 2011 v.17.04.2013 wird gem. § 278 BAO in Verbindung mit § 261 Abs. 2 BAO idF BGBl I 2014/13 als gegenstandslos erklärt.

4. Gegen dieses Erkenntnis bzw. den Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Beschwerdegegenständlich war die Frage, ob der Empfängerbenennung im Sinne des § 162 BAO entsprochen wurde.

Betreffend das **Jahr 2012 (U, K)** wird weiters auf das Erkenntnis zu **RV /5100849/2013** vom 06.03.2019 verwiesen.

Verfahrensablauf vor der Abgabenbehörde für das Jahr 2011

Mit **Bescheid vom 25.09.2012** wurde die Umsatz-sowie Körperschaftsteuer 2011 festgesetzt.

Mit **Bescheid vom 17.04.2013** wurde betreffend Umsatz-u. Körperschaftsteuer 2011 der Bescheid vom 25.09.2012 **gemäß § 299 BAO** aufgehoben.

In der **Begründung** des Aufhebungsbescheides wurde ausgeführt:

„Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist. Da die sich aus diesem Bescheid ergebende inhaltliche Rechtsfähigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung habe, sei die Aufhebung des im Spruch bezeichneten Bescheides von Amts wegen zu verfügen.“

Gleichzeitig wurde der Sachbescheid betreffend Umsatz-u. Körperschaftsteuer v.17.04.2013 mit einem Betrag von € 542.564,00 festgesetzt. Diesem Bescheid liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb von € 1.112.293,70 zugrunde. Ebenfalls wurde in diesem Bescheid ein Zuschlag gemäß § 22 Abs. 3 KStG 1988 im Ausmaß von € 267.437,75 festgesetzt. Eine Abgabennachforderung ergab sich - unter Berücksichtigung der bisher festgesetzten Körperschaftsteuer von € 7.689,00 – idHv. € 534.875,00. Auf die Niederschrift über die Nachschau gemäß § 144 BAO zu AB Nr. 3203/13 BV-23 zur Steuernummer 000* wird verwiesen.

In der **Begründung des Körperschaftsteuerbescheides** vom 17.04 2013 wurde ausgeführt:

„Gemäß § 162 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde verlangen, die beantragten Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen, welche von Abgabepflichtigen abgesetzt wurden, sowie die Gläubiger oder die Empfänger genau zu bezeichnen. § 162 Abs. 2 BAO siehe bei der Verweigerung der gemäß § 162 Abs. 1 BAO verlangten Angaben vor, dass die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen wären. Da die Daten der Provisionsempfänger, Kto. 7406) nicht bekannt gegeben worden seien, können die beantragten Ausgaben für Provisionen steuerlich keine Berücksichtigung finden (Aufwandskürzung € -1.069.750,98). Zusätzlich zur Körperschaftsteuer sei gemäß § 22 Abs. 3 KStG 1988 ein Zuschlag i.H.v. 25 % von jenen Beträgen zu entrichten, bei denen der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde die Gläubiger oder Empfänger der Beträge nicht genau bezeichnet (Zuschlag = € 267.437,75). Auf die Begründung zur durchgeführten Umsatzsteuersonderprüfung 1-11 /2012 werde hingewiesen.

Auf die Berufung (**nunmehr Beschwerde**) v. 16.05.2013 - sowohl gegen die Aufhebungsbescheide v.17.04.2013 als auch gegen die Sachbescheide (U,K) gleichen

Datums gerichtet - wird verwiesen (siehe dazu auch das BFG-Erkenntnis v.06.03.2019 RV/5100849/2019).

Mit **Beschwerdevorentscheidung** v.03.07.2013 wurden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen. Dies deswegen, weil die Empfänger nicht offengelegt wurden.

Dagegen (und zwar sowohl gegen die BVE betreffend Aufhebung gem. § 299 BAO als auch gegen die BVE, welche über die Sachbescheide (U,K) 2011 absprachen, wurde rechtzeitig **Vorlageantrag** v.16.07.2013 erhoben (siehe dazu auch das BFG-Erkenntnis v.06.03.2019 RV/5100849/2013).

Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Glücksspielabgaben

Am **03.01.2013** wurde eine **Kontrollmitteilung** vom Kontrollorgan der Finanzpolizei über den finanzpolizeilichen Einsatz vom 19.12.2012 wegen des Verdachtes auf Steuerhinterziehung im Zusammenhang mit der Durchführung von Glücksspielen übermittelt.

In der Folge erfolgten am 10.11.2015 die Aktenanforderung beim ehemals zuständigen Finanzamt sowie weitere E-Mails v. 24.09.2018, v. 25.09.2018 u.v.27.09.2018.

Mit Erkenntnis v.05.06.2018 zu RV/4100177/2013 (andere Gerichtsabteilung) wurde über die Beschwerde betreffend **Glücksspielabgaben** für die Monate Mai 2011 bis Juni 2012 entschieden. Die Geräte unterlagen nach den Feststellungen des dafür zuständigen Gerichtes der Glücksspielabgabe. Es lagen Ausspielungen im Sinne des Glücksspielabgabengesetzes vor.

Mit **Schriftsatz v.08.11.2018** wurden die Anträge auf Senat und mündliche Verhandlung von der hiezu bevollmächtigten anwaltlichen Vertretung zurückgezogen (siehe Aktenordner zu RV/5100849/2013).

In der Stellungnahme der Bfin. **vom 2. April 2019** wurden die dem Finanzamt vorgelegten „geschwärzte“ Buchhaltungsbelege nunmehr **ungeschwärzt** -gespeichert auf dem jeweiligen USB Speichermedium Intention FGA GmbH zur Gänze für den Zeitraum 2011 vorgelegt. Die Datenvorlage erfolgte chronologisch Monat für Monat und wurde im Speicher-Ordner selbst wiederum tageweise abgespeichert. Es ergibt sich daher eine übersichtliche Abfragemöglichkeit. Die Abrechnungsbelege liegen den in der Bilanz ausgewiesenen Konten (Kunden) zugrunde.

Die Urkundenvorlage (USB Stick in zweifacher Ausfertigung) wurde am 04.04.2019 an das ehemals zuständige Finanzamt A in Wahrung des Parteiengehörs weitergeleitet.

Die Abgabenbehörde teilte telefonisch (Telefonat vom 15.04.2019) mit, dass diese gegen ein stattgebendes Erkenntnis des BFG keine Revision erheben würde, sofern eine "Übersichtliste" vorgelegt würde.

Mit E-Mail **vom 17.04.2019** wurde - über Anregung des Finanzamtes - die rechtsanwaltliche Vertretung noch ersucht, ergänzend zu den am 02.04.2019 vorgelegten

Unterlagen (USB -Sticks in zweifacher Ausfertigung - wie schon für das Jahr 2012 - noch ersucht, eine "Übersichtsliste" *zwecks einfacher Auswertungsmöglichkeit der gesamten Höhe der Betriebsausgaben (so die Rechtsauffassung des Finanzamtes) vorzulegen. Als Termin wurde Ende Mai 2019 vorgemerkt.*

Am **06.05.2019 (E-Mail)** teilte die anwaltliche Vertretung mit, dass der Rechtsauffassung in puncto "Übersichtsliste" im Hinblick auf die BFG-Entscheidung v.06.03.2019 zu RV/5100849/2013 nicht zugestimmt werde.

Am 21.08.2019 wurde der anwaltlichen Vertretung mitgeteilt, dass es wegen der papiermäßigen Aktenanforderung noch zu Verzögerungen kommen wird.

Die gegenständliche Beschwerden gegen die Aufhebungsbescheide bzw. gegen die neuen Sachbescheide vom 17.04.2013 wurde dem ehemaligen Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über das Vermögen der Bfin. wurde nunmehr am 23.09.2019 ein **Insolvenzverfahren** eröffnet (Konkursantrag über das FA GVG beim 111*).

Zum Insolvenzverwalter wurde Herr Mag. Name, Adresse, bestellt.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich insbesondere aus der

- Niederschrift vom 06.03.2013 bzw. dem Betriebsprüfungsbericht v.08.03.2013 gem.§ 150 BAO
- den Parteivorbringen (insbesondere der Vorlage der Unterlagen der anwaltlichen Vertretung v.02.04.2019 -USB-Speichermedien (*Vorlage in zweifacher Ausfertigung*) für das Jahr 2011 und der Auswertung der Daten am USB-Speichermedium für das Jahr 2011

Für das Gericht bestanden keine Zweifel dahingehend, dass die für den Zeitraum 1-12/2011 nunmehr bekannt gegebenen Empfänger nicht auch die tatsächliche Empfänger gewesen wären.

Über die Beschwerde wurde vom Bundesfinanzgericht erwogen:

Rechtslage

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Zur Insolvenzeröffnung über die Bfin. v.23.09.2019

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird durch Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines Steuerpflichtigen das gesamte, der Exekution unterworfen Vermögen, das dem Schuldner zu dieser Zeit gehört oder das

er während des Insolvenzverfahrens erlangt (Insolvenzmasse), dessen freier Verfügung entzogen (§ 2 Abs 2 der Insolvenzordnung - IO). Der *Insolvenzverwalter* ist für die Zeit seiner Bestellung betreffend die Insolvenzmasse - soweit die Befugnisse des Schuldners beschränkt sind - gesetzlicher Vertreter des Schuldners iSd § 80 BAO (vgl VwGH vom 30.05.2007, 2003/17/0339 , mwN; vgl nunmehr auch § 114 Abs 1 erster Satz IO). Eine nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens an den Gemeinschuldner gerichtete Erledigung geht ins Leere, und zwar auch dann, wenn sie an den Schuldner, zu Handen des *Masseverwalters (Insolvenzverwalters)*, gerichtet ist; sie entfaltet weder eine Wirkung für den Schuldner noch für den *Insolvenzverwalter* (vgl VwGH 23.11.2016 Ro 2014/17/0023 und VwGH vom 09.11.2011, 2009/16/0260 , mwN).

Das Erkenntnis wurde daher an den Insolvenzverwalter als gesetzlichen Vertreter der Insolvenzmasse gerichtet.

Zur Empfängerbenennung gem. § 162 BAO (NS v.06.03.2013, TZ 2 bzw. NS v.12.04.2013, TZ 1) :

(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 beantragte Absetzungen nicht anzuerkennen.

Auf § 162 Abs. 1 gestützte Aufforderungen zur Empfänger- bzw. Gläubigerbenennung sind Bescheide im Sinne von verfahrensleitenden Verfügungen, wobei die Aufforderung der Empfängerbenennung auch mündlich (VwGH 23. 1. 2002, 96/13/0114) erfolgen kann. Die Erlassung solcher Bescheide liegt im Ermessen der Behörde. Bei Verweigerung der verlangten Angaben sind die betreffenden Aufwendungen zwingend nicht anzuerkennen, sie sind auch nicht im Schätzungsweg zu berücksichtigen, sofern das Verlangen sich als rechtmäßig erweist.

Die Nennung einer beliebigen Person reicht zur Anerkennung nicht, als Angabe zur Identifizierung reicht nicht der Nachname alleine. Empfänger ist der Vertragspartner im jeweiligen Leistungsaustausch. Mit seiner Benennung ist das Verlangen nach Empfängerbenennung erfüllt.

Der Einsatz des § 162 BAO ist nur dann gerechtfertigt "wenn man auf Grund der tatsächlichen Gegebenheiten und der Beweisführung sowohl zur Auffassung gelangen könnte, die Ausgaben seien geleistet worden als auch zur Einstellung, sie seien nicht geleistet worden (Stoll, Steuerschuldverhältnis, 173, in Ritz Bundesabgabenordnung, 3. Aufl. S 466) und dient somit nur der Beseitigung nach Ausschöpfung aller erreichbaren Erkenntnisquellen noch verbleibender Zweifel".

Der **VfGH** hat in seinem Erkenntnis vom **24. 11. 2016**, E 1063/2016, gegen § 162 BAO keine verfassungsrechtlichen Bedenken.

1. Eine Verletzung des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz kann nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes (zB VfSlg 10.413/1985, 14.842/1997, 15.326/1998 und 16.488/2002) nur vorliegen, wenn die angefochtene Entscheidung auf einer dem Gleichheitsgebot widersprechenden Rechtsgrundlage beruht, wenn das Verwaltungsgericht der angewendeten Rechtsvorschrift fälschlicherweise einen gleichheitswidrigen Inhalt unterstellt oder wenn es bei Erlassung der Entscheidung Willkür geübt hat.

Einer Behörde kann auch dann, wenn sie unrichtig entschieden hat, nicht Willkür zur Last gelegt werden, sofern sie nur bemüht war, richtig zu entscheiden, indem sie Gründe und Gegengründe gegeneinander abgewogen hat. Dies bedeutet, dass es in der Regel nicht ausreichen würde, wenn die Behörde nur die für die Abweisung eines Anspruches maßgeblichen Gründe aufzählt, es jedoch unterlässt, sich mit den Gründen auseinanderzusetzen, die für die Bejahung der Anspruchsberechtigung zu sprechen scheinen, sodass sie gar nicht in die Lage kommen könnte, Gründe und Gegengründe einander gegenüberzustellen und dem größeren Gewicht der Argumente den Ausschlag geben zu lassen (zB VfSlg 12.477/1990, 15.696/1999, 15.698/1999 und 15.826/2000).

Ein willkürliches Verhalten liegt insbesondere dann vor, wenn die Behörde den Bescheid mit Ausführungen begründet, denen jeglicher Begründungswert fehlt (vgl. VfSlg 13.302/1992 mwN, 14.421/1996 und 15.743/2000)."

Aus der Rechtsprechung des **VwGH** leiten sich folgende Aussagen ab:

Bei Verweigerung der verlangten Angaben sind die betreffenden Aufwendungen (Schulden) zwingend nicht anzuerkennen; sie sind auch nicht im Schätzungsweg zu berücksichtigen (VwGH 29.11.1988, 87/14/0203; 15.9.1999, 99/13/0150; 31.1.2001, 98/13/0156; 22.3.2010, 2006/15/0284).

Das Verlangen darf nicht unerfüllbar sein (VwGH 2.3.1993, 91/14/0144 ; 31.1.2001, 98/13/0156 ; 9.3.2005, 2002/13/0236). Dies ist nach der Rechtsprechung nur dann der Fall, wenn eine unverschuldete tatsächliche Unmöglichkeit vorliegt, die Empfänger (Gläubiger) namhaft zu machen (zB VwGH 21.12.1999, 94/14/0040; 31.1.2001, 98/13/0156; 9.3.2005, 2002/13/0236; 22.11.2012, 2008/15/0256; 25.4.2013, 2013/15/0155). Eine solche Unmöglichkeit kann zB beim unverschuldeten Verlust von Unterlagen vorliegen (VwGH 19.2.1965, 44/64).

Hingegen wird es vielfach im Verschulden des Steuerpflichtigen liegen, wenn er Geschäftsbeziehungen so gestaltet, dass die Person des Empfängers bzw Gläubigers nicht namhaft gemacht werden kann (vgl VwGH 2.3.1993, 91/14/0144; 28.5.1997, 94/13/0230; 28.10.1997, 93/14/0073, 93/14/0099; 9.3.2005, 2002/13/0236; 22.11.2012, 2008/15/0256; Hofstätter/ Reichel, EStG 1988, § 4 Abs 4 Tz 15).

Die Nennung einer beliebigen Person reicht zur Anerkennung nicht (VwGH 17.11.1982, 81/13/0194 , 82/13/0036, 82/13/0037; 1.6.2006, 2004/15/0066 , 2004/15/0067; 28.5.2009,

2008/15/0046). Als Angabe zur Identifizierung reicht nicht der Nachname (vgl VwGH 25.11.1992, 89/13/0043).

Die Nennung der tatsächlichen Empfänger garantiert die Anerkennung der betreffenden Aufwendungen bzw. Schulden noch nicht; diesbezüglich ist in freier Beweiswürdigung zu entscheiden (VwGH 11.5.1983, 83/13/0030, 0031).

Auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist zu verweisen, wonach der Umstand, dass die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger der behaupteten Zahlungen sind, einer Absetzung der geltend gemachten Zahlungen als Betriebsausgaben im Sinne des § 162 BAO selbst dann entgegensteht, wenn vom tatsächlichen Vorliegen - an unbenannt gebliebene Empfänger - geleisteter Zahlungen auszugehen ist (vgl. zB VwGH 28.05.1997, 94/13/0230).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Aufforderung nach § 162 dann nicht entsprochen, wenn maßgebliche Gründe die Vermutung rechtfertigen, dass die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger sind. Um eine Person als Empfänger im Sinne des § 162 BAO ansehen zu können, ist die "formelle Existenz" im Rechtssinn etwa einer Gesellschaft ebenso wenig ausreichend wie deren formelle Funktion als Empfängerin der strittigen Zahlungen oder bloße Rechnungslegerin (vgl VwGH 17.11.2005, 2001/13/0247). Die bloße Benennung einer beliebigen Person kann die zwingende Versagung der Anerkennung der Aufwendungen nicht verhindern (VwGH 01.06.2006, 2004/15/0066).

Die Erlassung einer Aufforderung zur Empfängerbenennung liegt im Ermessen, das sich an den die Erfassung der Beträge beim Empfänger betreffenden Gesetzeszwecken zu orientieren hat (vgl. Doralt, EStG 11 Auflage, § 4 Tz 271 ff). Das Ermessen ist in der Form einer konkreten Anfrage gemäß § 162 Abs 1 BAO auszuüben, die allein die unter der erwähnten Sanktion stehende Verpflichtung zur Empfängerbenennung nach § 162 auslöst (vgl. VwGH 04.06.2009, 2004/13/0076).

Erwägungen:

Die Empfängerbenennung soll der Finanzverwaltung die Querverprobung der richtigen abgabenrechtlichen Behandlung beim Empfänger ermöglichen. Ziel ist die Vermeidung von Abgabenausfällen. Soll die Abzugsfähigkeit gesichert sein, so ist für die Nachweisbarkeit des Empfängers vorzusorgen. In Zweifelsfällen ist die Einsicht und Kopie/Abschrift von amtlichen Identitätsnachweisen (z. B. Reisepass) zu empfehlen. Wer die zumutbare Beweisvorsorge unterlässt, den trifft das Risiko, den Empfänger auf Verlangen nicht benennen zu können. Die Nichtabzugsfähigkeit ist dann Folge einer diesbezüglichen Gefährdungshaftung. Eine Verpflichtung zur Benennung der Empfänger des Empfängers besteht nicht. Der Steuerpflichtige ist somit nicht gehalten, Gesellschafter, Subunternehmer, Provisionsempfänger etc. des Empfängers auszuforschen. Empfänger" ist der Vertragspartner im jeweiligen Leistungsaustausch. Mit seiner Benennung ist das Verlangen nach Empfängerbenennung erfüllt. Die allgemeinen Grenzen der Mitwirkungspflicht gelten auch für das Verlangen nach Empfängerbenennung.

Unnotwendiges, Unverhältnismäßiges, Unerfüllbares und Unzumutbares darf somit auch nach § 162 BAO nicht verlangt werden. Im Regelfall ist eine exakte Empfängerbenennung zumutbar (weitergehender dazu Beiser in SWK 35/36 /2000, S 852).

Hinweis auf die Situation 2013 /BP für den Zeitraum 2012 bzw. Nachschauzeitraum Dezember 2012 (und diesbezüglichen Folgerungen für das Jahr 2011):

Das damalige Verlangen zur Empfängerbenennung v.15.01.2013 (mit Fristsetzung bis 25.01.2013) ist von der Abgabenbehörde - kurz nach der begonnenen Prüfung am 14.01.2013 - gemäß § 162 BAO zu Recht gestellt worden. Damals wurde dieses Verlangen nicht erfüllt (siehe Sachverhaltsteil des Erkenntnisses zu 5100849/2013 vom 06.03.2019 unter Hinweis auf ein Schreiben der ehemaligen stl. Vertretung v.23.01.2013), weshalb bei der Bfin. die Folgen des § 162 BAO eintraten.

Andere Situation im Jahre 2019 im Beschwerdeverfahren - ergänzendes Verfahren- Urkundenvorlage v.02.04.2019 für das Jahr 2011:

Die anwaltliche Vertretung hat nunmehr im gerichtlichen Verfahren die Kundendaten offen gelegt (siehe Urkundenvorlage v.02.04.2019 , eingelangt beim BFG am 02.04.2019 - Übermittlung von zwei USB-Sticks -siehe Beweiswürdigung).

§ 166 Abs. 1 BAO normiert: Als Beweismittel im Abgabenverfahren kommt alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

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

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl zB VwGH 9.9.2004, 99/15/0250) ist von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt.

Die Beweiswürdigung (hier: des Verwaltungsgerichtes) ist nur insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle zugänglich, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, also ob sie den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut und den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen.

Gemäß § 115 Abs. 3 BAO haben die Abgabenbehörden Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.

Gem. § 119 Abs. 1 und 2 BAO sind vom Abgabepflichtigen die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen

bedeutsame Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO ist das Verwaltungsgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Parteiengehör

Das Finanzamt wurde von der Vorlage der Unterlagen (2 USB-Stick) durch die anwaltliche Vertretung am **04.04.2019** verständigt.

Mit **E-Mail v. 17.04.2019** erfolgte seitens des Gerichtes eine weitere ergänzende Aufforderung an die anwaltliche Vertretung.

Mit **Schreiben v. 06.05.2019** (E-Mail) teile die anwaltliche Vertretung mit, dass diese Rechtsfrage schon im Erkenntnis des BFG zu RV/5100948/2013 entschieden worden sei.

Mit der nunmehrigen Offenlegung wurde der Bestimmung des § 162 BAO Folge geleistet. Aus den zugrundeliegenden Konten (Provisionskonto 7406) wurden die Abrechnungsbelege in vollständiger und leserlicher Form vorgelegt. Es gehen eindeutig die Kundennamen, Adressen, sowie die Einzelprovisionen der Höhe nach hinsichtlich der jeweiligen Empfänger hervor.

Der Anwendungsbereich des § 162 BAO ist mit der vollständigen („exakten“) Nennung der Empfänger abgeschlossen. Eine weitergehende Mitwirkung des Steuerpflichtigen (der Bfin.) - wie sie beispielsweise im Bereich des 138 BAO zur Anwendung gelangen muss, ist im Bereich des 162 BAO („Zahlerseite“) nicht vorgesehen.

Im Anwendungsbereich des § 162 BAO ist die Vorlage einer „Übersichtsliste“ (gegliedert in eine summarische Auflistung pro Empfänger) nicht vorgesehen. Für die Möglichkeit der Überprüfung der Besteuerung ist die Vorlage der Daten mittels USB-Datenträgern ausreichend. In die vorgelegten Daten konnte vom Gericht Einsicht genommen werden. Die Frage einer allfälligen tatsächlichen Steuerpflicht betrifft ein anderes Steuersubjekt und berührt nicht mehr die Sphäre des die Provision auszahlenden Steuersubjektes (Bfin.).

Sollten sich im Besteuerungsverfahren bei den jeweiligen Empfängern in weiterer Folge „Erhebungs-bzw. Ermittlungsprobleme ergeben, zählt dies zu den Aufgaben der amtswegigen Ermittlungspflicht einer Verwaltung im Sinne des § 115 BAO. Es wird zu prüfen sein, ob die Besteuerung korrekt durchgeführt wurde oder aber, ob im Einzelfall bei den genannten Kunden keine Steuerpflicht überhaupt entstanden ist (zB. wenn die Aufwendungen eines Lokalbetreibers die erzielten Provisionseinnahmen übersteigen - zB. Verlustsituation).

Die in weitere Folge die Empfängerseite betreffende Bestimmung des § 138 Abs. 2 BAO normiert:

„Verlangen sind Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden, soweit sie für den Inhalt von Anbringen von Bedeutung sind, vorzulegen.“

§ 138 Abs. 1 BAO betrifft vor allem die Feststellung solcher Verhältnisse, die für die Abgabenbehörde nur unter Mithilfe des Abgabepflichtigen aufklärbar sind, also Umstände bei denen der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung näher steht als die Abgabenbehörde. Es handelt sich um Tatsachen, bei deren Beweisbarkeit der Abgabepflichtige vorsorglich wirken kann (VwGH 12.06.1990,89/14/0173).

Erst dann, wenn auf Empfängerseite die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermittelt oder berechnet werden können, greift die Schätzungsbefugnis gemäß § 184 Abs. 1 BAO.

Eine geschäftliche Rücksichtnahme (zB. Existenzgefährdung der Kunden) – dieses Argument wurde von der ehemaligen steuerlichen Vertretung in ihren Beschwerdeausführungen vorgebracht – kann nach der Auffassung des Gerichtes nicht ins Treffen geführt werden.

Wenn die mit dem Fall beauftragte anwaltliche Vertretung zwei USB Sticks (zweifach!) mit dem darin befindlichen umfangreichen Datenmaterial und jederzeitiger Ausdrucksmöglichkeit vorlegt, bedeutet dies, dass dem Auftrag - dem Verlangen nach § 162 BAO - Rechnung getragen wurde. Die betriebliche Veranlassung ist unstrittig. Ebenso wird von der Finanzverwaltung nicht der tatsächliche Zahlungsfluss bestritten. Die genaue Abrechnung zwischen der Bfin (Aufsteller der Automaten) und dem Lokalbetreiber ist aus den Abrechnungsbelegen ersichtlich. Aus den Einspielergebnissen wurden 50 % an die jeweiligen Kunden als Provision (vgl. auch die Niederschrift v.08.03.2013 bzw. die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung v.03.07.2013) bezahlt. Diese Ausgaben stellen beim Zahlenden (Bfin.), wenn er die Empfänger über Verlangen der Behörde - **wenn auch erst im nachfolgenden Beschwerdeverfahren- nennt**, nach Ansicht des Gerichtes Betriebsausgaben dar.

Ob die in diesem Bereich getätigten Provisionen sogenannte „unerlaubte“ Provisionen darstellen, stellt sich im Anwendungsbereich des § 162 BAO nicht. Auch Fragen des Spierschutzes sind im hier relevanten Bereich des § 162 BAO unmaßgeblich.

Aus der Namhaftmachung der Empfänger (Vorlage der Kundendaten) vom 02.04.2019 ergibt sich für die Finanzverwaltung die Möglichkeit, die Empfänger zB. noch näher zu befragen, wenn sich für die Behörde in den Unterlagen der Empfänger (Bilanzen, G.u.V– Rechnung oder sonstigen Buchhaltungsunterlagen der Empfänger ev. Zweifel einer korrekten Besteuerung (oder gar für eine bisher unterlassene Besteuerung) ergeben würden. Die Überprüfungsmöglichkeit der Besteuerung beim Empfänger ist daher gegeben.

Die Abgabenbehörde hat dabei auch Angaben des Abgabepflichtigen zu seinen Gunsten zu prüfen. Gemäß VwGH 4. 9. 1986, 86/16/114 muss das Verfahrensziel eine vollständige und wahrheitsgemäße Feststellung des Sachverhaltes sein, wenn auf diese Weise die rechtsrichtige Besteuerung und die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gewährleistet ist.

Weitere Tatsachen, die zur Vermutung führen, dass die in den Urkunden ausgewiesenen Empfänger nicht die jeweiligen Vertragspartner und somit auch nicht die tatsächlichen Leistungsempfänger seien, waren für das Gericht aus dem übermittelten Datenmaterial nicht erkennbar.

Zusammenfassung

Mit der Vorlage dieser Unterlagen am 02.04.2019 ist den Anforderungen des § 162 BAO entsprochen worden. Aus den zugrundeliegenden Provisionskonten mit der Bezeichnung 742006 wurden die Abrechnungsbelege in vollständiger und wesentlicher Form vorgelegt. Es gehen eindeutig die Kundennamen, Adressen sowie die Einzelprovisionen der Höhe nach hervor. Im Anwendungsbereich des §§ 162 BAO ist mit der vollständigen („exakten“) Nennung der Empfänger entsprochen worden.

Eine weitergehende Mitwirkung des Steuerpflichtigen - wie sie beispielsweise im Bereich des § 138 BAO zur Anwendung gelangen muss - ist im Bereich des § 162 BAO (Zahlerseite) nicht vorgesehen. Im Anwendungsbereich des §§ 162 BAO ist eine summarische Auflistung von Beträgen pro Empfänger nicht vorgesehen (siehe auch Vorhaltsbeantwortung der anwaltlichen Vertretung v.06.05.2019).

Für die Möglichkeit der Überprüfung der Besteuerung ist die Vorlage der Daten mittels USB Datenträger ausreichend. Die Frage einer allfälligen tatsächlichen Steuerpflicht betrifft ein anderes Steuersubjekt und berührt nicht die Sphäre des provisionsauszahlenden Steuersubjektes (also die Bfin.).

Durch die **mittlerweile erfolgte Aktenabtretungen an das Finanzamt B** ist nunmehr auch das zuständige Finanzamt für die Verbuchung zuständig, da das Abgabenkonto zur ehemaligen St.Nr. 000* -24 bereits am 24.07.2018 gelöscht wurde (Abfrage v.04.10.2019 durch das Gericht aus der GDV).

Die Bemessungsgrundlagen sowie die Steuerfestsetzung ergeben sich daher aufgrund des ursprünglichen Erstbescheides betreffend Körperschaftsteuer 2011 vom 25.09.2012 bzw. des ursprünglichen Umsatzsteuerbescheides v. 25.09.2012.

Zur **Gegenstandsloserklärung (Teil 2 des Spruchs, Pkt. 3.)** :

§ 261 BAO lautet:

§ 261. (1) Die Bescheidbeschwerde ist mit Beschwerdevoirentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären, wenn dem Beschwerdebegehren Rechnung getragen wird

a) in einem an die Stelle des angefochtenen Bescheides tretenden Bescheid oder

b) in einem den angefochtenen Bescheid abändernden oder aufhebenden Bescheid.

(2) Wird einer Bescheidbeschwerde gegen einen gemäß § 299 Abs. 1 oder § 300 Abs. 1 aufhebenden Bescheid oder gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs. 1) entsprochen, so ist eine gegen den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid (§ 299 Abs. 2 bzw. § 300 Abs. 3)

oder eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs. 1) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschwerdeentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären

Da im Erkenntnis v. 04.10.2019 den Bescheidbeschwerden betreffend Aufhebungsbescheide gem. § 299 BAO hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 2011 entsprochen wurden und diese Bescheide gemäß § 279 BAO ersatzlos aufgehoben wurden, sind gemäß § 261 Abs. 2 BAO die gegen die Sachentscheidungen (§ 299 Abs. 3 BAO) gerichteten Bescheidbeschwerden mit Beschluss (§ 278 BAO) als gegenstandslos (s. Pkt. 3. des Spruchs des Gerichtes) zu erklären.

Die ursprünglichen Erstbescheide jeweils v. 25.09.2012 betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer sind daher wieder im Rechtsbestand.

Abschließend ergeht der Hinweis, dass ein Mangel im Vorlagebericht (jener v. 05.09.2013) auch keine Auswirkung auf die Zuständigkeit des Gerichtes hat (s. VwGH 29.01.2015, Ro 2015/15/0001).

Unzulässigkeit einer (ordentlichen) 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.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor, weil ausschließlich der freien Beweiswürdigung unterliegende Sachverhalte zu beurteilen (insbesondere Daten-Stick-überprüfung) waren. Der Verwaltungsgerichtshof ist als Rechtsinstanz tätig, zur Überprüfung der Beweiswürdigung ist er im Allgemeinen nicht berufen (vgl. VwGH 11. 9. 2014, Ra 2014/16/0009 oder VwGH 26. 2. 2014, Ro 2014/02/0039).

Da diese Voraussetzungen im Beschwerdefall nicht vorlagen, war auszusprechen, dass die ordentliche Revision unzulässig ist.

Linz, am 4. Oktober 2019