

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die SenatsvorsitzendeS, den RichterR sowie die fachkundigen Laienrichter B1 und B2 in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch TRUST Treuhand- und Steuerberatung GmbH, Praterstraße 38, 1020 Wien, über die Beschwerde vom 1. Dezember 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 27. November 2014 betreffend Körperschaftsteuer 2012, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 3. November 2020, fortgesetzt (nicht mündlich) am 2. Dezember 2020 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die ***Bf1*** (Beschwerdeführerin, i.d.F. Bf.) wurde für die Jahre 2011 und 2012 einer Außenprüfung (i.d.F. Ap.) unterzogen, wobei festgestellt wurde, dass die Bf. im Jahr 2012 einen Aufwand i.H.v. € 100.000,- für die Vermittlung eines Geschäftsfalles durch die G (***1***) verbucht hatte.

Die Ap. versagte unter Bezugnahme auf § 162 BAO den Abzug, nachdem die Bf. den Empfänger des Geldbetrages ihrer Ansicht nach nicht bekannt gegeben habe und rechnete den Betrag dem Gewinn hinzu.

Die Behörde folgte den Ausführungen der Ap. und erließ einen von der Abgabenerklärung abweichenden Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2012.

In der Niederschrift erläutert die Ap., dass es im Zuge einer Geschäftsanbahnung betreffend Planung und Umbau eines Hotels in Kroatien nach den Aussagen des Gf. der Bf., X zu einem Betrugsfall gekommen sei.

Demnach seien € 100.000,- in bar als Provision übergeben worden, ohne die Identität der

auf tretenden Personen bzw. deren Befugnis, im Namen der angeführten Firmen auftreten zu dürfen und Geschäfte zu tätigen, überprüft zu haben.

Es sei weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht worden, dass die involvierten Firmen sowie deren Vertreter Leistungen erbracht hätten oder die Empfänger der Rechnungsbeträge gewesen seien.

Im Ap.-Bericht wird erläutert, dass die Bf. im Zusammenhang mit dem Geschäftsfall eine Ausgangsrechnung über € 200.000,- als Vorauszahlung für von ihr zu leistende Arbeiten erstellt habe, aber kein Hinweis darauf vorliege, dass diese jemals weitergeleitet worden sei.

Als Gegenleistung für das erwartete Geschäft sei zwischen X und einem als Vermittler auftretenden C eine Provisionszahlung i.H.v. € 100.000,- geleistet worden, was durch eine Zahlungsbestätigung belegt worden sei.

Im Zuge der Prüfungshandlungen sei der Behörde der Mailverkehr (incl. Anhänge) sowie alle aus dem persönlichen Treffen zwischen X und C übergebenen Unterlagen und Belege zu dem Geschäftsfall übergeben worden.

Die Bf. habe am 14. Mai 2012 ein erstes Honorarangebot betreffend Planung des Umbaus einer Hotelanlage in Kroatien an die G gelegt.

Am 17. Mai 2012 sei ein weiteres Honorarangebot von der Bf. an die G (Anmerkung: gemeint wohl R1, ****2****) gelegt worden, das im Zuge des Treffens zwischen X und C am 6. Juni 2012 mit Stempeln der Bf. bzw. der R1 bzw. Unterschriften von X und C versehen worden sei.

Vorgelegt wurde weiters eine Zahlungsbestätigung für die Vermittlungstätigkeit zwischen der Bf. und der R1 über eine Barauslage vom 6. Juni 2012 über € 100.000,-, die von X und C gezeichnet worden sei und die keine detaillierte Leistungsbeschreibung enthalte.

Eine Rechnung liege nicht vor.

Die Geldmittel für die Zahlung würden i.H.v. € 87.200,- aus einer Bankabhebung und zu € 12.800,- aus einer Bareinlage von X stammen.

Die Bareinlage sei nicht notwendig gewesen sei, da sich auf dem Bankkonto genügend Mittel befunden hätten.

Als Vorauszahlung für den in Aussicht gestellten Auftrag seien € 200.000,- vereinbart worden. Für diesen Betrag liege eine nicht unterfertigte Zahlungsbestätigung von der R1 an die Bf. vor. Auf den am 6. Juni 2012 datierten Architektenvertrag zwischen der R1 und der Bf., die von X und C unterfertigt worden sei, werde eine Honorarhöhe von € 564.000,- ausgewiesen und auf die vereinbarte Anzahlung i.H.v. € 200.000,- verwiesen.

Am 6. Juni 2012 seien auch die Kontaktdaten eines Treuhänders für die Abwicklung des Projektes an C übergeben und von ihm sowie X unterzeichnet worden.

Zudem sei an diesem Tag ein Schreiben mit den Bankkontodaten der Bf. sowie eine SMS mit den unvollständigen Bankkontodaten an C übergeben/übermittelt worden. Eine Vervollständigung der Bankkontodaten sei nie verlangt worden.

Letztlich liege sei eine Honorarnote gleichen Datums an R1 für das Projekt ‚Hotel in Kroatien‘ vor, mit welcher die Planungsleistungen abgerechnet werden sollten. Es gebe keinen Hinweis darauf, dass die Rechnung jemals weitergeleitet worden sei.

Die Bf. habe bis zum Prüfungsbeginn der Behörde keinen Kontakt mit der Polizei aufgenommen um Verfolgungshandlungen zu setzen. Ein solcher habe erst im Februar 2020, somit 20 Monate nach dem Vorfall stattgefunden.

Im Zuge einer Internetrecherche seien Immobilienangebote vorgefunden worden, die ein Verkaufsobjekt in Kroatien bewerben und denselben Grundrissplan aufweisen würden wie jener, der der Bf. im Zusammenhang mit dem umzubauenden Projekt vorgelegt worden sei. Die gegenständliche Provisionszahlung für Auftragsvermittlung stelle die einzige derartige Leistung der Bf. im Prüfungszeitraum und damit einen unüblichen Geschäftsablauf dar. Eine Provisionshöhe von ca. 20% des Auftragsvolumens sei verglichen mit anderen Aufträgen verlusterzeugend.

Als sich herausgestellt habe, dass die vermeintlichen Geschäftspartner nicht erreichbar gewesen seien, habe X keinen nachweislichen Versuch unternommen, mit den Firmen, für die diese aufgetreten waren, Kontakt aufzunehmen und somit die gebotene Sorgfaltspflicht verletzt.

Die Darstellung der Bf., wonach es sich um betrügerisch agierende Unternehmen handle, ändere nichts an der Verpflichtung, Auskünfte über Geschäftspartner (zumal in der Baubranche) mit Auslandsbezug zu erteilen.

In ihrer steuerlichen Würdigung legt die Behörde dar, dass ein Abgabepflichtiger der mit Domizil- oder Briefkastengesellschaften in geschäftliche Beziehungen trete, diese im Rahmen der gebotenen Beweisvorsorge entsprechend sorgfältig zu dokumentieren habe.

Aufgrund des Sachverhaltes mit Auslandsbezug liege ein Fall erhöhter Mitwirkungspflicht vor. Mit der Nennung der Empfänger sei die Abzugsfähigkeit noch nicht automatisch gegeben, wenn wichtige Gründe vorliegen, die vermuten lassen würden, dass die genannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger der abzusetzenden Beträge seien, was im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu bewerten sei.

Da die Aufforderung der Empfängerbenennung aus Sicht der Abgabenbehörde erfolglos geblieben sei, seien die fraglichen Zahlungen gemäß § 162 BAO selbst dann zwingend nicht abzugsfähig, wenn sie tatsächlich geleistet worden seien.

Gemäß § 22 Abs. 3 KStG sei für die Zahlungen zudem ein Zuschlag zur Körperschaftsteuer i.H.v. 25% zu entrichten.

Die Bf. erhob mit Eingabe vom 1. Dezember 2014 Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2012.

Zum Sachverhalt wird erläutert, dass der Gf. der Bf. von einem Herrn ***3*** bezüglich eines Investors C, der mehrere Projekte umsetzen wollte, kontaktiert worden sei.

Das gegenständliche Projekt habe ein Hotel in Kroatien mit einer Investitionssumme von € 3,5 – 4 Mio. betroffen. Der Gf. der Bf. habe dazu Hrn. C1 in Mailand persönlich getroffen. Dieser habe ihm eröffnet, dass er das Projekt als Vermittler betreue und eine Provision i.H.v. € 100.000,- verlange. Im Gegenzug sei eine Anzahlung (für zu erbringende

Architekturleistungen) i.H.v. € 200.000,- an die Bf. vereinbart worden.

X habe mit mail einen Architektenwerkvertrag bzw. ein Honorarangebot übermittelt und von C die Kopie des Reisepasses von Z, G (Anm: gemeint wohl die R1) erhalten, der als offizieller Vertragspartner auftreten sollte.

Die Daten des Vertragspartners seien aufgrund eines e-mails auf R1, ***13***, ebenfalls Vertreter Z, geändert worden.

Der Termin zur Vertragsunterzeichnung sei zweimal verschoben und schließlich in Udine vereinbart worden, wobei der Gf. der Bf. € 200.000,- erhalten und € 100.000,- bezahlen sollte. Zum vereinbarten Termin sei nur C erschienen, der Hrn. Z1 entschuldigt habe, weshalb die € 200.000,- in bar nicht zur Auszahlung gelangt seien. Im Zuge eines ausführlichen Telefonats von C mit Hrn. Z1 habe der Gf. der Bf. den Eindruck gewonnen, dass eine Überweisung auf sein Firmenkonto bereits durchgeführt worden sei.

Die zu leistenden € 100.000,- seien in bar übergeben und dafür eine schriftliche Bestätigung ausgestellt worden.

In Wien angekommen habe X feststellen müssen, dass die Überweisung nicht erfolgt sei. Darauf angesprochen habe C zunächst erläutert, dass es bei der Überweisung Probleme gegeben habe, weitere Kontaktaufnahmen mit ihm seien gescheitert.

X habe die Lage des Hotels über Google Earth überprüft. Es habe zum Hotelprojekt und auch für weitere Objekte Pläne gegeben und auch der Ausweis des Vertragspartners sei vorgelegt worden, sodaß X seiner Fürsorgepflicht nachgekommen sei. Die Bf. habe alle Unterlagen zur Empfängerbenennung (e-mails, Verträge, Kopien, Mitschriften sowie eine Anzeige wegen gewerbsmäßigen Betruges) offengelegt und sei der erhöhten Mitwirkungspflicht nachgekommen. Ein Zuschlag zur Körperschaftsteuer gemäß § 22 Abs. 3 KStG sei nicht vorzunehmen sei.

Es wurde beantragt, die Provisionszahlung vom 6. Juni 2012 i.H.v. € 100.000,- steuerlich anzuerkennen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 11. August 2016 (gesonderte Begründung vom 11. August 2016) wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung verweist die Behörde auf die durchgeführte Außenprüfung.

Die Provisionszahlung i.H.v. € 100.000,- sei an die G, ein ausländisches Unternehmen gegangen. Die Geldübergabe sei an einen C, Investor und vermeintlicher Vertreter der Gesellschaft erfolgt. Die genauen Vertretungs- und Gesellschaftsverhältnisse hätten nicht klar dargelegt werden können. Die Bf. sei der Aufforderung nach Empfängerbenennung nicht in dem erforderlichen Ausmaß nachgekommen, der Sachverhalt betreffend dieses Geschäftsfalles habe infolge dessen nicht vollständig aufgeklärt werden können. Auf die Feststellungen der Niederschrift bzw. der Schlussbesprechung zur Außenprüfung wurde verwiesen.

Gemäß § 162 BAO könne die Abgabenbehörde verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichne, widrigenfalls die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen seien.

Festzustellen sei die Unüblichkeit des Provisionsgeschäftes insbesondere auf Grund der Tatsache, dass die Geldübergabe durch den Gf. der Bf. in bar im Ausland (Udine) erfolgt sei. Zur Barzahlung liege lediglich eine Empfangsbestätigung vor. Eine detaillierte Leistungsbeschreibung fehle ebenso wie eine ordnungsgemäße Rechnung. Von der Abgabenbehörde sei im Zuge einer Internetrecherche festgestellt worden, dass an der Adresse des vermeintlichen, durch die G vermittelten Auftraggebers, der R1 weitere Betriebe ihren Firmensitz hätten, sodaß der Verdacht bestehe, dass der (nicht zustande gekommene Auftrag) unter Einbindung einer Briefkastenfirma durchgeführt worden wäre. Nicht nachvollziehbar sei auch, dass eine Provisionszahlung von rund 20% nicht den geschäftlichen Gepflogenheiten entsprochen hätte und unter Anwendung betriebswirtschaftlicher Grundsätze nicht von einem gewinnbringenden Geschäft ausgegangen werden könnte. Zur Geldübergabe erläutert die Behörde, dass der dargestellte Sachverhalt äußerst unglaubwürdig erscheine und es einem ordentlichen Geschäftsverlauf entsprochen hätte, die Provisionszahlung zurückzuhalten bzw. mit der Gegenleistung zu verrechnen. Auf die erhöhte Mitwirkungspflicht bei Geschäften mit Auslandsbezug wurde hingewiesen. Die im Ap.-Bericht dargestellten Sachverhaltselemente wurden wiederholt. Das allgemeine, auf der Behauptungsebene gestützte Vorbringen der Bf. in der Beschwerde sei nicht geeignet, die Feststellungen der Betriebsprüfung zu widerlegen. Die Vorgehensweise der Abgabenbehörde sei im Rahmen der freien Beweiswürdigung unter Zugrundelegung näher zitierten Literatur des VwGH zu Recht erfolgt.

Nach Fristverlängerung brachte die Bf. am 12. Oktober 2016 einen Antrag auf Vorlage des Rechtsmittels beim Bundesfinanzgericht ein.

Beantragt wurde die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung sowie die Entscheidung durch den gesamten Senat.

Die Vorlage des Rechtsmittels an das BFG erfolgte am 27. Juli 2017.

Am 5. Mai 2020 wurden dem BFG von Seiten der steuerlichen Vertretung weitere Unterlagen nachgereicht.

- Ein Schreiben des Rechtsanwaltes ***4*** vom 20. Oktober 2016, in dem dieser bestätigt, dass er mit X im Herbst 2012 ein Gespräch zum „Rip-Deal Mailand € 100.000,-“, geführt und ihm in diesem Gespräch mitgeteilt habe, dass zweifellos der Tatbestand des Betruges erfüllt sei, wobei er darauf hingewiesen habe, dass der Schaden im Falle einer Anzeige unwiederbringlich und eine solche damit entbehrlich sei.
- 2 Entscheidung des BFH vom 7. Februar 2018, X R 10/16 bzw. 25. April 2018, IX R 24/16, wonach Verluste im Falle von Betrugshandlungen steuerlich abzugsfähig sind.
- Ein Literarturbeitrag von Bernhard Renner (ehem. Mitglied des BFG) über die Abzugsfähigkeit von Betrugsschäden als Werbungskosten.

In der am 3. November 2020 abgehaltenen mündlichen Verhandlung brachte der Vertreter der Bf. vor, dass zwischen der Frage der Anerkennung der Vermittlungsprovision als Betriebsausgabe gemäß § 4 EStG 1988 und der Anwendung des § 162 BAO zu unterscheiden sei.

Es sei von einem Betrugsszenario auszugehen, wobei seiner Ansicht nach in diesem Fall § 162 BAO nicht anzuwenden sei. Eine Empfängernennung liege durch Bekanntgabe des Empfängers C bzw. der G vor.

Bei der Anwendung des § 162 BAO handle es sich um eine Ermessensentscheidung. Die Ap. gehe selbst davon aus, dass die Bf. die von ihr verlangten Angaben aus unabwendbaren Gründen nicht machen könne.

Der Vertreter der Behörde erklärte, dass nicht die Frage des Betriebsausgabenabzuges sondern die Empfängerbenennung gegenständlich sei. Es liege keine Ermessensüberschreitung der Behörde vor.

Dass im Fall einer Täuschung § 162 BAO nicht anwendbar sei treffe nicht zu, da bei Anwendung der notwendigen Sorgfalt für den Gf. der Bf. hätte erkennbar sein müssen, dass es sich bei dem Vertragspartner um eine Briefkastenfirma in Vaduz gehandelt habe, wobei er zudem vom Empfänger der Gelbeträge keinen Identitätsnachweis verlangt habe.

Der Vertreter der Bf. verwies auf die vorgelegte e-mail Korrespondenz bzw. die von C übergebene Visitenkarte.

Als Leistungsnachweis liege ein Beleg mit Benennung des Projektes und des Vermittlers vor.

Hinsichtlich der Anerkennung von Betrugsschäden verweist der Vertreter der Bf. auf Judikatur des BFH bzw. den Umstand, dass dazu noch keine Judikatur des VwGH vorliegt.

Auf die Frage, weshalb der Gf. der Bf. mit € 100.000,- zur Besprechung nach Udine gereist sei, wenn er zugleich € 200.000,- als Vorauszahlung für seine Leistung erwartet habe erläuterte der Vertreter der Bf., dass es sich um unterschiedliche Vertragspartner gehandelt habe.

Zur Frage, warum C als Vermittler und zugleich befugte Person für den Auftraggeber auftreten konnte und ob diese Doppelfunktion vom Gf. der Bf. hinterfragt worden sei, wurde auf eine dafür notwendige Nachfrage bei der Bf. verwiesen.

Der Berichterstatter erläutert, dass Z im Schreiben vom 15. Mai 2012, das einem mail gleichen Datums im Anhang mitgesendet wurde, als für den Geschäftspartner auftretend dargestellt und gleichzeitig als Strohmännchen bezeichnet worden sei.

Zudem wurde in diesem Schreiben eine Bankbestätigung erwähnt, die der Gf. der Bf. nie erhalten hat.

Die Feststellung der Behörde, wonach der Auftrag unter Berücksichtigung der Provisionszahlung verlusterzeugend gewesen wäre, wird von dem Vertreter der Bf. in Abrede gestellt.

Über das Ergebnis der polizeilichen Ermittlungen sowie den Umstand, wonach die Behörde erst lange nach der erfolgten Malversation und dem Beginn der Außenprüfung eingeschaltet worden sei, vermochte der Vertreter der Bf. keine Angaben zu machen.

Der Berichterstatter entwarf in der Folge ein alternatives Szenario, wonach der alleinige

Gesellschafter-Gf. der Bf., X in die vorgeblichen Betrugshandlungen involviert gewesen sein könnte und ein (teilweiser) Rückfluss bzw. Verbleib des als Betriebsausgabe abgesetzten Betrages bei diesem denkbar sei.

Festgestellt wurde dazu, dass der Gf. im fraglichen Zeitraum alleiniger Ges-Gf. der Bf. war, diese seit 2004 vertritt und im Zuge ihrer Gründung seine Einzelunternehmung in die Bf. einbrachte.

Die Senatsverhandlung wurde vertagt, da der Vertreter der Bf. die Vorlage weiterer Unterlagen beantragte und diese bis 20. November 2020 zusagte, wobei er für die Fortführung des Senates den Antrag auf mündliche Verhandlung zurückzog.

In den, der Behörde am 20. November 2020 übermittelten Unterlagen bezog sich die Bf. auf die Bestimmung des § 162 BAO deren Anwendbarkeit ihrer Ansicht nach nicht vorlag.

§ 162 BAO sei nur dann heranzuziehen, wenn sich der Abzugswerber weigere, den Empfänger bekannt zu geben. Gegenständlich bestehe keinerlei Interesse der Bf. dies nicht zu tun, da sie selbst Ansprüche gegen den Empfänger geltend machen wolle, diese aber nicht durchsetzen könne.

Die Empfängerbenennung sei nur dann zulässig, wenn dies keinen unmöglichen oder unerfüllbarer Auftrag darstelle, wie im Falles eines Diebstahls (VwGH 10. Jänner 1958, 1176/56).

Die Bf. habe alle ihr bekannten Details über den Empfänger offengelegt, sodaß ein Auftrag nach § 162 BAO nicht hätte ergehen dürfen. Der Bf. könne kein Verschulden zur Last gelegt werden, auch mangle es dem Bescheid an entsprechenden Feststellungen. Da eine genauere Empfängerbenennung faktisch nicht möglich sei bzw. der Bf. kein Verschulden zur Last gelegt werden könne, hafte dem Bescheid ein Verfahrensfehler an.

§ 162 BAO sei darüber hinaus schon deshalb nicht anwendbar, da die Betrugshandlung in Italien gesetzt worden sei und sich C als in Liechtenstein ansässig ausgewiesen habe. Es sei daher mit hoher Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass der Empfänger der Provisionszahlung in Österreich nicht steuerpflichtig sei, für welchen Fall eine Empfängerbenennung unterbleiben könne (VwGH 6. Oktober 2020, 2007/13/0067).

Der Empfängerbenennung sei vollinhaltlich durch Bekanntgabe von C als Empfänger der Vermittlungsprovision entsprochen worden.

C habe bei seinem ersten Meeting mit dem Gf. der Bf. den Eindruck fachlicher Kompetenz erweckt. Er habe eine Visitenkarte ausgehändigt und ein sicheres Auftreten an den Tag gelegt. Im Zusammenhang mit zuvor geführten Telefonaten bzw. e-mails sei der Eindruck eines vertrauenswürdigen Geschäftsmannes entstanden.

Der Gf. der Bf. habe auf einen weiteren Identitätsnachweis verzichtet, was angesichts der sonstigen Umstände der Kontaktaufnahme als äußerst unhöflich aufgefasst worden wäre. Es sei aber davon auszugehen, dass sich C in diesem Fall eines gefälschten Ausweises bedient hätte, sei der Betrug doch minutiös geplant gewesen.

Erwähnt wurde, dass die Bf. schon in der Vergangenheit des Öfteren Aufträge mit

Auslandsbezug durchgeführt habe.

C sei unter der von ihm bekannt gegebenen Telefonnummer bis 12. Juni 2012 stets erreichbar gewesen.

Zwischen dem ersten Treffen in Mailand und jenem in Udine liege eine umfassende, der Behörde offengelegte Korrespondenz vor.

Die Gattin des Gf. der Bf. (zugleich Dienstnehmerin der Bf.), X1 habe Internetrecherchen betreffend Z bzw. C durchgeführt, wobei sich herausgestellt habe, dass es sich bei beiden Personen um Geschäftsmänner gehandelt habe.

Das Z als Strohmann bezeichnet worden sei sei auf die schlechten Deutschkenntnisse von Frau ***7*** zurückzuführen, sie habe damit auf einen Treuhänder bzw. eine Person, die für eine andere handle verweisen wollen was insofern schlüssig gewesen sei, als Z für die R1 tätig gewesen sein sollte. Die Gesellschaft werde nach einer am 16. November 2020 angestellten Internetrecherche weiterhin als aktives Unternehmen geführt.

Als weitere Nachweise des von der Bf. dargelegten Sachverhalts wurde vorgelegt:

- eine Zahlungsbestätigung für Flüge des Gf. der Bf. am 13/14. Mai 2012 nach/von Wien bzw. Mailand;
 - ein Boarding Pass vom 14. Mai 2012 ausgestellt auf X;
 - Eine Tankrechnung vom 6. Juni 2012 Südautobahn/Techelsberg am Wörthersee;
 - Ein Zahlungsbeleg betr. Autobahngebühr in Udine;
 - eine Hotelrechnung (Astoria Hotel Italia) vom 6. Juni 2012, ausgestellt auf den Gf. der Bf.
- Der Gf. habe zur Absicherung auf einer Anzahlung von € 200.000,- bestanden und sei bei Übergabe der Meinung gewesen, dass die Anzahlung bereits überwiesen wurde bzw. der Auftrag dafür bereits gegeben worden sei.

Dass C die Architektenwerkverträge mit Firmenstempel der R1 versehen habe, habe der Gf. nicht wahrgenommen. C habe als Vertreter bzw. Bevollmächtigter von Z1 agieren sollen.

Durch die Täuschungshandlung der involvierten Personen, insbesondere des C sei X in einem Irrtum hinsichtlich eines von den Tätern nie beabsichtigen Geschäftes veranlasst gewesen der dazu geführt habe, dass diesem Geld übergeben worden sei. Der Tatbestand des Betruges nach § 146 StGB sei unstrittig erfüllt.

Bei Betrugshandlungen im Rahmen einer betrieblichen Tätigkeit sei der daraus resultierende Schaden als Betriebsausgabe abzugsfähig (nochmaliger Hinweis auf den Artikel Renner in der SWK 33/2017, 1375).

In einer am 11. November 2020 erfolgten Rücksprache mit Bezirksinspektor ***5***, LPD Oberösterreich habe dieser telefonisch bestätigt, dass er die Anzeige gemeinsam mit einem zweiten Betrugsfall mit offenbarem Bezug zu den gleichen Tätern bei der Staatsanwaltschaft Wien zur Anzeige gebracht habe. Der Akt (Aktennummer bekannt) sei nach Auskunft von ***5*** für das Bundesfinanzgericht einsehbar.

In der am 2. Dezember 2020 fortgesetzten Senatsverhandlung wurde der bisherige Verfahrensablauf wiederholt und der Inhalt der Eingabe vom 20. November 2020 (rechtliche

Ausführungen zu § 162 BAO, Beantwortung von in der mündlichen Senatsverhandlung aufgeworfenen Fragen, Darstellung des Sachverhalts sowie Vorlage von Unterlagen betreffend der Reisen des Gf. nach Italien) unter Zuhilfenahme einer schriftlich erstellten Zusammenfassung vorgetragen.

Über die Abstimmung des Senats wurde eine gesonderte Niederschrift aufgenommen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

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

§ 162 BAO lautet:

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

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

§ 20 BAO lautet:

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

§ 22 Abs. 3 KStG 1988 lautet:

(3) Zusätzlich zur Körperschaftsteuer gemäß Abs. 1 und 2 ist ein Zuschlag in Höhe von 25% von jenen Beträgen zu entrichten, bei denen der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde die Gläubiger oder Empfänger der Beträge nicht genau bezeichnet.

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.

§ 115 Abs. 1 BAO lautet:

Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten,

eingeschränkt.

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Anfang Mai 2012 meldete sich im Sekretariat der Bf. ***6*** und teilte mit, dass er einen Architekten zur Umsetzung von Projekten suchen würde, wobei er um Rückruf bat.

In einem Telefonat mit X erklärte ***6***, dass ein Investor namens C mehrere Projekte, u.zw. zunächst ein Hotel in Kroatien umsetzen möchte und eine persönliche Kontaktaufnahme anstrebt.

X traf C am **13. Mai 2012** in Mailand.

Dabei wurden Planungsleistungen für einen Hotelumbau mit einem Investitionsvolumen von € 3,5-4 Mio., ein Hotel sollte von der Kategorie 3* auf ein 5* angehoben werden vereinbart und weitere Projekte in Aussicht gestellt.

C erklärte in diesem Gespräch, das Projekt für eine andere Firma zu vermitteln, wobei er eine Provision i.H.v. € 80.000,- bis 100.000,- in bar verlangte. Im Gegenzug sollte die Bf. vorweg € 200.000,- für ihre zu erbringenden Leistungen erhalten.

C übergab dabei seine Visitenkarte mit e-mail und Telefonnummer und war für X in der Folge auch erreichbar.

Am **14. Mai 2012** meldete sich ***9*** via e-mail im Namen von C bei der Bf. und übersendete Pläne für das Projekt ‚Hotelumbau‘ sowie ein weiteres Projekt ‚Mehrfamilienhaus‘.

Die Bf. übermittelte mit e-mail vom **15. Mai 2012** (7:10 Uhr) ein Hotel-Honorarangebot sowie einen Architektenwerkvertrag an C.

Das Honorarangebot erging an die G z. Hd. C an dessen auf der Visitenkarte angeführte Adresse, ***11***.

Am selben Tag (**15. Mai 2012**) um 12:37 Uhr erreichte X eine e-mail von C (Verfasserin Fr. ***7***), mit der ihm eine Passkopie von Z übermittelt und dazu erläutert wurde, dass dieser ab jetzt sein Vertragspartner ist. Einem mit dem mail gleichfalls übermittelten Brief im Namen der G, ***1*** Land Tower, (Verfasserin ***9***) ist zu entnehmen, dass Z alle Verträge unterzeichnen wird und die Rechnung der Bf. nicht an die G, sondern an die R1 zu stellen ist. Mit mail vom **17. Mai 2020** übermittelte die Bf. C ein inhaltlich identes Honorarangebot über € 564.200,-, nunmehr gerichtet an R1 z. Hd. Z, ***8***.

Nach Terminverschiebungen hinsichtlich des vereinbarten Treffens wurde mit e-mails vom 28/29. Mai 2012 ein solches am 6. Juni 2012 in Udine vereinbart.

Der Gf. der Bf. übermittelte der steuerlichen Vertretung mit mail vom **29. Mai 2012** eine kurze Darstellung des Geschäftsfalles verbunden mit der Frage, ob er die erwartete Barzahlung über € 200.000,- ohne Probleme auf das Firmenkonto überweisen bzw. diese bereits in Udine veranlassen könne. Er vermeldet Zweifel hinsichtlich der vereinbarten Vorgangsweise und sendet als Beilagen Internet-Recherchen betreffend C bzw. Z, nach der diese als Funktionsträger in mehreren Kapitalgesellschaften aufscheinen.

Zum Treffen am **6. Juni 2012** in Udine erschien C, nicht aber Z.

Dabei wurde dem Gf. der Bf. der Eindruck vermittelt, dass C ein Telefonat mit Z führte und dieser die Überweisung der vereinbarten Anzahlung i.H.v. € 200.000,- auf das Bankkonto der Bf. veranlasst, weshalb er C € 100.000,- als Vermittlungsgebühr in bar übergab.

Im Zusammenhang mit dem Treffen in Udine lagen folgende Unterlagen vor:

- Eine Zahlungsbestätigung der Bf. an die R1 vom 6. Juni 2012 über € 200.000,- (nicht unterzeichnet);
 - Eine von der Bf. unterfertigte ‚Honorarnote 1‘ vom 6. Juni 2012 als Vorauszahlung für von ihr geleistete Planungsleistungen für das Projekt 5* Hotel Kroatien, Zadar – Insel Olib über € 200.000,-, gerichtet an die R1 z. Hd. Z;
 - Ein zwischen der Bf. und der R1 von beiden Parteien unterfertigter Architektenwerkvertrag vom 6. Juni 2012 (Paraphe für R1 von C, Stempel der R1);
 - Ein von der Bf. handschriftlich verfasstes Schreiben, in dem Kontaktdaten des Notariats, über das die weitere Abwicklung des Geschäftsfalles erfolgen sollte, bekannt gegeben wurde. Das Schreiben wurde von der X und für die R1 von C unterzeichnet;
 - Eine Zahlungsbestätigung der G (Adresse im Briefkopf: ***14***), über € 100.000,- für eine Vermittlungstätigkeit zwischen der R1 und der Bf., gezeichnet mit Paraphe von C für die G, ***1***;
 - Eine Notiz der Bf., auf dem ihre Kontendaten aufscheinen. Handschriftlich wurde diese um den IBAN ergänzt, auf dem die letzten 4 Nummern fehlen.
 - Eine telefonische Nachricht vom 6. Juni 2012 13:11 Uhr an eine TelNr. beginnend mit +39 327 096... mit der ein unvollständiger IBAN und die BIC der Bf. übermittelt wurden.
 - Zudem wurde das am 17. Mai 2012 von der Bf. erstellte Honoraranbot von beiden Parteien (Bf., C für die R1) am 6. Juni 2012 unterfertigt und mit einem Stempel der R1 versehen.
- Nachdem die Bf. die von ihr erwartete Anzahlung über € 200.000,- nicht erhalten hatte, urgierte sie mit e-mails vom **15. Juni bzw. 21 Juni 2012** bei C bzw. ***9***.

Die darin angedrohte Anzeige für den Fall der Nichtzahlung unterblieb zu diesem Zeitpunkt.

Aus einem Schreiben des Rechtsanwaltes ***15*** geht hervor, dass er sich an ein mit X geführtes Gespräch im **Herbst 2012** erinnern kann, bei dem er den Tatbestand des Betruges bestätigt, aber eine Anzeigenerstattung mangels Erfolgsaussichten als entbehrlich ansah.

Nach Beginn der Außenprüfung am **14. Jänner 2014** nahm X Kontakt mit der Polizeibehörde Abteilung Betrug auf, worüber eine Niederschrift über seine Zeugenvernehmung bei der LPD Oberösterreich vom **21. Februar 2014** betreffend gewerbsmäßigen Betrug vorgelegt wurde.

Der Berichtersteller eröffnete der Bf. in der mündlichen Verhandlung vom 3. November 2020 seine Bedenken hinsichtlich der oben dargelegten, im Wesentlichen auf Telefonaten, e-mails samt Anhängen, Treffen des Gf. der Bf. mit C sowie dessen Aussagen vor der Landespolizeidirektion basierenden Sachverhaltsdarstellung.

Grund dafür war, dass die Vertragspartner der Bf. mit Ausnahme von C physisch nicht in Erscheinung traten, die wahre Identität sämtlicher in den Geschäftsvorfall involvierter Personen auf Seiten der Auftraggeber und Vermittler unbekannt ist und diese nicht greifbar

sind.

Es wäre demnach denkbar, dass der Gf. der Bf., zugleich 100%iger Gesellschafter der Bf. selbst in die Malversationen involviert war und ein Großteil der bar übergebenen Gelder den Besitzer entweder nicht wechselte oder an ihn zurückfloss.

Angesichts der Vielzahl der von der Bf. vorgelegten Unterlagen, die allerdings nur bei oberflächlicher Betrachtung einen ordnungsgemäßen Geschäftsvorfall vermuten lassen, des Nachweises der behaupteten Auslandsreisen des Gf. sowie insbesondere des Umstandes, dass letztendlich eine polizeiliche Anzeige erstattet wurde, wobei die Bf. im Schreiben vom 20. November 2020 darauf hingewiesen hat, dass nach Rücksprache mit dem damit befassten Polizeibeamten ein weiterer Betrugsfall bei der Staatsanwaltschaft zur Anzeige gebracht wurde und von gleichen Tätern auszugehen sei, wird ohne Einsichtnahme in das do. Aktenmaterial der Staatsanwaltschaft in freier Beweiswürdigung angenommen, dass die Bf. wie von ihr dargestellt Opfer einer mutmaßlichen Betrugshandlung wurde.

Kontaktpersonen der Bf., (C, *6***, ***9***, sowie Z)**

Bei dem Geschäftsfall beschränkten sich persönliche Kontakte auf zwei Treffen zwischen dem Gf. der Bf., X und C (in Mailand und Udine). Alle Übrigen involvierten Personen agierten telefonisch oder via e-mail.

Die Gattin des Gf. der Bf., X1 recherchierte im Vorfeld des Treffens in Udine im Internet nach C, wobei eine Person dieses Namens als Funktionsträger mehrerer Kapitalgesellschaften (an der vorgeblichen Postfach-Adresse der G, ***12***) ausgewiesen ist. Eine Verbindung zur G ist nicht ersichtlich. Eine Kontaktaufnahme zu dieser Gesellschaft mit Sitz in Singapur erfolgte zu keinem Zeitpunkt.

Eine Überprüfung der Identität des Empfängers der Barzahlung, des vorgeblichen C unterblieb. Die von C übergebene Visitenkarte, die auf eine Beschäftigung für die G hindeutet und eine Adresse in Lichtenstein aufweist ist als Nachweis für die wahre Identität des Geschäftspartners denkbar ungeeignet, kann eine solche doch in jedem beliebigen Druckshop oder mit geringen Computerkenntnissen selbst erstellt werden.

Aufgrund der vorliegenden Umstände kann mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit angenommen werden, dass es sich bei der gegenüber X als C auftretenden Person um eine gefälschte Identität handelt.

Zur Identitätsfeststellung der übrigen Beteiligten liegt lediglich eine der Bf. übermittelte Passkopie von Z vor, der von C als für die R1 vertretungsbefugte Person benannt wurde, aber persönlich nie in Erscheinung trat.

Wie der vorgebliche C in den Besitz der Kopie des Reisepasses von Z kam ist nicht bekannt. Eine von X1 durchgeführte Internetrecherche zu Z führte zum Ergebnis, dass dieser bei mehreren schweizer Gesellschaften im Handelsregister eingetragen ist.

Auch in diesem Fall fehlt eine Verbindung der Person zu der Gesellschaft, für die er tätig werden sollte (R1).

Eine Recherche zur R1 hätte nach Darstellung der Ap. ergeben, dass an der Adresse dieser Gesellschaft eine Vielzahl weiterer Unternehmen situiert waren und zum Verdacht des Vorliegens einer Briefkastengesellschaft geführt.

Wiederum ist an mit Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass Z als vorgeblicher Vertreter der R1 das gegenständliche Rechtsgeschäft mit der Bf. nicht eingegangen ist.

Eine Kontaktaufnahme der Bf. zu Z1 unterblieb, ein Nachweis welche Funktion dieser in der Gesellschaft ausübt wurde weder vom vorgeblichen Vermittler gefordert, noch wurden vom Gf. solche Ermittlungshandlungen gesetzt.

Es ist als erwiesen anzunehmen, dass der vorgebliche C ohne Wissen des Z1 dessen Namen (als Vertragspartner der Bf.) ins Spiel gebracht hat.

Es ist weiters davon auszugehen, dass die beiden weiteren bei dem Geschäftsvorfall ‚auftretenden‘ Personen, ***9*** und ***6***, in die anzunehmenden betrügerischen Handlungen involviert waren. Ob es sich bei den verwendeten Namen um tatsächliche Identitäten handelt ist mangels weiterer Informationen nicht eruierbar, aber in hohem Maße unglaubwürdig.

Vertragspartner der Bf. (Leistungen Hotelumbau bzw. Vermittlungsleistung)

Bei der G, ***16*** ist nach einer Internetabfrage (google, mit rd. 326 Mio. Treffern) davon auszugehen, dass es sich um ein tätiges Unternehmen handelt.

Der dem Gf. mit e-mail im Anhang übermittelte Brief dieser Gesellschaft vom 15. Mai 2012 weist, (mit Ausnahme einer italienischen TelNr. bzw. der Mailadresse von C) die im Internet ausgewiesene korrekte Adresse dieser Gesellschaft (in Singapur) auf.

Der Brief wurde von ***9*** für die G erstellt.

Die im Layout gleich gestaltete Zahlungsbestätigung der Gesellschaft vom 6. Juni 2012 über € 100.000,- weist hingegen die Adresse ***10*** ***17***, Liechtenstein aus.

Die genauen Gesellschafts- und Vertretungsrechte, insbesondere des für sie auftretenden C konnten nicht dargelegt werden.

Aufgrund des Sachverhalts ist davon auszugehen, dass C keine Funktion in der Gesellschaft innehatte, sie vielmehr vorschob und sich ihres Namens bediente.

Zur R1, ***13***, wurde von Seiten der Behörde festgestellt, dass an dieser Adresse mehrere Gesellschaften ihren Sitz haben und es sich um eine Briefkastenfirma handeln dürfte.

Unterlagen zur R1 bzw. des hinter ihr stehenden Personenkreises wurden nicht vorgelegt.

Es ist daher unklar aber auch äußerst unglaubwürdig, dass (der real existierende) Z für diese Gesellschaft als dessen Vertreter tätig werden durfte, wobei aufgrund der dargelegten Umstände von einem von C geschaffenen Konstrukt auszugehen ist.

Als höchst unüblich ist der Umstand zu werten, dass C nicht nur für die G sondern auch für die R1 Unterlagen, darunter den Architektenwerkvertrag zeichnen konnte, ohne dass dessen entsprechende Berechtigung von Seiten der Bf. hinterfragt wurde.

Die behauptete, von der Gesellschaft beabsichtigte Kategorieanhebung des Hotels stellt sich als reine Fiktion dar.

Wenn die Behörde festgehalten hat, dass der Empfänger des Geldbetrages nicht benannt wurde, so ist dieser Feststellung nach dem dargelegten, als erwiesen anzunehmenden Sachverhalt zu folgen.

Weder hat die G, Singapur, eine Vermittlungsleistung erbracht, noch wurde C für diese Gesellschaft tätig. Wer die als C auftretende Person tatsächlich war, war nicht eruierbar. Auch von Seiten der Bf. wurden die vertraglich vereinbarten Leistungen nicht erbracht.

Anwendung des § 162 BAO / 22 Abs. 3 KStG 1988

Nach § 162 BAO kann die Abgabenbehörde verlangen, daß der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet.

Die Aufforderung zur Empfängerbenennung liegt im Ermessen (§ 20 BAO) der Behörde.

Zu beurteilen ist daher die Frage, ob die Ap. im Zuge ihrer Auftragserteilung zur Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO den ihr dabei zukommenden Ermessensspielraum richtig ausgeübt hat (vgl. Ritz, BAO⁶ § 162 Rz. 2, u.a. mit Verweis auf VwGH vom 3. Juni 1987, Zl. 86/13/0001).

Das Verlangen der Behörde nach Benennung des Empfängers der Geldbeträge wäre dann rechtswidrig, wenn der Auftrag offenbar unerfüllbar ist, ein Umstand, der nach der Rechtsprechung des VwGH dann vorliegt, wenn eine unverschuldete tatsächliche Unmöglichkeit vorliegt, den Empfänger namhaft zu machen (vgl. Ritz, BAO⁶ § 162 Rz. 3 bzw. zuletzt VwGH 9. Juni 2020, Ra 2020/13/0001).

Die Behörde hat in ihrem Bericht u.a. ausgeführt:

„Der Abgabenbehörde ist bekannt, dass der Abgabepflichtige die verlangten Angaben aus unabwendbaren Gründen nicht machen kann, dem ist jedoch entgegenzuhalten, dass der Verwaltungsgerichtshof in Fällen von Geschäftsbeziehungen mit Steueroasen von einer Beweisvorsorgepflicht spricht.“

Sollte sie damit von einem unerfüllbaren Verlangen nach Bekanntgabe des Empfängers der Zahlungen ausgegangen sein, dass aber mangels der vorliegenden Beweisvorsorgepflicht unbeachtlich war, so ist ihr darin nicht zuzustimmen.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 2. März 1993, 91/14/0144 dazu u.a. ausgeführt:

„Die Bezeichnung der Empfänger der aufgewendeten Beträge kann jedoch nicht als UNVERSCHULDETERMAßEN tatsächlich unmöglich angesehen werden, wenn dem Steuerpflichtigen die Bezeichnung der Empfänger auf Grund seines eigenen Verhaltens unmöglich wurde (vgl. das hg Erkenntnis vom 29. November 1988, 87/14/0203).“...

Setzt aber der Steuerpflichtige ohne zwingende Gründe ein Verhalten, das ihn daran hindert, den Empfänger von Zahlungen namhaft zu machen, so kann grundsätzlich nicht gesagt werden, die Erfüllung der im § 162 BAO vorgesehenen Pflichten seien ihm unzumutbar (vgl. das hg Erkenntnis vom 8. Juni 1988, 84/14/0069).‘

Im Beschwerdefall liegt (ungeachtet der bei Auslandssachverhalten erforderlichen erhöhten Mitwirkungspflicht, die in einer Beweisvorsorgepflicht mündet) kein unerfüllbares Verlangen vor.

Von zentraler Bedeutung für das Gelingen der betrügerischen Handlungen war zwar, dass sich der langjährige Ges.-Gf. der Bf. nicht der Identität des auftretenden Vermittlers vergewisserte, die Behörde hat aber u.a. auch festgestellt, dass ein unüblicher Geschäftsvorfall schon deshalb vorlag, weil von der Bf. im gesamten Prüfungszeitraum (2011-2012) kein anderes Geschäft mit einer vorangehenden Provisionszahlung abgewickelt wurde. Bei dem erwarteten Auftrag handelte es sich um die erstmalige Geschäftsbeziehung zu einem bisher unbekannten Auftraggeber und einem gleichfalls unbekannten Vermittler.

Die Zahlungen in beträchtlicher Höhe sollten, für einen derartigen Geschäftsabschluss ebenso unüblich, in Bar erfolgen.

Dem langjährig in der Branche tätigen Gf. der Bf. wäre es schon aus diesem Grund zumutbar gewesen, bei der Abwicklung des gegenständlichen Geschäftes einen besonderen Sorgfaltsmaßstab, die entsprechende Ermittlungshandlungen einschließt, anzulegen.

Solche finden nicht in der Internetabfrage der Namen von auftretenden/bekannt gemachten Personen ihr Ende, sondern haben u.a. Recherchen über deren Funktion und damit ihre Berechtigung, für vorgebliche Geschäftspartner tätig zu werden und Geschäfte abzuschließen, zu umfassen.

Hätte sich die Bf. näher über die als Vermittler auftretende Gesellschaft informiert, wäre sie möglicherweise zu dem Schluss gekommen, dass ein international agierender Konzern bei Geschäften keine mangelhaften Schreiben mit derart holprigen und fehlerhaften Deutsch, wie jenem vom 15. Mai 2012, verfassen lässt.

Hätte die Bf. nähere Erkundigungen über den vorgeblichen Auftraggeber, die R1 eingeholt, so wäre ihr möglicherweise aufgefallen, dass an der Firmenadresse eine Vielzahl weiterer Unternehmen ihren Sitz hat und es sich um eine Briefkastenfirma handeln könnte. Als bekannt darf angenommen werden, dass es dem Gf. angesichts laufender medialer Berichterstattung bewusst ist, dass es sich bei Liechtenstein um eine Steueroase handelt.

Speziell das weitere Agieren des Gf. im Zuge des Treffens mit C in Udine lässt die Annahme eines unverschuldeten Verhaltens das dazu führte, dass der Empfänger der Zahlung nicht benannt werden kann, nicht zu.

Die Frage, warum er sich mit dem von C als Vermittlungsprovision geforderten Betrag i.H.v. € 100.000,- in bar in Udine einfand, wenn er gleichzeitig eine Anzahlung i.H.v. € 200.000,- in bar vom Vertreter (Strohmann) der G erwartete, blieb unbeantwortet.

Weshalb akzeptiert wurde, dass C bei diesem Treffen als Vermittler das von der Bf.

vorbereitete Honoraranbot vom 17. Mai 2012 sowie den Architektenwerkvertrag (vom 6. Juni 2012) für den Auftraggeber unterzeichnen konnte, ist unerklärlich.

Dass der Gf. der Bf. somit keinen Nachweis (eine Vollmacht) verlangt hat, woraus hervorgeht, dass C berechtigt ist, nicht nur zu vermitteln, sondern in einer Doppelfunktion auch für den Auftraggeber Verträge zu unterzeichnen ist im Geschäftsverkehr völlig unüblich.

Dass C das Anbot bzw. den Vertrag mit einem Stempel der R1 versehen konnte, rundet das Gesamtbild einer völlig außer Acht gelassenen Sorgfaltspflicht seitens der Bf. ab.

Schließlich wurde eine Visitenkarte als einziger Identitätsnachweis akzeptiert, auf dem u.a. C und die G sowie eine Postfachadresse in Vaduz aufscheinen.

Da die Visitenkarte bereits beim ersten Treffen in Mailand übergeben wurde, hätte die Bf. Kontakt mit der G aufnehmen und sich darüber informieren können, ob ein C für sie tätig ist – mit einem als bekannt anzunehmenden Ausgang.

Auch die Argumentation, dass das Verlangen eines Identitätsnachweises in Form eines Ausweises unhöflich wäre, ist angesichts des Umstandes, dass C € 100.000,- in bar übergeben wurden, nicht nachvollziehbar.

Aus all dem geht hervor, dass der Steuerpflichtigen die Bezeichnung des Empfängers des Geldbetrages auf Grund des keineswegs unverschuldeten Verhaltens des Geschäftsführers unmöglich wurde.

Wie die Behörde zutreffend dargelegt hat, liegt im Fall von Sachverhaltselementen, die ihre Wurzeln im Ausland haben, zudem eine erhöhte Mitwirkungspflicht in Form einer Beweismittelbeschaffungs- und einer Vorsorgepflicht vor (vgl. Ritz, BAO⁶ § 115 Rz. 10 m.w.N). Bei dem zu beurteilenden Rechtsgeschäft ist ein Auslandssachverhalt gegeben, die beteiligten Gesellschaften haben ihren Sitz im Ausland, die Gesellschaft (G), die vorgeblich Vermittlungsleistungen erbracht hat, hat ihren Sitz in Singapur, der Auftraggeber (R1) in Liechtenstein.

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

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

Mai 1993, 93/14/0019).‘

Da an der Adresse der R1 nach den Feststellungen der Behörde weitere Gesellschaften ihren Sitz haben, war davon auszugehen, dass es sich bei dieser nach der (unwidersprochen gebliebenen) Vermutung des Finanzamtes um eine Domizil- oder Briefkastengesellschaft handelt.

Jedenfalls hätte dieser Umstand, zumal die Gesellschaft in einer bekannten Steueroase situiert ist, im Fall der Kenntnis durch die Bf. zu weiteren Ermittlungshandlungen führen müssen. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass dieses Unternehmen, wie im Schreiben der Bf. vom 20. November 2020 dargestellt, nach einer Internetrecherche nach wie vor als aktive Gesellschaft geführt wird.

Der Hinweis auf die von C übergebene Visitenkarte mit Bezug auf die Gesellschaft in Singapur, dessen fachkundiges Auftreten sowie die erhaltenen mails, stellt sich für einen Identitätsnachweis zumal in der Baubranche als betrugsaffinem Geschäftsbereich, als unzureichend dar.

Wenn der Bf. in dem Schreiben vom 20. November 2020 darauf hinweist, dass im Fall eines Diebstahls (VwGH 10. Jänner 1958, 1176/56) eine Unmöglichkeit der Empfängerbenennung vorliegt und dies auch für Betrugshandlungen gelten muss, so ist dazu auszuführen:

In dem benannten Erkenntnis des VwGH, dass sich noch auf die Vorgängerbestimmung des § 162 BAO, sohin § 205 AO bezog, ging es keineswegs um eine Diebstahl sondern um Zuwendungen eines Baumeisters an Hausverwalter und Hauseigentümer, die der Bf. nicht namhaft machen wollte. Die do. Beschwerde wurde als unbegründet abgewiesen. Selbst wenn ein Erkenntnis (unter anderer Zahl) mit dem behaupteten Inhalt vorliegen sollte, wäre zu beachten, dass im Fall eines Diebstahls der Übeltäter i.d.R. nicht greifbar ist, gegenständlich C gegenüber der Bf. aber sehr wohl körperlich in Erscheinung trat und Geld von ihr in Empfang nehmen konnte.

Zu den von der Bf. im Schreiben vom 5. Mai 2020 herangezogenen BFH Judikaten (vom 7. Februar 2018, X R 10/16 bzw. 25. April 2018, IX R 24/16) ist anzumerken, dass diesen Entscheidungen keine, der § 162 BAO vergleichbare Norm zu Grunde lag.

Auch der Artikel Renner, SWK 2017 33, S 1375 der auf das Judikat des BFH Bezug nimmt, wonach das Nichterkennen von Malversationen dem Abgabepflichtigen nicht angelastet werden kann und durch betrügerische Handlungen entstandene Aufwendungen unter bestimmten Bedingungen Betriebsausgaben/Werbungskosten darstellen können, wurde nicht unter dem Aspekt der Anwendung des § 162 BAO beleuchtet.

Anzumerken ist dazu, dass nicht der Umstand, dass eine anzunehmende Betrugshandlung an der Bf. verübt wurde Grundlage für die Aufforderung zur Empfängerbenennung war, sondern das von ihr verschuldete Verhalten, die es ihr unmöglich macht, den wahren Empfänger der

Zahlung zu benennen.

Aus dem vorliegenden Sachverhalt ergibt sich zwingend der Schluss, dass die Bf. ihrer erhöhten Mitwirkungspflicht (Beweisvorsorgepflicht, § 115 BAO) ebenso wenig nachgekommen ist, wie der sie treffenden Sorgfaltspflicht.

Nach der Rechtsprechung des VwGH vom 30. Juni 2010, 2007/13/0067 kann dann auf die Empfängerbenennung verzichtet werden, wenn der wirkliche Empfänger der Zahlungen im Inland nicht steuerpflichtig ist (vgl. Ritz, BAO⁶ § 162 Rz. 8).

Wenn die Bf. dazu erklärt, dass die Betrugshandlung in Italien gesetzt wurde und sich C als in Liechtenstein ansässig ausgewiesen hat, sodaß davon ausgegangen werden kann, dass der Empfänger der Provisionszahlung in Österreich nicht steuerpflichtig ist, so geht diese Annahme völlig an den vorliegenden Umständen vorbei.

Der ‚Ausweis‘ der Ansässigkeit beschränkt sich auf die Visitenkarte einer nach Ansicht der Bf. als Betrüger agierenden Person, wobei beim Empfänger des Barbetrages, ‚C‘ mangels bekannter Identität keineswegs sichergestellt ist, dass dieser im Inland nicht steuerpflichtig ist. Einem derartigem Einwand kann daher kein Erfolg beschieden sein.

Da sich die Ermessensübung vor allem am Zweck der Norm zu orientieren hat (vgl. Ritz, BAO⁵ § 20 Rz. 8), der Zweck dieser Norm sicherstellen soll, dass die bei einem Abgabepflichtigen abgesetzten Beträge beim Empfänger versteuert werden müssen und der/die Empfänger im Dunkeln bleiben, hat die Abgabenbehörde das ihr zukommende Ermessen richtig ausgeübt. Wenn die Behörde bei dem vorliegenden Sachverhalt in freier Beweiswürdigung (§ 167 BAO) von der Bf. die Benennung der als Betriebsausgabe abgesetzten Vermittlungsprovision verlangt hat (§ 162 BAO), so ist dies nicht als rechtswidrig zu erkennen.

Neben der Aberkennung der geleisteten Beträge als Betriebsausgaben kam gemäß § 22 Abs. 3 KStG 1988 ein Zuschlag i.H.v. 25% für die als Vermittlungsprovision geleisteten Zahlungen zur Anwendung. Ein solcher ist dann zu entrichten, wenn der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde die Gläubiger oder Empfänger der Beträge nicht genau bezeichnet.

Der Gesetzestext des § 22 Abs. 3 KStG 1988 verweist zwar nicht formal auf § 162 BAO, die Bestimmung war aber nach der Judikatur des VwGH vom 14. September 2017 Zl.

2016/15/0004 *‚zweifelsfrei ein Orientierungspunkt für den Gesetzgeber‘*.

In dem benannten Erkenntnis wurde auch erwogen, dass der Zuschlag zur Körperschaftsteuer gemäß § 22 Abs. 3 KStG 1988 unabhängig vom Vorliegen der Anspruchsvoraussetzungen des § 162 BAO besteht.

Nachdem die Empfänger des Betrages von € 100.000,- nicht benannt werden konnten, erfolgte auch der Zuschlag zur Körperschaftsteuer zu Recht.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Der Bf. führt, soweit ersichtlich zutreffend aus, dass bislang keine höchstgerichtliche Judikatur zu § 162 BAO i.Z.m. Betrugshandlungen ergangen ist.

Maßgeblich für die Beurteilung der gegenständlichen causa war aber, dass die Bf. ohne zwingende Gründe durch unterlassene Kontrollhandlungen ein Verhalten an den Tag gelegt hat, das sie daran hinderte, den Empfänger der Zahlungen namhaft zu machen (vgl. VwGH 2. März 1993, 91/14/0144).

Da auch keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorlag und das BFG gegenständlich den erwähnten Erkenntnissen des VwGH gefolgt ist, war eine ordentliche Revision als nicht zulässig zu erklären.

Wien, am 10. Dezember 2020