

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den RichterR in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch TREND Wirtschaftstreuhand- gesellschaft m.b.H., Paracelsusstraße 13, 5020 Salzburg, über die Beschwerde vom 26. August 2010 gegen den Bescheid des FA Salzburg-Stadt (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 25. Juni 2010 betreffend Einkommensteuer 2004, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf) betreibt am Standort ***1***, ein Architekturbüro.

1 Außenprüfung

Im Zuge einer die Jahre 2004-2006 umfassenden abgabenbehördlichen Außenprüfung wurden im Wesentlichen nachstehende Feststellungen für das Jahr 2004 getroffen (Anm.: Hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 ergeht aus verfahrensrechtlichen Gründen eine eigene Entscheidung):

Im Jahr 2004 sei eine Eingangsrechnung von DI L F für Architektenleistungen als Fremdleistungsaufwand verbucht worden. Die Rechnung stamme jedoch aus dem Jahr 2002.

Ebenfalls 2004 seien von der Firma ***Z***, (Weißrussland; in der Folge kurz: ***Z***) Planerstellungsleistungen für ein Projekt in ***2*** (Bulgarien) und in ***3*** (Slowenien) abgerechnet worden. Die Bezahlung sei in bar erfolgt.

Eine KSV Abfrage habe ergeben, dass keine Informationen zu der Firma vorlägen. Die Nennung der Namen der Mitarbeiter der Firma auf einer vom Bf ausgestellten Auftragsbestätigung zur Projekterstellung sei für die Empfängerbenennung gemäß § 162 Abs. 1 BAO nicht ausreichend. Die Betriebsprüfung könne hier nicht beurteilen, ob und in welchem Umfang Leistungen von den angeführten Personen erbracht worden seien. Der Abzug dieser Zahlung als Betriebsausgabe werde daher nicht anerkannt.

2 Bescheide

Die Abgabenbehörde folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ nach Wiederaufnahme des Verfahrens mit Datum 25.6.2010 einen neuen Einkommensteuerbescheid 2004.

3 Berufung (Beschwerde)

Dagegen brachte der Bf mit Schriftsatz vom 26.8.2010 in verlängerter Rechtsmittelfrist Berufung (nunmehr Beschwerde) ein. In der Begründung wurde hinsichtlich des Jahres 2004 zusammengefasst ausgeführt, dass der Bf während des beschwerdegegenständlichen Zeitraums nur 3 Mitarbeiter beschäftigt habe. Wichtigster Auftraggeber des Bf sei die Firmengruppe P gewesen. Es handle sich dabei um einen weltweit tätigen Konzern, welcher an Standorten in Westeuropa, Osteuropa, Südamerika und Nordamerika sowie Asien ca. 4600 Mitarbeiter beschäftige. Viele Standorte seien vom Bf geplant worden. Derartige Großprojekte hätten die Kapazität des Bf damals überstiegen, sodass ein Teil dieser Arbeiten fremd vergeben werden musste. Vom Bf seien für die Fremdvergabe lediglich Skizzen und grobe Vorentwurfspläne erstellt worden. Die Detailpläne einschließlich der Abstimmung der Projektunterlagen mit den landesspezifischen Gremien (Inspektoren, Behörden, Gutachtern udgl.) seien dann von dritter Seite besorgt worden. Außerdem habe der Bf keine länderspezifischen Kenntnisse der einschlägigen Bau-, Gewerbe, Wasser-, Umwelt- und Urbanistikgesetze gehabt. Aus diesem Grund sei auf Subunternehmer im jeweiligen Land zurückgegriffen worden. Dies auch weil diese kostengünstiger gewesen seien. Aus den Jahresabschlüssen ergebe sich, dass der Bf trotz Weiterverrechnung der streitgegenständlichen Fremdleistungen einen hohen Ertrag aus diesen Projekten erzielt habe.

Im Jahr 2004 sei vom Bf die Firma ***Z*** mit der Projektierung betreffend Werksausbau in ***2*** (Bulgarien) und betreffend ein Projekt in ***3*** (Slowenien) gemäß vorgelegter

Planskizzen beauftragt worden. Der Erhalt des Rechnungsbetrages in der Höhe von insgesamt € 65.300,- sei bestätigt worden. Die KSV-Abfrage bezüglich dieser Firma sei aus dem Jahr 2009 gewesen und daher auf den gegenständlichen Zeitraum nicht anwendbar. Außerdem sage diese nur aus, dass die Firma ***Z*** im Jahr 2009 in keinem Firmenbuch in Weißrussland eingetragen gewesen sei und keine Gewerbeberechtigung besessen habe. Dies sage nichts über eine Leistungserbringung aus.

In der Berufung (Beschwerde) wurde die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung sowie die Entscheidung durch den gesamten Senat beantragt.

4 Vorlage der Berufung

Daraufhin legte das Finanzamt am 14.10.2010 die Berufung (Beschwerde) ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung (Beschwerdevorentscheidung) dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

5 Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichtes

Gemäß § 323 Abs. 38 1. Satz BAO idF FVwGG 2012, BGBl I Nr. 14/2013, sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

6 Verfahren vor dem BFG

Mit den Parteien wurden mehrfach Erörterungsgespräche geführt. Dabei wurden Planunterlagen mit der Firmenaufschrift der ***Z*** vorgelegt.

Mit Schriftsatz vom 23.11.2021 wurde der Antrag auf mündliche Verhandlung sowie die Entscheidung durch den gesamten Senat hinsichtlich 2004 zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Der Bf betreibt sein Architekturbüro in Form eines Einzelunternehmens, das seinen Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelt.

Im Rahmen seiner Tätigkeit als Architekt im Zusammenhang mit Bau- und Renovierungsarbeiten von Standorten der Firma P AG in Osteuropa bediente sich der Bf verschiedener Subunternehmer.

Im Jahr 2004 wurde eine Rechnung der Firma ***Z*** in N (Weißrussland) vom 23.12.2004 für Planerstellungsleistungen in der Höhe von € 65.300,- in Abzug gebracht. Die Rechnung ist im Original in Russisch verfasst, es liegt jedoch auch eine - von einem gerichtlich beeideten Dolmetscher - übersetzte Version vor.

Auf einer vom Bf ausgestellten und unterschriebenen Auftragsbestätigung zur Projekterstellung finden sich handschriftlich die Namen von vier Mitarbeitern der Firma ***Z*** als anwesende Personen. Als Auftragnehmer ist die Firma ***Z*** genannt. Aus dem Dokument geht hervor, dass es sich um Projekte betreffend Standorte der Firma P in ***2*** (Bulgarien) und ***3*** (Slowenien) handelte. Hinsichtlich der Bezahlung wurde „*Barzahlung nach Fertigstellung*“ vermerkt.

Weiters wurden Architekturpläne über den Werksausbau 2004 der P ***2*** vorgelegt, auf dem das Firmenzeichen der ***Z*** vorhanden ist.

Die eben genannten Projekte in Bulgarien und Slowenien haben tatsächlich stattgefunden.

2. Beweiswürdigung

Die Rechnung über die Fremdleistungen der ***Z*** aus dem Jahr 2004 liegt in russischer Sprache und in einer von einem gerichtlich beeideten Sachverständigen übersetzten Form vor. Ihrer Erscheinung nach weist die Rechnung keine Auffälligkeiten auf.

Die Auftragsvergabe erfolgte anlässlich Besprechungen in N und X. Über das Ergebnis der Vereinbarung hat der Bf, unter Verwendung eines selbst erstellten Vordruckes, der von ihm handschriftlich ergänzt wurde, ein Ergebnisprotokoll erstellt und unterschrieben. Darauf sind ua. neben dem Auftraggeber/Auftragnehmer, auch Ort und Zeit, die teilnehmenden Personen und Inhalte des Werkvertrages (Entgelt, Fälligkeit, Fertigstellung) handschriftlich vermerkt. Das Ergebnisprotokoll dürfte anlässlich der Auftragsverhandlungen erstellt worden sein, weshalb diesem eine erhöhte Aussagekraft zukommt.

Die Familiennamen der Mitarbeiter der ***Z*** auf der vom Bf selbst verfassten Auftragsbestätigung dienen entgegen den Ausführungen im BP-Bericht lediglich der Anwesenheitsdarstellung. Auch der Bf ist als Anwesender genannt. Als Auftragnehmer scheint die Firma ***Z*** auf. Die Projekte in Slowenien und Bulgarien werden sowohl auf der Rechnung als auch auf der Auftragsbestätigung angeführt. Die Rechnung stimmt daher mit den Angaben in der Auftragsbestätigung überein.

Es ist zwischen den Parteien unstrittig, dass die Projekte tatsächlich durchgeführt wurden. Die genannten Standorte der Firma P sind auch aus dem Internet ersichtlich.

Des Weiteren wurde im Zuge des Beschwerdeverfahrens Architekturpläne mit dem Firmenzeichen der ***Z*** vorgelegt.

Das Argument des Bf, dass eine Barzahlung aufgrund der damaligen hohen Gebühren bei Überweisungen ins Nicht-EU-Ausland kostengünstiger war, erscheint nachvollziehbar. Die Barzahlung wurde auch auf der Auftragsbestätigung vermerkt.

Im Zuge einer Außenprüfung die Vorjahre betreffend wurde eine Rechnung der Firma ***Z*** und somit dieselbe Vorgehensweise des Bf vom Finanzamt anerkannt.

Die KSV-Abfrage stammt aus dem Jahr 2009. Es ist nicht bekannt, ob die Abfragen (Firmenbuch, Gewerbeberechtigung) auch historisch durchgeführt wurden.

Insgesamt ist es daher glaubhaft, dass der Bf die Firma ***Z*** mit den angegebenen Leistungen beauftragt hat und diese so auch durchgeführt wurden. Die KSV-Abfrage aus dem Jahr 2009 ist nicht aussagekräftig, zumal nicht ersichtlich ist, welchen Zeitraum sie betraf. Weitere Erhebungen beim KSV oder im Rechtshilfeweg wurden nicht vorgenommen und können wegen des weit zurückliegenden Zeitraumes auch nicht mehr durchgeführt werden. Außer dieser Abfrage wurden vom Finanzamt keine weiteren Nachweise, die gegen eine Leistungserbringung durch die ***Z*** sprechen, erbracht. Zum damaligen Zeitpunkt hätten bspw. Unterlagen bezüglich des Zahlungsflusses (Kontoauszüge über die Behebungen der Barbeträge, Kassabelege etc.) angefordert werden können. Der Bf hingegen konnte die Leistungserbringung aufgrund der Rechnung in Zusammenhang mit der Auftragsbestätigung, den vorgelegten Plänen und der Tatsache, dass die Projekte tatsächlich existierten, zumindest glaubhaft machen.

Im Akt befindet sich außerdem keine schriftliche Aufforderung an den Bf zur Empfängerbenennung. Ebenso sind weder eine Niederschrift noch ein Aktenvermerk über eine mündliche Aufforderung vorhanden. Es kann daher nicht mehr nachvollzogen werden, ob und gegebenenfalls mit welchem Wortlaut der Bf zur Empfängerbenennung aufgefordert wurde.

1. Rechtliche Beurteilung

a. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

Rechnung F:

Gemäß § 4 Abs. 1 EStG ist Gewinn der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres.

Der Bf ermittelt seinen Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG mittels Bilanzierung.

Im Rahmen der betrieblichen Einkünfte werden die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben von 'Bilanzierern' nach dem Aufwands- und Ertragsprinzip erfasst. Maßgebend ist danach jener Zeitraum, in dem die Aufwendungen oder Erträge entstanden sind bzw. zu dem sie wirtschaftlich gehören. Auf einen Geldfluss kommt es dabei nicht an.

Der Aufwand betreffend Fremdleistung von DI L F ist unstrittig im Jahr 2002 entstanden und daher nicht im Jahr 2004 zu erfassen. In diesem Punkt war die Beschwerde abzuweisen.

Rechnung ***Z***:

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

Nach § 138 BAO haben die Steuerpflichtigen sowie die Abfuhr- und Zahlungspflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Gemäß § 162 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde, wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass Schulden, andere Lasten und Aufwendungen abgesetzt werden, verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet. Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nach § 162 Abs. 2 BAO nicht anzuerkennen.

§ 162 BAO beruht auf dem Grundsatz, dass das, was bei dem einen Abgabepflichtigen abzusetzen ist, bei dem anderen versteuert werden muss, wenn nicht Steuerpflichtige Einnahmen unversteuert bleiben sollen. Es kann daher die Absetzung von Betriebsausgaben trotz feststehender sachlicher Berechtigung abgelehnt werden, solange nicht die Möglichkeit, die entsprechenden Einnahmen beim Empfänger zu besteuern, dadurch sichergestellt ist, dass der Steuerpflichtige den Empfänger konkret genannt hat (vgl. VwGH 09.06.2020, Ra 2020/13/0001).

Auf § 162 Abs. 1 gestützte Aufforderungen zur Empfänger- bzw. Gläubigerbenennung sind Bescheide, nämlich verfahrensleitende Verfügungen (*Ritz*, BAO⁶, § 162, Rz 1; *Fischerlehner/Brennsteiner*, Abgabenverfahren, § 162, Anm. 2).

Eine Aufforderung zur Empfängerbenennung kann auch mündlich erfolgen. Eine derartige Aufforderung kann daher insbesondere auch im Rahmen einer niederschriftlich festgehaltenen Vernehmung durch Verkündung (§ 97 Abs. 1 lit. b BAO) wirksam erfolgen (vgl. VwGH 09.06.2020, Ra 2020/13/0001, mwN).

Ist der Empfänger von strittigen Zahlungen dem Finanzamt bereits bekannt, erfolgt eine Aufforderung zur Empfängerbenennung iSd § 162 BAO zu Unrecht (vgl. *Jakom/Marschner*, EStG, § 4, Rz 280).

Im vorliegenden Fall wurde die Aufforderung zur Empfängerbenennung vom Finanzamt nicht korrekt durchgeführt bzw. kann eine Durchführung mangels Aufzeichnungen nicht mehr überprüft werden. Die (formelle) Aufforderung zur Empfängerbenennung ist aber eine Voraussetzung für die Anwendung des § 162 BAO. Im Übrigen ist der Empfänger der Zahlungen, die ***Z*** in Weißrussland, bekannt. § 162 BAO kommt daher nicht zur Anwendung.

Die strittigen Aufwendungen unterliegen dem herkömmlichen Betriebsausgabenbegriff des § 4 Abs. 4 EStG 1988.

Betriebsausgaben sind nach § 4 Abs. 4 EStG die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Betriebsausgaben liegen dann vor, wenn die Aufwendungen mit dem Betrieb im Zusammenhang stehen. Die betriebliche Veranlassung ist weit zu sehen. Auf die Angemessenheit, Wirtschaftlichkeit, Zweckmäßigkeit kommt es grundsätzlich nicht an. Betriebsausgaben liegen dann vor, wenn sie aus betrieblichen Gründen (im Interesse des Betriebes) anfallen (*Doralt*, EStG, § 4 Tz, 228). Auch zB. Löhne für schwarz beschäftigte Aushilfsarbeiter zur Erzielung von Schwarzumsätzen sind Betriebsausgaben (*Doralt*, EStG, § 4, Tz 330).

Die strittigen Zahlungen erfolgten aus betrieblichem Anlass für Subunternehmerleistungen im Zusammenhang mit Bauprojekten in Slowenien und Bulgarien. Leistender war die ***Z*** in Weißrussland. Von dieser wurden die Zahlungen auch vereinnahmt. Da die strittigen Zahlungen somit aus betrieblicher Veranlassung erfolgten, steht für diese auch der Abzug als Betriebsausgaben zu.

Der Beschwerde war daher insgesamt teilweise stattzugeben.

Die Steuerberechnung ist dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen.

b. Zu Spruchpunkt II. (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 Schwerpunkt des Verfahrens lag auf der Sachverhaltsebene (Auslandssachverhalt), die einer Revision nicht zugänglich ist (vgl. etwa VwGH vom 04.12.2019, Ra 2019/16/0194, unter Hinweis auf den Beschluss vom 25.02.2016, Ra 2016/16/0006, mwN).

Im Übrigen konnte sich das Bundesfinanzgericht bei der Lösung der anstehenden Rechtsfragen auf die im Erkenntnis zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützen.

Eine ordentliche Revision ist daher gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG unzulässig.

Salzburg, am 1. Dezember 2021