

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden R1, die Richterin R2 sowie die fachkundigen Laienrichter DI-L und Mag-L in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***Stb-GmbH***, über die Beschwerde vom 26. August 2010 gegen die Bescheide des FA Salzburg-Stadt (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 25. Juni 2010 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2005 und 2006 sowie Einkommensteuer 2005 und 2006, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 14. Dezember 2022 in Anwesenheit der Schriftführerin ***1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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 (kurz: Bf) betreibt am Standort ***Bf1-Adr*** ein Architekturbüro. Der Gewinn wird nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelt.

1 Außenprüfung

Im Zuge einer die Jahre 2004-2006 umfassenden abgabenbehördlichen Außenprüfung wurden für die Jahre 2005 und 2006 von der Prüferin nachstehende Feststellungen getroffen (siehe Prüfbericht):

„Steuerliche Feststellungen

Tz. 1 Fremdleistungsaufwand 2005 u 2006

Mittels KSV-Abfrage und Einzelauskunftersuchen gem. Artikel 2_77_799 EWG an die Bulgarische Finanzverwaltung wurde festgestellt, dass der Rechnungsaussteller und Zahlungsempfänger Herr A V nicht der tatsächliche Empfänger der unten angeführten bar bezahlten Beträge ist.

Auf die Frage der Betriebsprüfung nach den tatsächlichen Empfängern der Zahlungen wurde von Herrn DI H (der Bf) Auftragsbestätigungen vorgelegt auf denen die Namen der Auftragnehmer: Herr A, Herr J, Herr G und Herr P angegeben sind. Nach Angaben des Herrn DI H habe Herr A die Aufgabe übernommen, das Geld an die oben angeführten Herrn zu verteilen. Belege, gesonderte Leistungsabrechnungen oder dergleichen gäbe es nicht.

Von Seiten der Betriebsprüfung kann nicht beurteilt werden, ob und in welchem Umfang Leistungen von Herrn A oder anderen Personen erbracht wurde.

Der Steuerpflichtige konnte, trotz mehrmaliger Aufforderung und unter Hinweis auf die erhöhte Mitwirkungsverpflichtung keine Nachweise über eventuell erbrachte Fremdleistungen bringen. Darüberhinaus erfolgte die Auszahlung der Geldbeträge in bar.

Gem. § 162 BAO Abs 1 kann die Abgabenbehörde verlangen, dass der Abgabepflichtige die Empfänger der abgesetzten Beträge genau benennt. Die Nachnamen alleine reichen jedoch als Angabe zur Identifizierung nicht aus. Daher wurde diesem Empfängerbenennungsersuchen durch die Betriebsprüfung nicht ausreichend i.S. der BAO und der dazu ergangenen Rechtssprechung nachgekommen.

Mit der Anwendung des § 162 BAO bleibt für eine Glaubhaftmachung im Sinne des § 138 bzw. für eine Schätzung im Sinne des § 184 BAO der Aufwendungen kein Raum.

Die unten angeführten Beträge finden daher keine Anerkennung als Betriebsausgabe.

[...]

.....

Prüfungsabschluss

Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO

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

Abgabenart	Zeitraum	Feststellung
Einkommensteuer	2004 – 2006	Tz. 1, 2, 3

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Schlussbesprechung

Die Schlussbesprechung hat am 25.05.2010 stattgefunden. “

Wie im Bericht festgehalten, wurde im Zuge der Außenprüfung ein Rechtshilfeersuchen an die bulgarischen Finanzbehörden gestellt. Aus dem Antwortschreiben (in englischer Sprache) ist ersichtlich, dass Herr V A, ein bulgarischer Staatsangehöriger, einvernommen wurde. Zum Jahr 2006 ist unter Punkt 3. Absatz 3 festgehalten:

*“The sum of 73000 euro was given in Mr. V A presence to architects and engineers who were working with DI H K under a projekt. The sum was given, when ***Bf1*** received the documents and the plans from the architects and the engineers. Mr. V A does not now the names and the adresses of these architects and engineers.”*

2 Bescheide

Die Abgabenbehörde folgte den Feststellungen der Außenprüfung und nahm die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2005 sowie 2006 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf. Die Wiederaufnahmebescheide wurden wie folgt begründet:

“Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.”

Mit den die Wiederaufnahme des Verfahren bewilligenden Bescheiden wurden unter gleichzeitiger Aufhebung der früheren Bescheide (jeweils vom 02.04.2008) neue Sachentscheidungen für die Jahre 2005 und 2006 verbunden.

3 Beschwerde

Gegen die Wiederaufnahme- und Einkommensteuerbescheid wurde vom Bf in verlängerter Rechtsmittelfrist Berufung (nunmehr Beschwerde) erhoben und wie folgt (auszugsweise) vorgebracht:

“

IV. BERUFUNGSBEGRÜNDUNG DES BERUFUNGSWERBERS DI H BETREFFEND DIE 3 NEUEN SACHBESCHEIDE (SACHVERHALT)

Von der Abgabenbehörde 1. Instanz wurde der Sachverhalt unrichtig und unvollständig festgestellt, die Abgabenbehörde 1. Instanz hat den Bericht der Betriebsprüfung ungeprüft den angefochtenen Bescheiden zugrunde gelegt und daraus rechtlich unrichtige Schlüsse gezogen.

Bei Durchführung eines ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahrens unter Aufnahme der angebotenen Beweise wird von folgendem Sachverhalt auszugehen:

Allgemeines zum Fremdleistungsaufwand des Architekturbüros H:

*Der Berufungswerber DI H betreibt am Standort ***Bf1-Adr*** ein Architekturbüro und hatte während des Prüfungszeitraumes nur drei Mitarbeiter (eine technische Zeichnerin ganztags, eine technische Zeichnerin halbtags sowie eine Sekretärin für die allgemeine Büroarbeit). Architekt DI H hat danach sein Unternehmen erweitert und die Mitarbeiterzahl auf 8 Dienstnehmer aufgestockt.*

Wichtigster Klient und Auftraggeber des Architekturbüros H ist die Firmengruppe XY. Es handelt sich dabei um einen weltweit tätigen Konzern, welcher an Standorten in Westeuropa, Osteuropa, Südamerika und Nordamerika sowie Asien 4600 Mitarbeiter beschäftigt. Viele Standorte der Firmengruppe XY (siehe Homepage des Unternehmens www.XY.com [Menüführung: Über uns -> Standorte]) wurden vom Architekturbüro H geplant. Derartige Großprojekte überstiegen die Kapazität des damals kleinen Architekturbüros H bei weitem, sodass ein Teil dieser Arbeiten fremd vergeben werden musste. Vom Architekturbüro wurden für die Fremdvergabe lediglich Skizzen und grobe Vorentwurfpläne erstellt, die Aufmaßpläne, Bestandspläne, Basisdatenerfassung, Entwurfspläne, Detailpläne, Ausführungspläne einschließlich der Abstimmung der Projektunterlagen mit den landesspezifischen Gremien (Inspektoren, Behörden, Gutachtern udgl) wurden dann von dritter Seite besorgt.

Da DI H diese Projektierungsleistungen zum damaligen Zeitpunkt aus qualitativen, quantitativen und wirtschaftlichen Gründen nicht selbst ausführen konnte, er jedoch den Klienten XY, welcher alle nationalen und internationalen Projektierungsleistungen nur im Gesamtpaket vergab und vergibt, nicht verlieren wollte, bediente er sich für diese im

wesentlichen im Ausland befindlichen Projekte auch eines ausländischen Partners, welcher auch den Standortvorteil „vor Ort“ nutzen konnte.

Qualitative Gründe, warum das Architekturbüro damals die fremd vergebenen Projekte nicht selbst realisieren konnte, waren die fehlenden länderspezifischen Kenntnisse der einschlägigen Bau-, Gewerbe-, Wasser-, Umwelt- und Urbanistikgesetze, ebenfalls die Abwicklung eines Projektes im Ausland ohne Kenntnis der dortigen Landessprache, insbesondere auch ohne Kenntnis der einschlägigen Standards und ohne Kenntnis des Aufbaues der Pläne gemäß den landesüblichen Planzeichnungsusancen, der regional bezogenen Plansymbolik und wegen der fehlenden Kenntnis über das Verwaltungssystem der Behörden und sonstigen Gremien.

Quantitative Gründe, warum das Architekturbüro H die fremd vergebenen Leistungen damals nicht selbst erbringen konnte, waren die Anzahl und die Verfügbarkeit der notwendigen Mitarbeiter. Da die Aufträge von XY immer sehr schnell und effizient bearbeitet werden mussten (in der Regel stand von der ersten Idee bis zur Realisierung des Werks nur ein kurzer Zeitraum zur Verfügung), musste sich DI H eines Subprojektanten bedienen, welcher eine größere Anzahl von Mitarbeitern mit sofortiger Verfügbarkeit an der Hand hatte.

Wirtschaftliche Gründe ergaben sich aus der Tatsache, dass das Unternehmen XY einen genauen Überblick über die Kosten der Konkurrenz des Architekturbüros DI H hatte und die Vergabe von Projekten an DI H nur unter dem Prinzip der Kostenminimierung erfolgte. Aus diesem Grunde war es nicht möglich, diese Leistungen von einem Subprojektanten im Inland durchführen zu lassen, die Projektanten aus dem ehemaligen Ostblock waren - abgesehen von den obgenannten qualitativen Gründen - auch kostengünstiger. Der wirtschaftliche Erfolg dieser Vorgangsweise ist daraus abzuleiten, dass den im Prüfungszeitraum 2004 vergebenen Fremdleistungen in der Höhe von € 65.300,00 ein vom Architekturbüro H an XY weiterverrechnetes Honorar in Höhe von € 139.920,00 gegenüberstand. Das ergab einen Ertrag von 114,27%, der versteuert wurde! Im Prüfungszeitraum 2005 und 2006 betrugen die vergebenen Fremdleistungen € 288.800,00, das an XY verrechnete Honorar belief sich auf € 437.993,97; daraus errechnet sich ein Ertrag in Höhe von 51,66%, welcher ebenfalls versteuert wurde.

Beweis:

- Einvernahme des Berufungswerbers ***Bf1***
- Einvernahme der DI AS, per Adresse des Architekturbüros H als Zeugin
- Standortliste der Firmengruppe XY, welcher auch die streitgegenständliche Standorte CB (Bulgarien), O (Bulgarien), M (Slowenien), zu entnehmen sind, Beilage ,/A

Der folgenden Aufstellung ist detailliert zu entnehmen, welchen Gesamtumsatz das Büro H aus Architekturleistungen 2004 bis 2006 erzielt hat und wie hoch der Umsatz aus

Architekturleistungen ohne die streitgegenständlichen Fremdleistungen waren. Wird die daraus resultierende Gesamtsumme der streitgegenständlichen Fremdleistungen ins Verhältnis zum Honorarertrag aus den gegenständlichen Fremdleistungen gesetzt, so ergibt sich, dass das Architekturbüro H durch die Weiterverrechnung der streitgegenständlichen Fremdleistungen im Jahr 2004 114, 27 % und im Jahr 2005/2006 51,66 % verdient hat. Diese Ergebnisse liegen weit über den branchenüblichen Erträgen.

.....

Aus alledem ergibt sich, dass die Vergaben von Fremdleistungen an Personen im ehemaligen Ostblock bei großen Industrieprojekten notwendig waren (das damals kleine Architekturbüro H hätte diesen Aufgaben quantitativ und qualitativ niemals leisten können) und dass diese Fremdvergaben wirtschaftlich für das Architekturbüro vorteilhaft waren, weil er diese Leistungen an die Firmengruppe XY mit einem hohen Aufschlag weiterverrechnen konnte.

Diese Vorgangsweise war auch für die Republik Österreich volkswirtschaftlich erfreulich, weil die Allgemeinheit über Steuern, welche der Berufungswerber bezahlt hat, profitiert hat.

Die Vermutung der Abgabenbehörde, dass ein Leistungsaustausch nicht stattgefunden hat, ist definitiv falsch.

ZU DEN FOLGENDEN FREMDLEISTUNGEN WIRD FOLGENDES FESTZUSTELLEN SEIN:

1. Zum Fremdleistungsaufwand 2005 und 2006 - V A:

a) Am 03.01.2005 kam es in CB und am 04.01.2005 in Z zu Besprechungen zwischen dem Berufungswerber DI H und den Herren V A, J T (gemeint ist wohl: T) und P. Beauftragt wurde die Projektierung eines Lagerhallenneubaus des Palfingerstandortes in CB einschließlich Maschinenfundamenteinbau. Für die Leistungserbringung gemäß übergebener Skizzen wurde einschließlich aller Nebenleistungen ein Fixpauschalbetrag in Höhe von € 21.900,00 vereinbart, und zwar zahlbar in zwei Teilen nach Projektfortschritt.

Der Berufungswerber hat beim mündlichen Vertragsabschluss darauf bestanden, dass er nur einen Ansprechpartner und nur einen Vertragspartner haben wolle, um Streitigkeiten und Abgrenzungsschwierigkeiten bei der Erbringungen von Teilleistungen zu vermeiden. Nachdem ursprünglich vorgesehen war, dass mehrere Personen als Auftragnehmer fungieren, wurde letztendlich der Forderung des Berufungswerbers Rechnung getragen dahingehend, dass als alleiniger Auftragnehmer der auch deutsch und englisch sprechende V A fungiert und sich dieser bei der Leistungserbringung der Techniker und Planer J T (gemeint ist wohl: T) sowie P bedient (V A hatte die Arbeiten zu organisieren und zu koordinieren, er hat die Haftung für die termingemäße und mangelfreie Leistungserbringung übernommen sowie die Aufgabe, gemäß Teilleistungen - deren Abgrenzung der Berufungswerber gar nicht kannte und die ihn auch nicht interessiert hat - das vereinbarte Honorar zum Teil an seine Subunternehmer weiterzuleiten).

Im Sinne dieser Vereinbarung hat sodann der alleinige Vertragspartner des Auftraggebers DI H, nämlich V A, den vereinbarten Betrag in Höhe von € 21.900,00 am 14.04.2005 in Rechnung gestellt.

*In dieser Rechnung wurde eine Akontozahlung in Höhe von € 10.000,00 bei der Übergabe des Vorprojektes am 26.04.2006 vermerkt, der Restbetrag sei laut Rechnung vom 14.04.2005 fällig entweder bei Fertigstellung am 24.05.2006 in bar in ***1*** oder vorher durch Überweisung.*

*Beide Parteien waren vorsichtig. DI H wollte erst zahlen, wenn er die vereinbarten Pläne und Leistungen erhalten hat, er wollte diesen Leistungen nicht nach einer Überweisung „nachlaufen“ müssen. Gleichzeitig war auch die Gegenseite vorsichtig. Auch V A und seine Subunternehmer wollten ebenso wenig Pläne und erbrachte Leistungen übergeben, wenn nicht die Zahlung gesichert ist. Man hat sich daher auf das klassische Zug-um-Zug-Prinzip (funktionelles Synallagma im vertraglichen Schuldrecht) verständigt, wonach bei Übergabe des Vorprojektes am 26.04.2006 eine Teilzahlung in bar in Höhe von € 10.000,00 erfolgt und bei Fertigstellung der Arbeiten am 24.05.2006 anlässlich der Übergabe der Pläne in ***1*** der Restbetrag in bar.*

Derartige Barzahlungen sind nicht „verdächtig“, vielmehr entsprach die Barzahlung wechselseitig kaufmännischer Vorsicht.

Ein weiterer Grund für die Abwicklung großer Honorar beträge in bar war der Umstand, dass die Banken im ehemaligen Ostblock horrende Gebühren (fallweise bis zu 10 %) verrechnet haben und dass dem Bankenapparat im Osten allseits wenig Vertrauen entgegengebracht wurde, weil fallweise Überweisungsbeträge verschwanden oder ein Kreditinstitut insolvent wurde. Der Berufungswerber war nicht bereit, horrende Überweisungsspesen auf sich zu nehmen oder die Haftung dafür zu übernehmen, dass Geldbeträge am Konto des Vertragspartners eingehen (gemäß § 905 Abs. 2 ABGB sind Geldschulden „qualifizierte Schickschulden“, bei denen der Überweiser die Gefahr des Ankommens trägt). Man hat sich auch aus diesem Grund für die Bargeldabwicklung entschieden (neben der kaufmännischen Vorsicht dem Zug-um-Zug-Prinzip folgend).

V A als alleiniger Vertragspartner des Beschwerdeführers hat auf der Rechnung vom 14.04.2005 den Erhalt der bar ausbezahlten Beträge mit seiner Unterschrift bestätigt.

Beweis:

- wie bisher
- Gedächtnisnotiz (Auftragsentwurf) vom 03. 01. /04. 01. 2005, Beilage ,/B
- Rechnung vom 14*04.2005, Beilage ,/C

b) Am 23.07.2005 kam es zu einem Gespräch in Sofia, an dem wiederum der Berufungswerber und die Herren A, TT (gemeint ist wohl: T) und P teilgenommen haben. Gegenstand des Gespräches war die Projektierung einer Hallenerweiterung samt Büroaufstockung und Außenanlagen betreffend den Palfingerstandort in CB sowie das Vorprojekt Galvanikerweiterung des Palfingerstandortes in O.

Wiederum wurden Skizzen und grobe Entwurfspläne und sonstige Projektangaben übergeben, für die kompletten Projektausarbeitungen inkl. Behördenabstimmungen wurden Pauschalhonorare in Höhe von € 47.000,00 und € 21 .000,00 vereinbart.

Wie beim ersten Projekt wurde auch diesmal vereinbart, dass als alleiniger Vertragspartner V A fungiert, dass dieser die Rechnung stellt und dass dem Vorsichtsprinzip beiderseits folgend wiederum Teilleistungen in bar Zug-um-Zug mit der Übergabe von Plänen erfolgt.

Gemäß der Vereinbarung hat betreffend das Projekt CB als alleiniger Vertragspartner die beauftragten und erbrachten Leistungen V A am 03.10.2005 abgerechnet. Auf der Rechnung wurden die erhaltenen Teilbeträge von V A ebenso quittiert wie die Restzahlung in Höhe von € 4.000,00.

V A als alleiniger Vertragspartner des Beschwerdeführers hat am 16.12.2005 das Vorprojekt Galvanikerweiterung O mit dem vereinbarten Pauschalbetrag in Höhe von € 21.000,00 abgerechnet; am 23.12.2005 hat V A den Erhalt von € 19.000,00 bestätigt, der fehlende Honorarbetrag in Höhe von € 2.000,00 wurde im Nachhinein vom Beschwerdeführer an V A am 30.01.2006 überwiesen (zzgl. Spesen € 2.029,44).

Beweis:

- wie bisher «*
- Gesprächsnotiz (Auftragsentwurf) vom 23.07.2005, Beilage ./D*
- Rechnung vom 03.10.2005 (samt Bestätigung über den Erhalt von 5 Akontozahlungen in Höhe von € 2.000,00, € 1.500,00, € 2.200,00, € 7.000,00 und € 30.300,00 sowie der Restzahlung von € 4.000,00), Sammelbeilage ./E (E1 bis E6)*
- Rechnung vom 16.12.2005 samt Barauszahlungsbestätigung des V A über € 19.000,00 sowie Überweisungsbeleg an V A über € 2.029,44), Sammelbeilage ./F (F1 bis F3)*

c) V A hat für den Berufungswerber auch reine Übersetzungsarbeiten durchgeführt, da er neben seiner Muttersprache Bulgarisch auch in Deutsch und Englisch kommunizieren konnte (das war ja auch einer der Gründe, warum der Berufungswerber ausschließlich mit V A kontrahieren wollte, weil es für den Berufungswerber besonders wichtig war, mit seinem Vertragspartner direkt kommunizieren zu können [das alles neben den weiter oben angeführten zusätzlichen

Gründen, dass der Berufungswerber Streitigkeiten bei der Abgrenzung von Teilleistungen vermeiden wollte und weil es im Streitfälle bedeutend angenehmer ist, nur einen Gegner zu haben und nicht eine Vielzahl von Gegnern]).

Übersetzungskosten wurden - wie sonstige kleine Beträge fallweise auch - über die Bank bezahlt. Am 19.12.2005 hat V A einen Betrag in Höhe von € 3.400,00 abgerechnet (auf dieser Rechnung finden sich die Überweisungsbeträge in Höhe von € 400,00, € 500,00, € 1.000,00, € 500,00, € 500,00 und nochmals € 500,00).

Beweis:

- *wie bisher*
- *Rechnung vom 19.12.2005 samt 6 Überweisungsbelegen, Sammelbeilage ./G (G1 bis G7)*

*d) Am 27.03. und 28.03.2006 kam es zu Besprechungen in CB sowie Z, anwesend waren wiederum der Berufungswerber sowie die Herren A, TT (gemeint ist wohl: T) und P. Besprochen wurden die Entwurfsausarbeitung samt Modellbau für den Neubau der Verwaltung/Ausstellung/Produkttest des Standortes ***1*** entsprechend Vorentwurfsskizzen. Als Pauschalhonorar wurde ein Betrag in Höhe von € 102.000,00 vereinbart, und zwar zahlbar nach Planungsfortschritt.*

Wiederum hat der Berufungswerber darauf bestanden, ausschließlich mit V A als Vertragspartner zu tun zu haben, welcher auch alleine die Rechnung stellt und das Honorar an seine Subunternehmer gemäß deren Leistungserbringung weitergibt (wie viel V A für sich behält und wie viel er konkret an wen als seine Subunternehmer weitergibt, wusste der Berufungswerber nicht, das war für ihn aber auch nicht wichtig). Am 19.06.2006 hat V A als alleiniger Vertragspartner des Berufungswerbers DI H für alle beauftragten Leistungen einschließlich Nebenleistungen das Pauschale in Höhe von € 102.000,00 sowie für ergänzende Varianten € 2.600,00, zusammen daher € 104.600,00 abgerechnet.

Am 24.07.2006 hat V A einen Betrag in Höhe von € 74.600,00 in bar erhalten und quittiert. V A wollte den insgesamt in Rechnung gestellten Betrag erhalten, dazu war der Berufungswerber aber nicht bereit, weil die Leistungserbringung noch nicht abgeschlossen war. Zum Abschluss der Arbeiten kam es erst im September 2006. Den Restbetrag hat sodann V A in Höhe von € 30.000,00 am 27.09.2006 erhalten und quittiert.

Beweis:

- *Gedächtnisstütze (Auftragsentwurf) vom 27.03./28.03.2006, Beilage ./H*
- *Rechnung vom 19.06.2006, Beilage ./I*
- *Barauszahlungsbestätigung vom 27.09.2006, Beilage ./J*

e) Am 01.06.2006 kam es zu einem Gespräch in CB, anwesend waren wiederum die Herren A, TT (gemeint ist wohl: T), P und diesmal zusätzlich Serge G. Gegenstand des Gespräches war die Bestandsaufnahme der gesamten Werksanlage in CB samt Erwirkung aller Genehmigungen für dieses Industrieprojekt. Es wurde hierfür ein Pauschalhonorar vereinbart in Höhe von € 88.512,00 zzgl. € 2.000,00 für Nebenkosten, Zahlung wurde vereinbart nach Projektfortschritt bzw. Projektfertigstellung.

Wiederum hat DI H darauf bestanden, dass sein alleiniger Vertragspartner V A ist, welcher auch alleine die Rechnung stellt und einen Teil des Rechnungsbetrages an seine Subunternehmer je nach deren Leistungserbringung weitergibt. V A hat am 09.10.2006 den insgesamt Pauschalbetrag in Höhe von € 90.512,00 in Rechnung gestellt. Am 23.10.2006 hat V A den Erhalt des Barbetrages in Höhe von € 89.500,00 quittiert. Der fehlende Betrag in Höhe von € 1.012,00 wurde - da es sich um einen sehr kleinen Betrag gehandelt hat - an V A überwiesen, und zwar am 23.11.2006 € 500,00 und am 22.12.2006 € 512,00.

Beweis:

- wie bisher
- Gedächtnisstütze (Auftragsentwurf) vom 01.06.2006, Beilage ./K
- Rechnung vom 09.10.2006 samt Barauszahlungsbestätigung vom 23.10.2006, Auszahlungsbeleg über € 500,00, Auszahlungsbeleg über € 512,00, Sammelbeilage ./L (L1 bis L4)

.....

Insoferne die Abgabenbehörde bezweifelt, dass DI H die oben angeführten Gespräche in Bulgarien und Weißrussland geführt hat und insoferne die Abgabenbehörde bezweifelt, dass die Subunternehmer des V A sowie die Mitarbeiter der CKS die beauftragten Planungsleistungen erbracht haben, ist der Berufungswerber bereit und in der Lage, die betreffenden Reisekostenabrechnungen und Pläne vorzulegen (die Vorlage von Plänen, denen die Fremdleistungen urkundlich zu entnehmen sind, hat der Berufungswerber im Zuge der Betriebsprüfung angeboten, dies wurde jedoch von der Abgabenbehörde als „nicht notwendig“ abgelehnt).

V. BERUFUNGSBEGRÜNDUNG DES BERUFUNGSWERBERS DI H

BETREFFEND DIE 3 NEUEN SACHBESCHEIDE (RECHTSAUSFÜHRUNGEN)

Der oben dargestellte Sachverhalt, welcher schlüssig und lebensnah dargelegt wurde und urkundlich sowie zeugenschaftlich unter Beweis gestellt wird, ist wie folgt rechtlich zu qualifizieren:

1. Zum Fremdleistungsaufwand 2005 und 2006 - V A:

a) Zivilrechtlicher Werkvertrag H / A:

Der Berufungswerber DI H hat mit V A die zu Punkt IV. 1. lit a) bis e) angeführten Verträge abgeschlossen. Es handelt sich dabei um Werkverträge (Erstellung von Aufmaßplänen, Bestandsplänen, Basisdatenerfassung, Entwurfspläne, Detailpläne, Ausführungspläne einschließlich der Abstimmung der Projektunterlagen mit den landesspezifischen Gremien [Inspektoren, Behörden, Gutachten udgl.]; Übersetzungsarbeiten).

Werkverträge sind sogenannte Konsensualverträge, sie kommen bei Willensübereinstimmung zwischen den Vertragsteilen zu Stande (§ 869 ABGB). Die Einigung kann schriftlich oder mündlich, ausdrücklich oder konkludent erfolgen. Im gegenständlichen Fall gab es keine beiderseits unterfertigten schriftlichen Verträge, sondern nur als „Auftrag“ bezeichnete Vertragsentwürfe, in denen DI H das Gesprächsergebnis teilweise festgehalten hat. Die Vereinbarung, dass V A als alleiniger Vertragspartner des DI H fungiert, kam mündlich zu Stande. Ausfluss dieser mündlichen Vereinbarung war der Umstand, dass V A alleine die erbrachten Leistungen abgerechnet hat.

Es ist möglich, dass V A über keine einschlägige technische Ausbildung zur Erbringung von Planungsleistungen verfügt, demgemäß verfügt er auch nicht über eine Gewerbeberechtigung diesbezüglich. Das ist aber auch nicht notwendig, weil sich V A befugter Personen bedient hat, die als seine Subunternehmer die vereinbarten Leistungen erbracht haben. Nur das, was „geradezu unmöglich“ ist, kann nicht Gegenstand eines gültigen Vertrages werden (§ 878 ABGB). Nach der Rechtsprechung kommt bei der subjektiven Unmöglichkeit einer Leistungserbringung der Vertrag wirksam zu Stande, wenn der Vertragspartner die Leistungserbringung anderweitig sicherstellt (Apathy/Riedler in Schwimann, ABGB3 IV, § 878 ABGB Rz 2). Ein Vertrag ist nur dann unwirksam, wenn rechtlich absolut Unmögliches oder faktisch Absurdes vereinbart wird. Davon ist im gegenständlichen Fall nicht auszugehen. Die „schlichte Unmöglichkeit“ bewirkt keinesfalls die Unwirksamkeit eines Vertrages, wenn der zur Leistung Verpflichtete die Leistungserbringung durch Dritte (zum Beispiel durch Subunternehmer) bewirkt. Es ist daher davon auszugehen, dass zwischen dem Berufungswerber DI H und V A gültige Werkverträge zu Stande gekommen sind, DI H hatte ausschließlich Vertragsbeziehungen mit V A. V A hatte Vertragsbeziehungen zu DI H als seinem Auftraggeber, weiters hatte V A Vertragsbeziehungen zu seinen Subunternehmern TT (gemeint ist wohl: T), P und G.

Diese zivilrechtliche Konstruktion ist von der Abgabenbehörde anzuerkennen! Keinesfalls kann die Abgabenbehörde mit einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise argumentieren und dem Abgabenschuldner „Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes“ gemäß § 22 BAO vorwerfen. Eine zivilrechtliche Konstruktion darf von der Abgabenbehörde nur dann negiert werden, wenn sie ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet. Davon ist im gegenständlichen Fall nicht auszugehen. Es ist üblich, dass ein Auftragnehmer Leistungen durch Subunternehmer erbringen lässt. Der Berufungswerber hat mit der gewählten vertraglichen Konstruktion auch keinerlei Steuern vermieden, weil es steuerlich neutral gewesen wäre, ob er mit einem Auftragnehmer oder mit mehreren Auftragnehmern zusammenarbeitet.

Im gegenständlichen Fall fehlt es daher sowohl am objektiven Element der ungewöhnlichen und unangemessenen Gestaltung wie auch am subjektiven Element der Steuervermeidungsabsicht. Es wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass sowohl die objektive Missbrauchshandlung als auch die subjektive Missbrauchsabsicht von der Behörde nachzuweisen sind (VwGH 29.11.1988, 88/14/0184).

Selbst dann, wenn zivilrechtlich eine ungewöhnliche Gestaltung vorliegen sollte (was ausdrücklich bestritten wird), ist dennoch von keinem Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 22 BAO auszugehen, wenn für die konkrete Vertragsgestaltung außersteuerliche Gründe vorliegen (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO3, § 22 E17 und die dort angeführten Judikate).

Derartige außersteuerliche Gründe liegen im gegenständlichen Fall vor:

- *Der Berufungswerber DI H wollte nur mit einem Vertragspartner Zusammenarbeiten und nicht mit einer Vielzahl von Vertragspartnern, weil er sonst in allfällige Streitigkeiten hineingezogen werden könnte (wenn beispielsweise strittig wird, wer welche Teilleistungen konkret erbracht hat, wie derartige Teilleistungen zu entlohnen sind u.d.gl.);*
- *weilers war es für den Berufungswerber wichtig, für den Fall einer mangelhaften Leistungserbringung nur einen Ansprechpartner zu haben, mit dem er sich betreffend Gewährleistungsansprüchen auseinandersetzen muss (das ist auch oft der Grund, warum ein Bauträger eine Baufirma nicht nur mit den Baumeisterarbeiten beauftragt, sondern als Generalunternehmer; in diesem Fall hat die Baufirma auch alle übrigen Gewerke für die schlüsselfertige Herstellung eines Bauwerkes zu liefern, wobei sich das Bauunternehmen für die baumeisterfremden Gewerke Subunternehmer bedient [Elektriker, Dachdecker, Zimmerer, Isolierer, Installateur und dergleichen]. Bei Mängeln am Bauwerk hält sich der Bauträger ausschließlich an die Baufirma als Generalunternehmer und muss nicht nachweisen, ob zum Beispiel der Mangel eines Wassereintrittes im Haus das Baumeistergewerk, das Dachdeckergewerk oder das Isolierergewerk betrifft);*

- *darüber hinaus war es dem Berufungswerber wichtig, dass er mit seinem alleinigen Vertragspartner V A in Deutsch und Englisch kommunizieren konnte (die Subunternehmer des V A sprechen nur Bulgarisch).*

V A hat als alleiniger Vertragspartner des Berufungswerbers DI H alle vereinbarten Leistungen durch Subunternehmer erbringen lassen, V A hat als alleiniger Vertragspartner des Berufungswerbers DI H alle Projekte alleine abgerechnet und alle vereinbarten Honorare erhalten und quittiert.

Aus all diesen Gründen bleibt daher für die Anwendung des § 162 BAO kein Raum (der alleinige Vertragspartner des Berufungswerbers DI H, nämlich V A, war der Abgabenbehörde einschließlich dessen Adresse von Anfang an bekannt).

b) Zur Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO:

Neben der widerlegten Vermutung der Abgabenbehörde, dass ein Leistungsaustausch nicht stattgefunden habe und dass Barzahlungen verdächtig seien, wird die Anwendbarkeit des § 162 BAO von der Abgabenbehörde auch darauf gestützt, dass eine KSV-Abfrage zu V A „negativ“ beantwortet worden sei und dass über ein Auskunftersuchen an die bulgarische Finanzverwaltung festgestellt worden sei, wonach der Rechnungsaussteller V A nicht der tatsächliche Empfänger der angeführten bezahlten Beträge sei.

- *Zur angeblich negativen KSV-Abfrage:*

*Der KSV hat der Abgabenbehörde im Februar 2009 mitgeteilt, dass betreffend V A, wohnhaft in D-CH 2B, ***PLZ*** Z, Bulgarien, keine Eintragung im Firmenbuch vorliege, ebenso wenig hatte der KSV eine Gewerbeberechtigung oder einen Telefonanschluss in Erfahrung bringen können.*

- Dass V A über keine Gewerbeberechtigung verfügt, ist unstrittig. V A bedarf in Bulgarien offensichtlich keiner Gewerbeberechtigung, da er sich befugter Subunternehmer bedient hat.

- Die fehlende Eintragung im Firmenbuch ist überhaupt kein Indiz für eine fehlende selbstständige Tätigkeit. Beispielsweise ist auch der Berufungswerber DI H nicht im Firmenbuch eingetragen, weil dies in Österreich bei freien Berufen gar nicht erforderlich ist.

- Selbstverständlich verfügt V A über ein Telefon. Wenn es dem KSV nicht möglich war, diese Telefonnummer zu recherchieren, so spricht dies gegen die Qualität einer derartigen Auskunft. Im Übrigen ist, wenn § 162 BAO überhaupt anwendbar sein sollte, DI H nur verpflichtet, den Empfänger der Leistung zu nennen, das ist nach der Rechtsprechung des VwGH Vor- und Nachname des Vertragspartners, nicht auch dessen Telefonnummer.

Zur Auskunft des bulgarischen Finanzministeriums:

Das im Abgabenakt befindliche Schreiben des bulgarischen Finanzministeriums (ohne Datum) ist nicht geeignet, die Anwendbarkeit des § 162 BAO zu begründen:

- Diesem Schreiben ist zu entnehmen, dass der vom Berufungswerber genannte Empfänger V A existiert und an der vom Berufungswerber genannten Adresse erreichbar ist!

- Dass V A derzeit Informatik studiert, schließt es nicht aus, dass er selbstständig tätig ist und zivilrechtlich wirksame Verträge eingeht.

- V A gibt zu, mit dem Beschwerdeführer DI H zusammengearbeitet und hierfür Honorar erhalten zu haben. Er bestätigt jedoch lediglich den Erhalt von € 992,56 per Banküberweisung und € 1.000,00 in bar, obwohl er urkundlich nachweisbar deutlich mehr erhalten hat (siehe das Vorbringen zu Punkt IV. 1. lit c) der Rechtsmittelschrift sowie die Beilagen G1 bis G7). V A sagt daher urkundlich nachweisbar nicht korrekt aus. Das Motiv liegt auf der Hand: er unterliegt diesbezüglich der Steuerpflicht in Bulgarien, die er allenfalls vermeiden möchte. Das von V A befürchtete Steuerverfahren, zu dem es gekommen ist, ist auch der Grund dafür, weshalb er den Erhalt des Betrages in Höhe von € 74.600,00 (in der englischsprachigen Auskunft des bulgarischen Finanzministeriums sind nur € 73.000,00 angeführt, den Differenzbetrag hat A für sich selbst behalten) bestreitet und behauptet, dass dieser Geldbetrag an seine Architekten und Techniker ausbezahlt worden sei (offenkundig meint V A hier seine Subunternehmer T und P). V A hat als alleiniger Vertragspartner des DI H alle Honorare alleine abgerechnet und in Empfang genommen und quittiert, er hat die seinen Subunternehmern zustehenden Teilbeträge an diese weitergereicht. Offensichtlich hat V A es unterlassen, all diese Vorgänge ordnungsgemäß zu verbuchen und ordnungsgemäße Abgabenerklärungen in Bulgarien einzureichen. Dies darf niemals DI H zum Nachteil gereichen. Jedenfalls ist das steuerliche Problem des V A in Bulgarien die Ursache dafür, dass er zum Nachteil des DI H urkundenwidrig aussagt. V A ist also kein unbefangener Zeuge!

- Die Aussage des V A ist aber insofern wichtig, als damit Folgendes feststeht: es wurden in Bulgarien Leistungen erbracht und es wurde hierfür € 74,600,00 in bar bezahlt (in der englischsprachigen Auskunft des bulgarischen Finanzministeriums nur € 73.000,00 angeführt sowie € 1.000,00 für A, den fehlenden Differenzbetrag in Höhe von € 600,00 hat A offenkundig auch für sich selbst behalten). Offensichtlich hat man A nur die Rechnung vom 19.06.2006 vorgehalten, in welcher er € 74.600,00 quittiert hat.

- Man hat V A nur mit den Zeiträumen 2006 (teilweise) und 2007 konfrontiert (2007 ist nicht streitgegenständlich, 2007 gab es aber auch keine Zusammenarbeit mehr, diese wurde 2006 beendet), man hat es aber (seitens der Abgabenbehörde in Österreich oder aber seitens der Abgabenbehörde in Bulgarien) unterlassen, V A mit dem Jahr 2005 zu konfrontieren. Hätte man V A auch mit dem Jahr 2005 konfrontiert, so hätte er den Erhalt der zu Punkt IV. 1. lit a) bis c) angeführten Honorare zugestanden!

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass weder die KSV-Auskunft aus dem Februar 2009 noch das undatierte Auskunftsschreiben des Finanzministeriums aus Bulgarien geeignet ist, die Anwendbarkeit des § 162 BAO zu begründen, da sowohl die bulgarischen Leistungen als auch die österreichischen Zahlungen hierfür nachgewiesen sind.

Nach Stoll (Steuerschuldverhältnis, 173) ist der Einsatz des § 162 BAO nur dann gerechtfertigt, „wenn man aufgrund 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.“ § 162 BAO diene somit nur der Beseitigung nach Ausschöpfung aller erreichbaren Erkenntnisquellen noch verbleibender Zweifel (vgl. Stoll, BAO, 1731, Situationen eines erkenntnismäßigen „Patt“). Wegen des nachgewiesenen Leistungsaustausches aufgrund eines zivilrechtlich zulässigen Vertrages ist von einem beweismäßigen „Patt“ im gegenständlichen Fall nicht auszugehen.

WEITERS SPRICHT AUCH DIE „RATIO“ DES § 162 BAO 2-FACH GEGEN DIE ANWENDBARKEIT DIESER BESTIMMUNG IM GEGENSTÄNDLICHEN FALL:

- *Die österreichische Abgabenbehörde soll in der Lage sein, jenen Betrag, der bei einem Abgabenschuldner steuermindernd geltend gemacht wird, beim anderen Abgabenschuldner als steuerpflichtige Einnahme zu behandeln. Es geht hier also um die sogenannte Steuergerechtigkeit (siehe diesbezüglich die einschlägige VwGH-Judikatur, publiziert in Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO3, § 162 E1, 5 und 6 sowie Ritz, BAO3, § 162 Rz 5 und 8).*

V A und dessen Subunternehmer, allesamt natürliche Personen, haben die Leistungen in Bulgarien erbracht. Gemäß dem DBA Österreich/Bulgarien, Artikel 11 (hilfsweise Artikel 16) haben diese natürlichen Personen ihre Einkünfte ausschließlich in Bulgarien zu versteuern. Da diesbezüglich Bulgarien die Steuerhoheit zukommt, ist bereits aus diesem Grunde § 162 BAO nicht anwendbar.

- *Ratio des § 162 BAO ist weiters der Umstand, dass bei fehlenden Überprüfungsmöglichkeiten der österreichischen Abgabenbehörde die formale Beweislastregel § 162 BAO greifen soll. In den einschlägigen VwGH-Entscheidungen diesbezüglich geht es um Briefkastenfirmen in Steueroasen, Stiftungen, Fonds und Anstalten in Liechtenstein, welche über berufsmäßige Treuhänder organschaftlich vertreten werden, sowie um Länder, die eine Amtshilfe mit Österreich in Steuersachen ablehnen, weiters ist all diesen Entscheidungen gemein, dass es um einen Leistungsaustausch geht, welcher kaum überprüfbar ist (Provisionen, Honorare für Know-how, Beratungsverträge u.d.gl.).*

Damit ist der gegenständliche Fall nicht vergleichbar: es hat im gegenständlichen Fall ein echter Leistungsaustausch stattgefunden, V A und seine Subunternehmer haben eine Vielzahl von Plänen gezeichnet, Projektierungsleistungen ausgeführt und Industrieprojekte realisiert. Weiters handelt es sich bei Bulgarien nicht um eine Steueroase, vielmehr sieht das DBA

Österreich/Bulgarien eine wechselseitige Amtshilfe in Steuersachen vor; ebenso wenig handelt es sich bei V A um eine Briefkastenfirma oder um eine Treuhandgesellschaft (in diesem Sinne Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³, § 162 E20 und E25; ebenso Ritz, BAO³, § 162, Rz 7).

- *Im Übrigen findet § 162 BAO nicht automatisch bei jedem Steuersachverhalt mit Auslandsbezug Anwendung. Die von der Abgabenbehörde erster Instanz behauptete erhöhte Mitwirkungsverpflichtung greift nach der Rechtsprechung dann nicht, wenn im Rechtshilfeweg vom ausländischen Staat Auskünfte erlangt werden können. Der Abgabenbehörde sind selbstständige Erkundigungen zumutbar, die Ermittlungspflicht findet nur dort ihre Grenzen, wo allein die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (für viele andere VwGH 94/15/0131; VwGH 22.03.1995, 93/13/0076, ÖStZB 1996, 29).*

Wie bereits ausgeführt, besteht zwischen Österreich und Bulgarien ein Doppelbesteuerungsabkommen, aufgrund dessen die Behörden zum gegenseitigen Informationsaustausch verpflichtet sind (Art. 21 Abs. 1 DBA Österreich/Bulgarien, BGBl 1984/425).

Aus diesem Grund trifft den Berufungswerber DI H keine erhöhte Mitwirkungspflicht. Er hat den Namen und die Adresse seines alleinigen Vertragspartners bekannt gegeben. Er hat den Leistungsaustausch nachgewiesen, damit ist für die Anwendbarkeit des § 162 BAO kein Raum.

Beweis:

- *wie bisher*

Die angefochtenen Bescheide wurden von der Abgabenbehörde erster Instanz lediglich mit der formalen Beweislastregel des § 162 BAO begründet.

Hätte die Abgabenbehörde erster Instanz ein fehlerfreies und vollständiges Ermittlungsverfahren durchgeführt, so wäre es zu einer anderen Entscheidung gelangt, es hätte von der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommenssteuern 2005 und 2006 Abstand genommen und die angefochtenen Bescheide sowie die nachfolgenden Sachbescheide damit zusammenhängend gar nicht erlassen.

Mangels Anwendbarkeit des § 162 BAO gilt der Grundsatz der amtswegigen Sachverhaltsermittlung unter Hinweis darauf, dass zumindest von einer ausreichenden Glaubhaftmachung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes durch den Abgabenschuldner gemäß § 138 BAO auszugehen ist.“

Im Übrigen wurde die Wiederaufnahme bekämpft. Nur „formelhaft“ auf den Grundsatz des Vorranges der Rechtsrichtigkeit zu verweisen, verstoße gegen die Begründungspflicht. Am 25.09.2006 sei es zu einer Nachschau betreffend den Zeitraum 2001 bis 2006 gekommen, im Zuge dessen die Finanzbeamten bereits Einsicht in die gesamte Buchhaltung genommen

hätten. Es handle sich daher um keine neu hervorgekommenen Tatsachen (siehe unten "6 Verfahren vor dem BFG" und die dort angeführte Besprechung sowie Mail vom 04.11.2020).

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

4 Vorlage der Berufung

Daraufhin legte das Finanzamt die Berufung (Beschwerde) ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor (Vorlagebericht vom 13.10.2010).

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:

Am 25.02.2011 wurde von der Prüferin (per Mail) unter Vorlage der Meldedaten und des Antrages auf Gewährung der Familienbeihilfe für das Kind L mitgeteilt, dass aufgrund der Namensgleichheit die Vermutung bestehe, Herr V A habe eine verwandtschaftliche Beziehung zur Kindesmutter S A.

Ein für 04.11.2020 geplantes Erörterungsgespräch kam nicht zustande.

Es wurde daher am 04.11.2020 eine Besprechung mit den Vertretern des Bf durchgeführt. In dieser Besprechung und im Folgemail des steuerlichen Vertreters wurde die in der Berufung eingewendete Nachschau geklärt. Dabei ging es um einen angeblich von der Ex-Gattin entwendeten Scheck. Das Finanzamt wurde vom Gericht gebeten, dies zu überprüfen. Das handelnde Organ war der Auffassung, dass dieser Vorgang nicht 2001, sondern im Jahr 2004 abzuschließen sei. Es habe dazu keinen Bericht gegeben, sondern wurde dies im Einkommensteuerbescheid 2004 in der Begründung niedergeschrieben. Die Amtshandlung im September 2006 sei relativ schnell erledigt gewesen, ob neben dem XY Scheck auch andere Buchungen geprüft wurden, sei nicht mehr bekannt. Es habe jedenfalls keine Rückfragen bzw. Beanstandungen gegeben.

Die Besprechung mit den Vertretern der belangten Behörde fand am 09.11.2020 statt, im Zuge derer der Arbeitsbogen angefordert wurde.

Am 12.01.2021 erging die schriftliche Aufforderung an das Finanzamt den Arbeitsbogen zu übermitteln. Am 08.02.2021 wurde der Arbeitsbogen per Mail zur Verfügung gestellt.

Am 12.10.2021 fand eine weitere Besprechung mit dem steuerlichen Vertreter und der Vertreterin der belangten Behörde vor dem Berichterstatter statt.

Eine für 24.11.2021 anberaumte mündliche Senatsverhandlung musste im Zuge der Corona-Maßnahmen abberaumt werden.

Am 13.12.2022 wurde von der rechtsfreundlichen Vertretung des Bf ein ergänzender Schriftsatz per Mail eingebracht und ausgeführt:

“1. Ergänzendes Vorbringen:

Verfahrensgegenständlich waren ehemals die Einkommenssteuern 2004 bis 2006. Mit Erkenntnis des BFG vom 01.12.2021, Geschäftszahl RV/610061412010, wurde der Beschwerde betreffend die Einkommenssteuer 2004 stattgegeben. Das in Rechtskraft erwachsene Urteil ist auch für die nach wie vor verfahrensgegenständlichen Einkommenssteuern 2005 und 2006 aus folgenden Gründen bedeutsam:

- Wie 2004 sind auch 2005 und 2006 Projekte der Firmengruppe XY in Osteuropa verfahrensgegenständlich, die dem Internet zu entnehmen sind und die auch tatsächlich realisiert wurden.*
- Wie 2004 hat es auch bei den beiden Projekten 2005 und 2006 Gesprächsprotokolle gegeben, denen Art und Zeit und Entgelt der Leistungserbringung zu entnehmen waren und die auch mit den gestellten Rechnungen korrespondieren.*
- Wie 2004 (XY O) werden auch für die Jahre 2005 und 2006 (CB und O) Pläne mit bulgarische Texte in kyrillisch vorgelegt, welche gar nicht vom Beschwerdeführer oder seinen Mitarbeitern stammen können (die Planzeichner wurden abgekürzt mit „8G“, das war das Kürzel für die bulgarischen Zeichner, die der Beschwerdeführer nicht im Detail kannte. Er hatte aus Gründen der Verständigung (Englisch) immer nur mit V A kommuniziert).*
- Auch 2004 wurde wie auch 2005 und 2006 das vereinbarte Entgelt überwiegend bar bezahlt.*
- Rechtlich ist aus dem obgenannten Erkenntnis auch für das gegenständliche Verfahren hinsichtlich der Einkommenssteuer 2005 und 2006 bedeutsam, dass es vom Finanzamt zu einer nicht korrekt durchgeführten Aufforderung zur Empfängerbenennung kam. § 162 BAO ist daher auch im gegenständlichen Verfahren nicht anwendbar mit dem Ergebnis, dass die betriebliche Veranlassung von Fremdleistungen nur glaubhaft gemacht werden müssen (§ 138 BAO; in diesem Sinne auch VwGH vom 30.06.2010, Zahl 2007/13/0067).*

2. Pläne

Betreffend die Projekte aus 2005 und 2006 werden hiermit Pläne vorgelegt, die inhaltlich nicht aus dem Architekturbüro H stammen können (bulgarische Texte mit cyrillischen Schriftzeichen), denen als Zeichner bulgarische Zeichen zu entnehmen sind (damals wurde die übliche Bezeichnung „BG“ gewählt).

3. Beweisanträge auf Einvernahmen

*Neben der Einvernahme des Beschwerdeführers wird auch die zeugenschaftliche Einvernahme der DI AS, Mitarbeiterin des Beschwerdeführers per Adresse des Architekturbüros, beantragt zum Beweis dafür, dass es damals nur 1,5 Personen an technischen Zeichnern gegeben hat, dass man damals die Projekte in Bulgarien niemals ohne Fremdleistungen hätte abwickeln können und dass sie auch die Bulgaren gesehen hat, die die erarbeiteten Pläne mitgebracht und CD's übergeben haben, mit denen sie dann für Projektpräsentationen in ***1*** weitergearbeitet hat.*

4. Beweisantrag zum Umfang des Leistungsaustausches

Nach Ansicht des Beschwerdeführers ist der Leistungsaustausch mit ausländischen

Zeichnern dem Grunde nach bewiesen, fraglich könnte der Leistungsumfang sein, welcher nicht bewiesen, aber doch glaubhaft gemacht werden muss.

Diesbezüglich wird vorgelegt

*a) Die rechnerische Darstellung des Steuerberaters ***Stb***, welcher Folgendes zu entnehmen ist:*

<i>Posten</i>	<i>2006</i>	<i>2005</i>
<i>Umsatzerlöse und Bestandsveränderungen</i>	<i>631 083</i>	<i>473 681</i>
<i>Fremdleistungen andere</i>	<i>-29 701</i>	<i>-47 360</i>
<i>Personalaufwand</i>	<i>-83 748</i>	<i>-86 798</i>
<i>Deckungsbeitrag I (DB I)</i>	<i>517 634</i>	<i>339 523</i>
<i>Fremdleistungen "A"</i>	<i>-220 800</i>	<i>-68 000</i>
<i>Deckungsbeitrag II (DB II)</i>	<i>296 834</i>	<i>271 523</i>

Bei gleichbleibendem Personalaufwand und wesentlich geringeren Fremdleistungen (ohne "A") erhöhte sich der DB I in 2006 gegenüber 2005 um TEUR 178. Es ist eher unwahrscheinlich, dass

DI H in 2006 seine bereits hohe Eigenleistung um weitere TEUR 178 erhöhen hätte können. Die Erhöhung des DB I war nur durch Zukauf zusätzlicher Fremdleistungen in Höhe von TEUR 152,8A möglich, die den DB II um TEUR 25,30 verbesserten. Es kann demnach sehr wohl beurteilt werden, dass Leistungen von "anderen Personen erbracht wurden" (lt. BP wurde das in Frage gestellt - Bericht vom 23.06.2010).

b) Weiters wird zu diesem Beweisthema die Einholung eines SV-Gutachtens aus der Architektur beantragt.“

In der mündlichen Senatsverhandlung vom 14.12.2022 wurde der Bf einvernommen. Er führte dabei zusammenfassend aus, dass er seit Nov. 2011 in zweiter Ehe mit S, geb. A, verheiratet ist. Herr V A ist der Bruder seiner Gattin. Er habe seine Frau über ihren Bruder ca. 2005 plus minus 1 Jahr kennengelernt. Seine Beziehung mit seiner zweiten Frau habe ca. 2007 angefangen. Die Trennung von seiner ersten Frau habe ca. 2000 begonnen. Der Abschluss des Scheidungsverfahrens erfolgte im Jahr 2009 (siehe Vergleichsausfertigung Aktenzahl BG ***2*** GZ-3). Er projettierte für die Fa. XY seit ca. 40 Jahren und zwar weltweit, wo Standorte für Produktion und Entwicklung errichtet wurden. Wir kennen daher die Struktur und haben diese auch mitentwickelt. Die gegenständlichen Projekte betrafen den Zeitraum vor dem EU-Beitritt Bulgariens und alte Fabrikanlagen bzw. Produktionsanlagen, die für den Stahlbau von XY adaptiert wurden. Die beschwerdegegenständlichen Vermerke über die Auftragsvergaben wurden von ihm erstellt, handschriftlich ausgefertigt und mit seinem Handzeichen versehen. Die Barauszahlungen erfolgten 'in allen Fällen' im Büro in ***1***.

Sein Kontakt in Bulgarien erfolgte über den Handelsdelegierten in Sofia. Dieser habe ihn dann mit Herrn D bekannt gemacht und dieser habe ihm Herrn V A empfohlen, um die Projekte in Bulgarien projektieren und abwickeln zu können. D war ab 2000 und A war ab ca. 2003, damals keine 20 Jahre alt, mein Ansprechpartner. Die Bestandspläne hätten wir machen lassen und in Papierform erhalten. Digital sei das damals vor 20 Jahren noch nicht möglich gewesen. Die Übergabe der Werke an XY erfolgte vor 2000. Die alten Pläne und Projektunterlagen können wir EDV-mäßig nicht mehr öffnen und sind auch in Papierform nicht mehr vorhanden. Er könne auch nicht sagen, wer als Subplaner vor den bulgarischen Behörden aufgetreten ist. Es habe eine mündliche Vereinbarung nur mit A gegeben, aufgrund der allgemeinen Unsicherheit im Zahlungsverkehr und den hohen Spesen, seien die Zahlungen bar erfolgt.

Von Seiten der belangten Behörde wurde ergänzend vorgebracht, dass Fr. A bereits seit 31.7.2005 bis 28.2.2006 mit Hauptwohnsitz Straße in H, gemeldet war. Zudem sei die Aufforderung des Leistungsnachweises des Hrn. A während der Prüfung und auch im Zuge der Schlussbesprechung nicht erbracht worden. Auch im laufenden Beschwerdeverfahren seien bis dato keine entsprechenden Leistungsnachweise dargelegt bzw. nachgewiesen worden. Das Projekt in ***1*** im Jahr 2006 wurde mit insgesamt € 106.400,00 abgerechnet. Es wäre daher eine Abzugssteuer für beschränkt Steuerpflichtige gem. § 99 EStG einzubehalten

gewesen, da die Verwertung dieser Architekturtätigkeit im Inland erfolgte. Über den Zeitraum von 2004 bis 2009 wurden durchgehend Außenprüfungen durchgeführt. In diesen Zeiträumen wurden unterschiedlichste ausländische Projekte abgewickelt, die auch im Zuge der Folgeprüfung vom Außenprüfungsorgan überprüft wurden, dass ausgerechnet bei den Vertragsgestaltungen mit Herrn A unterschiedliche Handhabungen hinsichtlich der Projektierungen und Zahlungsabwicklungen durchgeführt wurden, sei auffällig. Bei den anderen Projekten war es sowohl hinsichtlich Dokumentation als auch Zahlungsabwicklung anders gelagert, als wie bei der Vertragsgestaltung mit Hrn. A. Diese Vertragsgestaltung mit Herrn A sei absolut auffallend und unüblich im Verhältnis zu den anderen abgewickelten Projekten. Die Darstellungen des Bf erscheine der Amtspartei absolut unglaublich.

Von Seiten des Bf wurde noch einmal - wie im Berufungsschriftsatz - darauf hingewiesen, dass der Bf damals 3 Mitarbeiter, davon 1,5 technische Zeichner, hatte und mit diesem Personalstand derartige Projekte nicht planen hätte können. Der Bf musste sich daher des Herrn A und seiner Subauftragnehmer bedienen. Aufgrund einer mündlichen Vereinbarung habe Herr A die Rechnungen gestellt. Die vorgelegten Pläne in kyrilischer Sprache am 13.12.2022 per Mail, würden vom bulgarischen Subplaner des Hrn. A stammen. Der streitgegenständliche Leistungsaustausch 2005 und 2006 habe stattgefunden und sei glaubhaft gemacht worden. Es wurden die Beweisanträge vom 13.12.2022 sowie aus der Berufung wiederholt.

Vom Amtsbeauftragten wurde beantragt, entsprechende Protagonisten der Fa. XY einzuvernehmen.

Der erkennende Senat verkündete - nach Beratung - den Beschluss, dass die Durchführung weiterer Erhebungen als nicht notwendig erachtet wird. Der Senat ist der Ansicht, dass der maßgebende Sachverhalt ausreichend geklärt ist.

Der Vorsitzende verkündete den Schluss des Beweisverfahrens und ersuchte die Parteien um ihre Schlussworte.

Der Amtsbeauftragte führte aus:

“Betreffend der rechtlichen Würdigung bzgl. dieser nicht anerkannten Zahlungen an Hrn. A stützen wir uns auf die fehlende betriebliche Veranlassung. Es konnte festgestellt werden, dass Hr. A (der Rechnungsaussteller) die in diesen Rechnungen beschriebenen Leistungen nicht erbringen konnte und auch nicht von Hrn. A tatsächlich erbracht wurden. Auf Grund dieses fehlenden Leistungsaustausches (entgegen der Rechnungsausstellung) wurden richtigerweise bereits im damaligen Außenprüfungsverfahren diese Barzahlungen an den Zahlungsempfänger A im Sinne des § 4 EStG nicht anerkannt. Darüber hinaus konnte im heutigen Bundesfinanzgerichtsverfahren auch festgestellt werden, dass der Zahlungsempfänger Hr. A V der Bruder von Frau S A (verheiratete H) ist und somit ein Naheverhältnis zum Bf abgeleitet

werden kann. In diesem Zusammenhang ist auch auf die ständige Rechtsprechung des VwGH hinsichtlich der Vertragsgestaltung zw. nahen Angehörigen hinzuweisen, wo entgegen dieser ständigen Rechtsprechung bei diesen Vertragsgestaltungen mit Hrn. A absolut unübliche und fremdunübliche Vertragsgestaltungen vorliegen. Insgesamt stellen diese getätigten Zahlungen keine Betriebsausgaben dar und unterliegen somit dem Abzugsverbot als Betriebsausgabe. Es wird beantragt, die Beschwerde, wie im Vorlagebericht ausgeführt, insgesamt abzuweisen.

Nach Ansicht der Amtspartei ist der gegenständliche Fall nicht im Sinne des § 162 BAO zu sehen, da der Zahlungsempfänger feststeht: Hr. A V, der jedoch entgegen der vorliegenden Belege (Rechnungen) eben nicht der Leistungserbringer war und auch nicht sein konnte. In diesen Zusammenhang wird noch an das Auskunftersuchen auf die bulgarische Finanzverwaltung hingewiesen, in dem eindeutig zum Ausdruck kommt, dass Hr. A V diese angeblichen Leistungen niemals erbracht hat und auch nicht erbringen konnte. Eine Empfängerbenennung im Sinne des 162 BAO war insgesamt somit nicht notwendig, weil von einem fehlenden Leistungsaustausch auszugehen war.“

Rechtsanwalt Dr. Sluka führte aus:

“Es war ursprünglich vorgesehen, dass DI H mit 3 Auftragnehmern konferiert. Über Empfehlung des Hr. D ist er jedoch mit Hrn. A dahingehend übereingekommen, dass nur diese beiden ein Vertragsverhältnis eingehen und sich A der anderen Personen, die als Auftragnehmer vorgesehen waren, als Subunternehmer bedient. Es handelt sich dabei um eine zulässige Gestaltung zivilrechtlicher Rechtsverhältnisse, zumal es für jedermann einfacher ist, nur einen Vertragspartner zu haben und nicht mehrere. Dies hängt auch mit Gewährleistungs- und Haftungsfragen zusammen. Weiters war für den Bf bedeutsam, dass er mit seinem Vertragspartner in Englisch kommunizieren konnte, während die Subplaner nur Bulgarisch gesprochen haben. Insoferne V A anlässlich seiner Einvernahme in Bulgarien ein Vertragsverhältnis mit dem Bf bestreitet, handelt sich offenkundig um eine Schutzbehauptung, um einer Steuerpflicht nach bulgarischen Vorschriften zu vermeiden. Dass sich V A als Vertragspartner gesehen hat, ergibt sich zwingend daraus, dass er die streitgegenständlichen Rechnungen gestellt hat. Es ist zivilrechtlich zulässig und steuerlich anzuerkennen, dass ein Auftragnehmer sich Subunternehmer bedient. Das ein Leistungsaustausch stattgefunden hat, ist offenkundig, da der Bf keine ausreichenden Kenntnisse über bulgarische öffentlichrechtliche Bestimmungen hatte und sein Architekturbüro vom Umfang her niemals in der Lage gewesen wäre, jene Leistungen selbst zu erbringen, die er für die XY-Gruppe zu erbringen hatte. Im Übrigen verweise ich auf die Rechtsausführungen in der Berufung sowie in der Eingabe vom 13.12.2022 und wiederhole die dort gestellten Anträge.“

Nach der Beratung und Abstimmung des Senates wird die Verhandlung mit der Verkündung der Entscheidung über die Beschwerde sowie Revision durch den Senatsvorsitzenden und einer Begründung mit den wesentlichen Entscheidungsgrundlagen geschlossen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

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

2 Im Rahmen seiner Tätigkeit als Architekt war er im beschwerdegegenständlichen Zeitraum mit der Planung von Bau- und Renovierungsarbeiten von Standorten der Fima XY AG in Osteuropa beauftragt.

3 Im Zuge dessen wurden in den Jahren 2005 und 2006 nachstehende Fremdleistungen des Herrn V A als Aufwand geltend gemacht.

Ausgaben für Dolmetschtätigkeiten des Herrn A wurden steuerlich anerkannt.

Folgenden Fremdleistungen des Herrn A wurde vom Finanzamt die steuerliche Abzugsfähigkeit abgesprochen:

Auftrag laut Aktenvermerk DI H			Rechnung		Zahlungen		
Datum	Projekt	Auftragnehmer	Datum	Betrag (€)	Datum	Betrag (€)	bar/BK
03./ 04.01.2005	<i>“XY CB: Lagerhallenneubau, Maschinenfundamenteinbau“</i>	<i>“Hr. V. A Hr. J T Hr. P“</i>	14.04.2005	21.900,00	24.05.2006	21.900,00	bar
23.07.2005	<i>“1. XY CB: Erweiterung Halle / Büroaufstockung /Außenanlagen</i>	<i>“Hr. A Hr. T Hr. P“</i>	03.10.2005	47.000,00	04.07.2005	2.000,00	bar
					15.07.2005	1.500,00	
					25.07.2005	2.200,00	
					05.08.2005	7.000,00	
					26.09.2005	30.300,00	
					20.10.2005	4.000,00	
			16.12.2005	21.000,00	23.12.2005	19.000,00	bar
					31.12.2005	2.000,00	BK

	2. XY O, Vorprojekt Galvanikerweiterung“						
27./28.03.2006	“Vorentwurfsausarbeitung samt Modellbau XY Verwaltungsgebäude in ***1***, Projekt ‘2007’ “	“Hr. V. A Hr. J T Hr. P“	19.06.2006	104.600,00	24.07.2006 27.09.2006	74.600,00 30.000,00	bar
01.06.2006	“ <u>Auftrag für Projektierungsleistungen Architektenprojekt incl. Widmungsprojekt und Infrastrukturprojekt.</u> Werksanlage XY CB, Beta Komplex“	“Funktion: BL T BL P BL G BL A“	09.10.2006	90.512,00	23.10.2006 30.11.2006 31.12.2006	89.500,00 500,00 512,00	bar BK BK
09.11.2006	“Werkvertrag Projekt BTH U Heizungs-, Lüftungs-, Sanitärprojekt, Elektroprojekt“	V A			29.12.2006	4.800,00	bar

Bezüglich dieser ‘Vermerke über Aufträge’ betreffend Vorhaben in Bulgarien liegen jeweils ‘Rechnungen’ lautend auf V A, Kassenbelege über die Barauszahlungen und vom Bf selbst erstellte und unterfertigte Aktenvermerke [im Beschwerdeschriftsatz als “*Gedächtnisstütze (Auftragsentwurf)*“ bezeichnet] vor.

4 Auf den Aktenvermerken scheinen neben V A noch weitere Auftragnehmer auf - T, P und G. Bei den Aktenvermerken handelt es sich um Vordrucke, auf denen der Bf handschriftlich die anwesenden Personen (die sich mit den Auftragnehmern decken) sowie Ort und Datum ergänzt hat. Aus den Dokumenten geht hervor, dass es sich um Projekte betreffend Standorte der Firma XY in CB und O (Bulgarien) handelte. Hinsichtlich der Bezahlung wurde zumeist zahlbar nach Planungsfortschritt vermerkt. Die Aktenvermerke sind in deutscher Sprache verfasst.

5 Zu den Vorhaben in Bulgarien und ***1*** liegen 5 Belege mit der Bezeichnung 'Rechnung' vor (siehe obige Aufstellung). Alle Belege haben den gleichen Aufbau, Sprache, Schriftart und Erscheinungsbild:

Ganz oben ist der Name V A mit der Adresse in Bulgarien angeführt. Die Belege sind in deutscher Sprache mit dem gleichen Schriftbild verfasst. Adressat ist in allen Fällen das "Architekturbüro H" mit der Büroadresse in ***1***. Dann folgen zwei oder drei kurze Absätze mit einer allgemeinen Beschreibung von Anlage und Leistungen.

Ergänzende Anmerkung: Die 'Rechnung' vom 16.12.2005 ist noch spartanischer gehalten, da diese nur die Angabe "Vorprojekt Galvanicerweiterung XY O" enthält.

In einem weiteren Absatz folgt ein Hinweis auf die vereinbarte Pauschale und bereits geleistete Teilzahlungen.

In allen Fällen fehlt ein allgemein üblicher Abschluss mit einer Auftragnehmerbezeichnung oder einer Unterschrift.

Die Rechnungen vom 14.04.2005, vom 03.10.2005 und vom 19.06.2006 enthalten am unteren Ende des Beleges einen in deutscher Handschrift verfassten Vermerk über eine offenbar erhaltene Barzahlung.

Die Rechnungen vom 16.12.2005 und vom 09.10.2006 enthalten nicht einmal das und damit auch keine Unterschrift, sondern nur einen Vermerk auf Zahlung auf ein bulgarisches Bankkonto. Bis auf zwei kleine Beträge (€ 500 + 512), die als Dolmetschkosten anerkannt wurden, erfolgten offenbar alle Zahlungen in bar.

Der Hinweis auf den angeblichen Rechnungsleger, Hrn. A, ergibt sich nur aus der oben angeführten Kopfzeile. Die 'Rechnungen' liegen nur in deutscher Sprache vor.

Die Unterschriften sind maschinell nicht mit einem Namen unterlegt und finden sich nur bei angeblich bestätigten Barauszahlungen. Ob diese Unterschriften tatsächlich von Hrn. A stammen, ist so nicht nachvollziehbar. Dem tritt hinzu, dass Hr. A anlässlich seiner Einvernahme betreffend das Jahr 2006 den Erhalt von Barzahlungen geleugnet hat.

Es gibt auch keinen Hinweis auf den als Rechnung bezeichneten Schriftstücken, wie und wann diese im Architekturbüro eingegangen sind (zB Eingangsvermerk auf dem Schriftstück).

6 V A war zum damaligen Zeitpunkt Informatikstudent in Bulgarien und ca. 18 Jahre alt. Er ist der Bruder der zweiten Ehefrau des Bf.

7 Bei einer im Rechtshilfeweg von der bulgarischen Finanzverwaltung vorgenommenen Einvernahme im Jahr 2009 gab A an, für den Bf im Jahr 2006 Übersetzungsarbeiten sowie Organisationsarbeiten, zB für Unterkünfte oder Fahrten, getätigt zu haben. Dafür hat er nach

seinen Angaben € 992,56 mittels Banküberweisung und € 1.000,- in bar vom Bf erhalten. Weitere Beträge hat er nicht erhalten. Er gab überdies an, dass 'in seiner Gegenwart' ("*in Mr. V A presence* ") vom Bf die Summe von € 73.000,- an Architekten und Ingenieure, die mit dem Bf bei einem Projekt zusammengearbeitet hatten, übergeben wurde. Die Namen der Architekten und Ingenieure würde er nicht kennen.

A hatte im beschwerdegegenständlichen Zeitraum kein Unternehmen oder Anteile an einem Unternehmen und übte auch keine sonstige geschäftliche Tätigkeit aus.

Der Anfragebeantwortung liegen Bankauszüge in kyrillischer Sprache bei, die nach seinen eigenen Angaben von V A unterschrieben sind.

8 Es liegen keine schriftlichen Werkverträge oder weitere schriftliche Aufzeichnungen über den Inhalt der vereinbarten Leistungen und die geleisteten Arbeiten vor.

Der Bf hat anlässlich der Schlussbesprechung, dem folgenden Beschwerdeschriftsatz und im laufenden Beschwerdeverfahren keine Pläne oder Nachweise über die von Hrn. A erbrachten Leistungspakete weder in körperlicher Form oder als PDF-Format vorgelegt.

Der Bf konnte keinen der bulgarischen Spezial- oder Subplaner, die auch gegenüber den Behörden aufgetreten sind, namentlich nennen.

9 Hinsichtlich des Projektes in ***1*** und den vorgebrachten Planungsleistungen des V A bzw. den angeführten Subunternehmern wurde keine Abzugssteuer im Sinne des § 99 EStG einbehalten und abgeführt.

10 Bezüglich des Auftrages „BTH U“ über einen Betrag von € 4.800,- liegt keine Rechnung und kein Aktenvermerk, sondern nur ein (kurz gehaltener) Werkvertrag mit der Leistungsbeschreibung "*Heizungs-, Lüftungs-, Sanitärprojekt, Elektroprojekt*" und ein Beleg über eine "*BARAUSZAHLUNG*" über € 4.800,-- mit dem Vermerk "*Betrag bar erhalten am 29.12.2006*" und einem 'Namenszeichen' vor.

11 Der genaue Inhalt der angeblich mit Hrn. A vereinbarten Verträge ist ungewiss und nicht nachvollziehbar.

Die tatsächliche Leistungserbringung, der Leistungsumfang und der Leistungsinhalt durch Hrn. A wurden nicht nachgewiesen.

Ob und wofür Herr V A oder andere Personen oder Subunternehmer die Gelder erhalten haben, ist zweifelhaft und nicht nachvollziehbar.

Es ist daher im Rahmen der freien Beweiswürdigung als erwiesen anzunehmen, dass der in den Aufwendungen geltend gemachte Leistungsaustausch nicht stattgefunden hat.

2. Beweiswürdigung

Die vorgelegten Aktenvermerke und Rechnungen beinhalten pauschale Bezeichnungen der Arbeiten (siehe Aufstellung oben) und die dazugehörigen Pauschalhonorare.

Die 'Rechnungen' wurden angeblich von Hrn. V A ausgestellt. Dies erscheint fragwürdig, da sie die im Sachverhalt unter Rz 5 angeführten Besonderheiten aufweisen. Sie wurden zudem weder auf Bulgarisch noch auf Englisch verfasst. Das ist insofern bemerkenswert, da die Verständigung bzw. Kommunikation mit Hrn. A laut eigenem Vorbringen auf Englisch erfolgte (siehe ergänzender Schriftsatz vom 13.12.2022 und Schlussworte in der Verhandlung).

Auf den vom Bf verfassten Aktenvermerken scheinen neben A noch weitere Personen als 'Auftragnehmer' auf. Die 'Rechnungen' stimmen daher nicht mit den Auftragsbestätigungen überein.

Es liegen darüber hinaus keine schriftlichen Werkverträge, keine schriftlichen Korrespondenzen, keine Bautagesberichte, Stundenaufzeichnungen, Abnahmeprotokolle oder sonstige geeignete Unterlagen hinsichtlich der durchgeführten Leistungen A oder seiner Subunternehmer vor. Im Zuge des ergänzenden Schriftsatzes vom 13.12.2022 hat der Bf zwei Pläne und ein Foto eines Modells eines Betriebsgebäudes vorgelegt. Auf einem der Pläne finden sich Firmenzeichen oder Firmenanschriften in kyrillischer Schrift, der zweite Plan ist mit dem Firmenzeichen des Bf versehen. Diese Unterlagen enthalten jedoch weder den Namen V A, noch die Namen der anderen auf den Aktenvermerken aufscheinenden Personen. Es bleibt unklar, wer die den Plänen zu Grunde liegenden Arbeiten ausgeführt hat. Der Bf bringt vor, er selbst könne keine Pläne in kyrillischer Sprache verfassen. Ein einziger auf einer halben DIN-A4-Seite gedruckter Plan, ohne nähere Bezeichnung um welches Bauwerk es sich handelt, beweist aber weder, dass der Plan von V A bzw. seinen beauftragten Subunternehmern, noch im Zusammenhang mit dem Projekt in Bulgarien in dem vom Bf dargestellten Ausmaß, erstellt worden ist. Im gesamten Verfahren wurden keine weiteren Unterlagen vorgelegt. Es liegt daher keinerlei Dokumentation des Leistungsaustausches vor.

Das Vorbringen des Bf, er habe während des BP-Verfahrens eine Einsichtnahme in seine Aufzeichnungen angeboten, dies sei aber von der Prüferin nicht wahrgenommen worden, steht im Widerspruch zu den Ausführungen im Prüfbericht, wonach es trotz mehrmaliger Aufforderung keinen Beleg oder Nachweis der erbrachten Leistungen geben würde. Diese Beanstandung der Prüferin war dem Bf mit Sicherheit bereits in der Schlussbesprechung bekannt. Bei dieser Gelegenheit und mit der Erhebung der Berufung hätten die angeblich vorhandenen Nachweise vorgelegt werden können.

Es ist daher festzuhalten, dass die genannten Unterlagen bzw. Leistungsnachweise auch im weiteren Verfahrensverlauf, trotz Aufforderung nicht vorgelegt und auch nicht angeboten wurden (Schlussbesprechung, Beschwerdeverfahren, mündliche Verhandlung).

Es ist ferner nicht glaubhaft, dass Projekte mit größtenteils hohen Auftragssummen ohne jeglichen Schriftverkehr abgewickelt werden. Schon für den eigenen Schutz des Bf vor Haftungen bzw. Gewährleistungsansprüchen und die Abrechnung mit dem Auftraggeber ist die Führung von entsprechenden Aufzeichnungen unumgänglich.

Der Einwand des Bf, dass in Bulgarien Projekte auf diese Art und Weise im Vertrauen abgewickelt werden, ist nicht glaubhaft. Der Bf kann die Namen der Beteiligten nicht nennen. Er gab außerdem in der mündlichen Verhandlung an, dass er das Geld jeweils in bar in seinem Büro in ***1*** an A übergeben habe. Dies widerspricht der Aussage A, wonach der Bf das Geld direkt an die handelnden Architekten und Ingenieure verteilt habe. Es ist außerdem im allgemeinen Geschäftsverkehr völlig ungewöhnlich, dass derartig hohe Beträge in bar einem 18-jährigen, nicht in Österreich wohnhaften, Studenten übergeben werden, ohne sich selbst davon zu überzeugen, an wen das Geld schließlich fließt.

Der Bf bringt selbst vor, dass den Projekten ein mündlicher Auftrag nur mit A zugrunde liegen würde. Faktum ist, dass der angebliche Vertragspartner gerade diese mündlichen Vereinbarungen in seiner Einvernahme für 2006 nicht bestätigt hat. Von zwei Vertragspartnern bestreitet einer die Existenz dieser (mündlichen) Absprachen. Schriftliche konkrete Aufzeichnungen dazu gibt es nicht.

In seiner Aussage vor der bulgarischen Finanzverwaltung gab A an, für den Bf lediglich Übersetzungs- und Organisationsarbeiten durchgeführt zu haben. Diese Aussage widerspricht damit ebenfalls eindeutig den Ausführungen des Bf. Es ist nicht glaubhaft, dass ein ca. 18-jähriger Informatikstudent für den Bf Leistungen in diesem Umfang im Bau- bzw. Architekturbereich übernehmen hätte können. Die in der Beschwerde angeführte Funktion als alleiniger Auftragnehmer, der seinerseits Subunternehmer beauftragt hat, erscheint ebenso nicht glaubhaft, da auch solche Arbeiten für einen völlig Branchenfremden nicht durchführbar sind. Aus diesem Grund wird der Aussage von A ein höherer Wahrheitsgehalt beigemessen.

Der Umstand, dass bezüglich des Bauvorhabens in ***1*** keine Abzugssteuer für die Arbeiten der bulgarischen Unternehmer einbehalten wurde, spricht neben den fehlenden Unterlagen ebenso gegen die Ausführungen des Bf.

Über das Bauvorhaben in U (Ungarn) liegt lediglich ein kurz gehaltener Werkvertrag und der Kassenbeleg über die Barauszahlung idHv. € 4.800,- vor. Auch hier wurden keine Nachweise bezüglich der Leistungserbringung erbracht. Zu diesem 'Auftrag' wurde im gesamten Verfahren kein Vorbringen seitens des Bf erstattet.

Dem Vorbringen, die Streitjahre würden mit dem Sachverhalt des Vorjahres deckungsgleich sein, ist entgegen zu halten, dass Gegenstand des Verfahrens betreffend 2004 eine in kyrillischer Sprache verfasste Rechnung (KA 320) - mit einer Übersetzung (!) - einer Fa. mit dem Namen 'CKS' war und Rechnungen dieser Firma bei der Außenprüfung über die Vorjahre

anerkannt wurden (zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf das Erkenntnis vom 01.12.2021, RV/6100614/2010, verwiesen).

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Wiederaufnahme des Verfahrens:

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Bei einer Beschwerde gegen einen Bescheid betreffend Wiederaufnahme von Amts wegen ist „Sache“ die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jenen wesentlichen Sachverhaltsmomenten, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der vom Finanzamt als neu hervorgekommen herangezogen wurde (vgl. VwGH 22.04.2022, Ra 2020/13/0025). Das Finanzamt kann nach der Rsp des VwGH zur Begründung des Wiederaufnahmebescheides auch auf den Betriebsprüfungsbericht oder die Niederschrift verweisen (vgl. zB das zitierte Erkenntnis vom 22.04.2022, Ra 2020/13/0025).

Die Begründungen der Wiederaufnahmebescheide beziehen sich auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung im Bericht und die Niederschrift über die Schlussbesprechung. Im Bericht wird in einem gesonderten Punkt mit der Überschrift „*Prüfungsabschluss – Wiederaufnahme des Verfahrens*“ zur Begründung unter Bezugnahme auf die Abgabenart (Einkommensteuer 2004-2006) auf die unter Tz 1, 2 und 3 dargestellten Feststellungen verwiesen.

Die Tz 1 beinhaltete Ausführungen zu den beschwerdegegenständlichen Fremdleistungsaufwendungen der Jahre 2005 und 2006. Die Prüferin hielt dabei fest, dass nach den vorgenommenen Ermittlungen die Leistungserbringung des angegebenen Rechnungsausstellers und Zahlungsempfängers aus den angeführten Gründen nicht nachvollziehbar ist. Damit wurden mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende Umstände (Geltendmachung tatsächlich nicht angefallener Betriebsausgaben) angesprochen, die Tatsachen iSd § 303 BAO darstellen. Dass das Finanzamt die Wiederaufnahmebescheide nicht begründet habe, trifft somit nicht zu.

Einkommensteuer 2005 und 2006:

§ 162 BAO

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).

Im vorliegenden Fall wurde die Aufforderung zur Empfängerbenennung vom Finanzamt vermutlich mündlich durchgeführt, weshalb der genaue Inhalt der Aufforderung sowie die Durchführung mangels Aufzeichnungen nicht mehr überprüft werden kann. Die (formelle) Aufforderung zur Empfängerbenennung ist aber eine Voraussetzung für die Anwendung des § 162 BAO.

Die Vertreter der belangten Behörde haben zudem in der mündlichen Verhandlung die Anwendbarkeit des § 162 BAO mit einer ausführlichen Begründung zurückgenommen. Diese Frage ist daher unstrittig.

§ 162 BAO kommt daher nicht zur Anwendung.

§ 4 EStG

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

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 (vgl.

Ebner/Marschner in Jakom EStG¹⁵, § 4, Rz 279).

Erhöhte Mitwirkungspflichten bestehen nach der Judikatur bei Auslandsbeziehungen (VwGH vom 01.06.2006, 2004/15/ 0066), bei Begünstigungsbestimmungen (VwGH 23.04.2004, 2003/17/0207) sowie bei Behauptung von ungewöhnlichen und unwahrscheinlichen Sachverhalten (VwGH vom 28.03.2000, 96/14/0107).

Nach der Rechtsprechung des VwGH bedarf es seitens eines Betriebsausgaben geltend machenden Steuerpflichtigen für die Darlegung der betrieblichen Veranlassung von Zahlungen einer besonders exakten Leistungsbeschreibung, wenn Zahlungen für die Erbringung schwer fassbarer Leistungen, wie Kontaktvermittlung, Know-how-Überlassung, „Bemühungen“ uÄ erfolgt sein sollen (VwGH 17.03.2021, Ra 2020/15/0113; VwGH 19.04.2018, Ra 2017/15/0041).

Die Anerkennung der betrieblichen Veranlassung solcher Zahlungen hat eine konkrete und detaillierte Beschreibung der erbrachten Leistungen – und auf dieser Sachverhaltsgrundlage die Beurteilung als betrieblich veranlasst – zur Voraussetzung (VwGH 15.09.2016, 2013/15/0274, mwN). Dies gilt auch für Provisionsaufwendungen (VwGH 17.03.2021, Ra 2020/15/0113, mwN; vgl. *Ebner/Marschner in Jakom EStG¹⁵, § 4, Rz 279*).

Unter Zugrundelegung der Tatsachenfeststellungen (fehlende Unterlagen bzw. Aufzeichnungen, der ungewöhnlichen Vorgehensweise, die Aktenvermerke enthalten andere Auftragnehmer, die widersprüchlichen Angaben des Bf und seines angeblichen Vertragspartners, etc.), ist weder ein Nachweis noch eine Glaubhaftmachung der Leistungserbringung und damit der betrieblichen Veranlassung der Aufwendungen gegeben.

Die angefochtenen Bescheide entsprechen daher der Rechtslage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

3.2. 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 (hier: 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 (Begründung der Wiederaufnahme und Abzug von Betriebsausgaben) auf die im Erkenntnis zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützen.

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

Salzburg, am 14. Dezember 2022