

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Andrea Müller-Dobler MBA MSc in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Andrea Müller-Morawetz, Jagdgasse 25, 1100 Wien über die Beschwerde vom 31. Juli 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf (nunmehr Finanzamt Österreich), jeweils vom 30. Juni 2015 betreffend Einkommensteuer 2009, 2010 und 2011 Steuernummer *** nach Durchführung der mündlichen Verhandlung am 12.07.2024 in Anwesenheit der Schriftführerin Asli Özdemir

zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (infolge Bf.) erzielte im gegenständlichen Zeitraum Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus seiner Tätigkeit als Unternehmensberater mit dem Schwerpunkt Informationssicherheit und Cybercrimebekämpfung.

Im Rahmen einer die Umsatz- und Einkommensteuer betreffenden **Außenprüfung für die Jahre 2009 bis 2012**, welche mit der Abhaltung der Schlussbesprechung am 23.06.2015 beendet wurde, wurde unter anderem unter Tz 3 „Fremdleistungen“ des Betriebsprüfungsberichtes unter Hinweis auf § 138 BAO festgestellt, dass diese Ausgaben mangels Nachweis nicht anzuerkennen seien.

Im Rechenwerk finden sich jeweils mit 31.12. Aufwendungen für Fremdleistungen laut Aufstellungen.

Diese Aufstellungen seien mehrmals abverlangt worden, in Folge sei eine Aufstellung der Fremdleistungen übergeben worden. In den Aufstellungen sind diverse Fremdleister angeführt gewesen, Belege und dazugehörige Rechnungen bzw Honoranten wurden nicht vorgelegt.

Nach Ansicht der Außenprüfung seien die Fremdleistungen von insgesamt 140.608,00 € (im Jahr 2009 45.788,00 €; im Jahr 2010 62.320,00 € und im Jahr 2011 32.500,00 €) nicht nachgewiesen worden. Der Abzug dieser Zahlungen als Betriebsausgabe wurde daher nicht anerkannt.

Dabei handelt es sich um folgende – nur die verfahrensgegenständlichen – Aufwendungen betreffend LE:

2009	21.200,00 €
2010	22.750,00 €
2011	23.150,00 €

Diesen Aufwendungen lag ein zwischen dem Bf. und LE geschlossener und unterschriebener Vertrag vom 21.01.2009 in englischer Sprach zugrunde. Danach habe LE Marktforschung für den Bf. betrieben. Vorgelegt wurden Bestätigungen über den Erhalt von Barzahlungen sowie eine Ausweiskopie von LE. Eine von der Betriebsprüfung angeregte internationale Anfrage über LE verlief negativ, er sei niemanden bekannt. Die vom Bf. angegebene Telefonnummer sei kontaktiert worden, die Person habe jedoch keine Auskünfte gegeben.

Entsprechend der Feststellungen wurden die Verfahren wiederaufgenommen und entsprechende Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2009 bis 2012 erlassen.

Dagegen hat der Bf. innerhalb offener Frist mit folgender Begründung **Beschwerde** erhoben:

In den Steuererklärungen 2009 bis 2011 seien Fremdleistungen abgesetzt worden, mit dem Vermerk laut Aufstellung, die von der Betriebsprüfung nicht als Betriebsausgabe anerkannt wurden. Ein Großteil dieser Zahlungen sei an Herrn LE geleistet worden, welcher auf den Philippinen wohnhaft sei.

Die Beschwerde richtet sich ausschließlich gegen die Nichtanerkennung der Zahlungen an LE als Betriebsausgaben.

Der Betriebsprüfung wurden folgende Dokumente bzw. Informationen bezüglich des Sachverhaltes Herrn LE vorgelegt:

- Ausweiskopie LE

- Dienstleistungsvertrag (Marktforschung) zwischen dem Bf. und LE
- Zahlungsbestätigung LE
- Telefonnummer und Emailadressen

Nach § 119 Abs. 1 BAO seien die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsame Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen.

Der Abgabepflichtige habe aber gemäß VwGH 26.07.2000, 95/14/0145 zur Klärung des maßgebenden Sachverhalts beizutragen und die für den Bestand und Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen. „Offenlegung“ bedeutet, der Abgabenbehörde ein richtiges, umfassendes und klares Bild von den für die Entscheidung maßgebenden Umständen zu verschaffen (vgl. VwGH 15.12.1983, 82/15/0166).

Weiters bestehe eine erhöhte Mitwirkungspflicht u.a., wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen, die nur der Abgabepflichtige aufklären kann.

Gemäß § 138 BAO habe der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen, sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Könne der Behörde ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Gemäß § 162 BAO könne 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 bezeichne.

Der Bf. habe alle ihm möglichen und alle notwendigen Schritte unternommen, um den Sachverhalt und die Geschäftsbeziehung darzustellen. Gegenüber dem letzten Verfahren (GZ RV/7103123/2011) habe der Bf. sein Dokumentenmanagement entschieden verbessert, um auch die Auslandstatbestände besser darlegen zu können. Er habe sich die Feststellungen des Urteils zu Herzen genommen und sein Rechnungswesen dahingehend wie folgt zu verbessern versucht:

- Er habe sich Belege und Bestätigungen erteilen lassen (vgl. Kritikpunkt BFG, Urteil S. 13, vorletzter und letzter Absatz).
- Er habe den Ausweis kopiert, Wohn/Geschäftsadresse seien auf dem vorgelegten Vertrag und auf dem Ausweis ersichtlich (vgl. Kritikpunkt BFG, Urteil, S. 14, 2 Absatz).
- Er habe darüber hinaus die Telefonnummer ausfindig gemacht, sowie die E-Mail-Adressen offengelegt, um den Empfänger gegebenenfalls zu kontaktieren. Dies sei auch von der Behörde wahrgenommen worden, wenn gleich ohne Erfolg, da Auskunftsverweigerung.
- Die Zahlungsbestätigungen konnten vollständig und unterschrieben vorgelegt werden.

- Die Ursprungsvereinbarung (Vertrag) wurde vorgelegt.

Der Bf. habe seine erhöhte Mitwirkungspflicht auf Grund der ungewöhnlichen Verhältnisse erfüllt. Die Behörde habe sich ein vollständiges und wahrheitsgemäßes Bild über den Sachverhalt verschaffen können. Er habe somit glaubhaft gemacht, dass ihm die Aufwendungen bezüglich Herrn LE entstanden seien.

Bei der telefonischen Kontaktaufnahme mit LE durch die Finanzverwaltung sei der Bf. nicht anwesend gewesen. Es sei jedoch sehr wahrscheinlich und in der Natur der Sache begründet, dass Personen, die am Telefon über steuerliche Sachverhalte von einer fremden Person aus Wien, Österreich, befragt würden, die Auskunft verweigern. Jeder normale Mensch werde gegenüber komplett fremden Personen telefonisch keine Auskunft über sein Finanzleben geben.

Durch die Vorlage der Zahlungsbestätigungen sei erwiesen, dass Herr LE das Geld auch erhalten habe.

Der Bf. habe somit gemäß der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes alles unternommen, um den Sachverhalt ausreichend darzulegen. Weitere Schritte würden diesen Rahmen sprengen und seien unzumutbar, da sie den allgemeinen schnellen Geschäftsablauf lähmen würden. Als Einpersonenunternehmen habe er im prüfungsrelevanten Zeitraum keine Mitarbeiter beschäftigt.

Er habe alles in seiner Macht stehende unternommen, um seiner erhöhten Dokumentationsverpflichtung nachzukommen. Auch habe er seine erhöhte Mitwirkungspflicht und Offenlegungsverpflichtung erfüllt und glaubhaft gemacht, dass ihm diese Betriebsaufwendungen entstanden seien.

Abschließend beantragte der Bf. der Beschwerde Folge zu geben.

Das Finanzamt hat in der **Beschwerdevorentscheidung** vom 23.09.2015 den Betriebsausgabenabzug der beantragten Fremdleistungen wieder versagt, da diese nicht nachgewiesen worden seien.

Daraufhin beantragte der Bf. durch seinen steuerlichen Vertreter am 15.10.2015 die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen (**Vorlageantrag**) und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Im Zuge dessen wurde keine weitere (ergänzende) Begründung vorgebracht.

Im Vorlagebericht vom 01.12.2017 wurde auf das Erkenntnis des BFG zur vorhergehenden Betriebsprüfung und deren Beschwerdeverfahren (GZ. RV/7103123/2011) verwiesen.

Die Beschwerde richtet sich ausschließlich gegen die Nichtanerkennung der Betriebsausgaben betreffend LE.

Mit **Vorlagebericht vom 01.12.2017** wurde die Beschwerde vom 31.07.2015 gegen die Einkommensteuerbescheide 2009, 2010 und 2011, jeweils 30.06.2015, zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Mit **Beschluss des Bundesfinanzgerichtes** vom 17.10.2023 wurde der Bf. nochmals aufgefordert, den Empfänger der strittigen Beträge gemäß § 162 BAO schriftlich zu benennen.

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

Trotz (vermeintlicher) Empfängerbenennung kann einer Aufwendung die Abzugsfähigkeit als Betriebsausgabe versagt werden, wenn die vom Abgabepflichtigen genannte Person nicht Empfänger des abgesetzten Betrages ist. Mit der bloßen Namhaftmachung des Empfängers ist der Abzug von Ausgaben noch nicht gesichert. Wenn maßgebliche Gründe die Vermutung rechtfertigen, dass die benannte Person nicht der Empfänger der abgesetzten Beträge ist, kann die Behörde den Abzug trotzdem versagen; Ziel des Abgabenverfahrens ist die Erforschung der materiellen Wahrheit, nicht die Herbeiführung eines formal verstandenen Aussageergebnisses (vgl. VwGH vom 13.11.1985, 84/13/0127; VwGH vom 22.03.1995, 83/13/0076; VwGH vom 26.09.2000, 98/13/0216). Die Namhaftmachung des Empfängers unterliege der freien Beweiswürdigung.

Der Bf. wurde hiermit gemäß § 162 BAO zur Benennung des Empfängers der Zahlungen aus dem Vertrag vom 21.01.2009 aufgefordert.

Weiters seien folgende Fragen zu beantworten:

1. Wie kam es zu diesem Vertrag? Erläutern Sie die Geschäftsanbahnung. Wie und wo haben Sie Herrn LE kennengelernt?
2. Wie wurden die Treffen zur Geldübergabe vereinbart? Warum fanden die Treffen immer im Ausland statt? Gibt es bezüglich der Auslandsreisen weitere Unterlagen (Flugtickets, Hotelrechnungen)?
3. Wie wussten Sie in welcher Höhe die Zahlungen fällig werden? Hat Herr LE Sie vorher darüber informiert? Wenn ja, wie wurden Sie darüber informiert?
4. Warum wurden die Beträge bar bezahlt und nicht überwiesen?

5. Wann wurde das Geld behoben? Im Inland oder erst im Ausland? Gibt es Kontoauszüge, woraus man die Behebungen ersehen kann?
6. Welche Leistungen wurden erbracht? Es fehlen bis dato sämtliche Aufzeichnungen darüber, welche Leistungen tatsächlich erbracht wurden.
7. Wie wurden die Leistungen von Herrn LE übergeben? Mündlich? Per Mail? Gibt es dazu Unterlagen?
8. Wofür wurde die Beträge bezahlt?
9. Wie wussten Sie, dass die Leistung entsprechend der Vereinbarungen des Vertrages vollständig erbracht wurde?
10. Wie errechnet sich der Zahlungsbetrag? Nach geleisteten Arbeitsstunden? Nach der Menge der übergebenen Informationen? Nach der Qualität der Informationen?
11. Der Vertrag wurde auf unbestimmte Zeit geschlossen. Wann wurde der Vertrag beendet? Wer hat den Vertrag gekündigt? Gibt es dazu Unterlagen bzw Schriftverkehr?“

Mit **Eingabe vom 14.12.2023** wurde dieser Beschluss wie folgt beantwortet:

Ad 1) Ich habe Herrn LE kennengelernt, als ich für die EU-Kommission ein Projekt in Manila ausführte für das dortige DTI (Department of Trade and Industry). Er war Teil des Personals. Der asiatische Markt war gerade im wirtschaftlichen Umbruch. Das geschäftliche Umfeld war interessant.

Ad 2) Die Kommunikation auch zur Geldübergabe habe telefonisch und via Signal und andere Messengerdienste stattgefunden.

Die Treffen fanden im Ausland statt, da sich durch meine und Herrn LE Reisetätigkeit Gemeinsamkeiten ergeben haben und dies sinnvollerweise und kostensparender war.

Es sei angemerkt, dass Banküberweisungen in die Philippinen notorisch schlecht funktionieren, weswegen wir auf Grund der beiderseitigen Reisetätigkeit auf Barübergaben und Western Union ausgewichen sind.

Sie finden beiliegend eine Reiseliste für das Jahr 2009. Die Geldübergabe fand an den Destinationen statt.

Zu beachten sei ferner, dass der Bf in den Jahren 2009 – 2011 auch Barbeträge zu Hause hatte. Es waren somit nicht nur Barabhebungen zu tätigen. Die Abbuchungen der Ticketpreise wurden auf den Kreditkarten größtenteils gefunden. Die Tickets seien nicht mehr aufgefunden worden.

Ad 3) Die Kommunikation habe telefonisch (via Signal und andere Messenger) stattgefunden. Bei mündlicher Berichterstattung sei auch über die Honorarforderungen gesprochen und die Zahlungen vereinbart worden.

Ad 4) siehe 2) Weil es in den Jahren davor mehrfach Probleme mit Banküberweisungen gegeben habe, die entweder extrem lange dauerten oder überhaupt verschwanden.

Ad 5) Die Beträge seien teils im Inland, teils im Ausland behoben bzw zu Reiseantritt von zu Hause mitgenommen worden. Vgl Punkt 2.

Ad 6) Der Bf. habe vor allem Recherchen zu Unternehmen und öffentlichen Institutionen erbracht in Hinblick darauf, welche davon als Kunden in Frage kommen. Im Anhang wurde ein Sample der erbrachten Leistungen beigelegt.

Ad 7) Berichte seien größtenteils mündlich bzw telefonisch erstattet worden, da dies ausreichend war, um eventuell Geschäftschancen zu beurteilen. Es habe aber auch teilweise eine schriftliche Zusammenfassung des Gesagten gegeben (siehe Anlage).

Ad 8) Für Recherchedienstleistungen zu möglichen Kunden im öffentlichen und privaten Sektor sowie politische Entwicklungen in den Philippinen. Diese Informationen seien wichtig gewesen, um schnell auf etwaige Geschäftschancen reagieren zu können, da ich den asiatischen Markt als vielversprechend gesehen habe.

Ad 9) Ich habe auf die Vollständigkeit und Richtigkeit der Informationen vertraut. Es gab keine Indizien, dass die übermittelten Informationen fehlerhaft bzw. nicht vollständig waren. Das Thema Vollständigkeit habe sich nicht gestellt, da die Leistung in der Recherche bestand, die immer nur den aktuellen Stand der Dinge wiedergeben könne und die "Vollständigkeit" somit nicht geprüft werden könne."

Ad 10) Der Zahlungsbetrag errechnete sich aus der Menge und Qualität der übergebenen Information und auch nach Zeitaufwand. Eine Mindesthonorarvereinbarung gab es nicht.

Ad 11) Der Vertrag wurde nicht beendet und läuft weiterhin. Vgl Muster. Es wird jedoch wenig neue Information geliefert.

In einer Beilage wurde folgende **Aufstellung** vorgelegt:

Vergleich Reisen/Barbehebungen 2009

London – Großbritannien: 01.01. – 05.01.			
Barabhebungen vor Reise	29.12.2008	400,00 €	
	02.01.2009	92,94	

	02.01.2009	312,76	
			805,70
London – Großbritannien: 30.01. – 08.02.			
	29.01.2009	3.335,15	
	30.01.2009	390,00	
	05.02.2009	226,45	
	06.02.2009	115,41	
			4.067,01
Ankara - Türkei: 16.03. – 20.03.			
	09.03.2009	200,00	
	09.03.2009	250,00	
			450,00
London – Großbritannien: 24.04. – 01.05.			
	20.04.2009	200,00	
			200,00
London – Großbritannien: 22.05. – 24.05.			
	04.05.2009	800,00	
	12.05.2009	700,00	
	15.05.2009	400,00	
	19.05.2009	400,00	
	22.05.2009	160,00	
	22.05.2009	240,00	
			2.700,00

Mailand – Italien: 14.08. – 15.08.			
	03.08.2009	150,00	
	04.08.2009	250,00	
	04.08.2009	3.000,00	
	05.08.2009	800,00	
	10.08.2009	300,00	
	13.08.2009	400,00	
			4.900,00
Paris – Frankreich: 19.10. – 21.10.			
	06.10.2009	1.121,18	
	12.10.2009	400,00	
	14.10.2009	1.500,00	
			3.021,18
London – Großbritannien: 21.10. – 25.10.			
	22.10.2009	400,00	
	14.10.2009	1.500,00	
	22.10.2009	100,00	
			2.000,00
Petra Ligure – Italien: 10.11. – 12.11.			
	10.11.2009	1.500,00	
			1.500,00
Stockholm – Schweden: 15.12. – 17.12.			
	15.12.2009	1.500,00	

	16.12.2009	1.127,01	
			2.627,01
Gibraltar – Großbritannien: 25.12. – 31.12.			
	22.12.2009	400,00	
	23.12.2009	400,00	
	24.12.2009	400,00	
			1.200,00
Summe			23.470,90

Zur **mündlichen Verhandlung am 12.07.2024** erschienen der Bf. und Mag. Andrea Müller-Morawetz als steuerliche Vertreterin.

Nach Vortrag der Sache durch die Berichterstatteerin wurde ergänzend vorgebracht.

Seitens des Bf. wird angemerkt, dass der Schwerpunkt seiner Tätigkeit Informationssicherheit und Cybercrimebekämpfung darstellt.

Nachdem der Vertrag in englischer Sprache vorgelegt wurde, wurden die Vertragsbestandteile, die vom Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung übersetzt wurden, auf deren Richtigkeit überprüft, es wurden die Vertragselemente mit dem Bf. durchbesprochen und er stimmt zu, dass der Vertrag richtig übersetzt wurde.

Der Bf. stellt das Unternehmen anhand einer Präsentation vor.

Der Bf. führt zu seinem Unternehmen aus, dass es sich um ein Pionierunternehmen mit Informationssicherheit handelt. Die Geschäftspraktiken und die Geschäftsfelder waren zum damaligen Zeitpunkt noch nicht vorhanden, es wurde ein neuer Geschäftszweig aufgestellt. Es war vor allem auch eine Charakteristik dieses Zeitraums, das abhängig von der Geographie und abhängig vom Geschäftsbereich die Usancen der Geschäftsabwicklung nicht unbedingt der langläufigen Definition der Fremdüblichkeit in Österreich entspricht. Mittlerweile ist es ein etabliertes Unternehmen, welches auf drei Säulen aufgebaut ist: Beratung, Ermittlung und Schulung.

Beim Bereich der Beratung ist alles klar, die erfolgt auf Grund von Verträgen.

Beim Bereich der Ermittlung wird es ein bisschen komplizierter, wir verhandeln mit Tätern, um den Schaden der Opfer möglichst gering zu halten. Tatsache ist, dass man von Tätern oder von Personen, die Informationen liefern, keine Rechnungen erhält.

In diesem Zusammenhang möchte ich auf ein Gutachten von Prof. Tumpl verweisen, wonach Zahlungen ohne Rechnungen anerkannt werden können (Anmerkung: Dies in Zusammenhang mit der Bezahlung von Lösegeld).

Auf Nachfrage der Richterin sagt der Bf., dass LE kein Täter ist.

Bf.: Auf den Philippinen haben wir keine Projekte mehr, weil uns dieses Land zu korrupt ist.

Wie bin ich zu diesem Projekt auf den Philippinen gekommen, ein Bekannter von der KPMG hat mich gefragt, ob ich dieses Projekt machen will. Hierbei handelt es sich um ein EU-Projekt, bei dem gewisse Länder technisch auf den Stand der EU zu bringen sind, man wollte auf den Philippinen einen Medizin-Tourismus installieren.

Daraufhin habe ich Schulungen zu ISO 27006 angeboten, bei denen es darum ging, wie sollen die internen Abläufe einer Zertifizierungsbehörde funktionieren. In den Jahren 2009 und 2010 war ich öfters in Manila zur Abhaltung der Kurse.

Dort lernte ich auch Herrn LE kennen, er war Taxifahrer, er war immer pünktlich.

Die Schulungen erfolgten für Regierungsbeamte und Freiberufler, zum Beispiel für Professoren. Die Schulungen wurden im dortigen Wirtschaftsministerium abgehalten. Für mich stellte sich die Frage, ich brauchte jemanden, der vor Ort war und das war letztendlich Herr LE.

Er betrieb Marktforschung, das heißt, er hat Medien und sonstige Quellen untersucht, ob hier für uns potenzielle Kunden auftauchen, wer sind die Ansprechpartner, sind es potenzielle Kunden. Vom Erstkontakt bis zum Abschluss des Projektes vergeht immer ein längerer Zeitraum, zwischen sechs Monaten bis zu zwei Jahren, es kann aber auch sieben Jahre dauern. Die i.s.c. ist in Österreich ein Einzelunternehmen und daraus beziehe ich meine Einkünfte.

Amtsvertreter: Soviel mir bewusst ist, wurden keine neuen Beweismittel vorgebracht, ich weiß auch nicht, ob der Vorhalt beantwortet wurde. Die Fremdleistungen betreffen wie sie gesagt haben einen Bereich, der nichts mit den Ermittlungen zu tun hat, sondern einen Beratungsbereich und diese Ausgaben sind für das Finanzamt nicht glaubwürdig. Für uns geht es um die Betriebsausgaben, die nicht nachgewiesen wurden. Es ist für die Abgabenbehörde auch nicht glaubwürdig, dass der verlässliche Vertragspartner, der dort die Geschäfte abwickeln soll, ein Taxifahrer ist, beziehungsweise den sie als Taxifahrer kennengelernt haben.

Bf.: Würde man dieser Argumentation folgen, würde es dieses Unternehmen in dieser Form nicht geben. Seine Tätigkeit ist eine reine Recherchetätigkeit, die ein jeder ausüben kann. Mir

war es wichtig, dass es jemand Zuverlässiger macht und die Zuverlässigkeit hat er mir bewiesen. Seine Kerntätigkeit war das Recherchieren der Kontakte, dabei handelt es sich auch um eine Hilfstätigkeit, dass auch von einem Praktikanten ausgeübt werden kann.

Steuerliche Vertretung: Wenn man davon ausgeht, dass ein Taxifahrer überall hinfahren kann, muss man auch diesen Aspekt beziehen.

Bf.: Bezahlt wurde immer über Western Union, weil es auf den Philippinen ständig Probleme mit den Banken gibt und die Überweisungen Wochen dauern. Barzahlungen hat es auch gegeben, weil es einfach bequemer war. Mir war die praktische Abwicklung der Dinge wichtiger als die genaue Kenntnis bürokratischer Vorschriften. Das Entgelt wurde von mir flexibel festgelegt. Mir ist auch immer wichtig, gut zu bezahlen, das Entgelt für die einzelnen Tätigkeiten wurden von uns gemeinsam besprochen und wir haben uns geeinigt, was die Tätigkeit wert ist. Die Bezahlung war erfolgsunabhängig, Tätigkeitsabhängig, aber nicht erfolgsabhängig.

Steuerliche Vertretung: Die dem Beschluss beigelegte Aufstellung der Reisen erfolgte nur aus dem Grund, damit man sieht, dass der Bf. Bargeld in diesen Ländern abgehoben hat. Die Barzahlungen haben wir in der ersten Außenprüfung bzw ersten Beschwerdeverfahren vorgeworfen bekommen, aber im gegenständlichen Verfahren handelt es sich um Zeiträume, die bereits auch schon vergangen waren.

Bf.: Die Berichte von Herrn LE wurden Großteils über Skype erfüllt. Einmal war die Geldübergabe in London. Damals wurde das Geld in bar übergeben, die Überweisungen durch die Western Union kamen erst später. Damals haben wir bar bezahlt.

Wenn man die Zahlungen mit einem Jahresgehalt vergleicht, hat Herr LE mitgeteilt, dass er 600,00 € monatlich verdienen möchte. Eine Anstellung war zu kompliziert. Ich hatte nie ein Problem, Mitarbeiter gut zu bezahlen.

Steuerliche Vertretung: Wenn ich einen Mitarbeiter überbezahle, bleibt er mir loyal gegenüber.

Bf.: Die Mitarbeiter werden sehr gut bezahlt, es war ein Teil meiner Strategie ihn so gut zu bezahlen, dass er loyal bleibt.

Steuerliche Vertretung: Wir haben alles vorgelegt, weitere Belege gibt es nicht. Der Bf. hat seine Zahlart insofern geändert, dass er ab jetzt nur mehr Überweisungen über die Western Union vornimmt, mittlerweile auch an Herrn LE.

Amtsvertreter: Nachdem keine weiteren Unterlagen vorgelegt wurden, bleibe ich bei meinem Antrag auf Abweisung der gegenständlichen Beschwerde.

Die Parteien stellen keine weiteren Fragen und Beweisanträge.

Die Vertreterin beantragt die Stattgabe der Beschwerde.

Der Amtsvertreter beantragt die Abweisung der Beschwerde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

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

Der Bf. ist Experte für IT-Sicherheit und betreibt seit 1998 ein Unternehmen mit dem Schwerpunkt Cybercrime und Wirtschaftsverbrechen (i.s.c. – Information Security Consulting) mit Niederlassungen in verschiedenen Ländern.

In der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung hat der Bf. in den verfahrensgegenständlichen Jahren folgende Fremdleistungen in Höhe von insgesamt 140.608,00 € (im Jahr 2009 45.788,00 €; im Jahr 2010 62.320,00 € und im Jahr 2011 32.500,00 €) geltend gemacht.

	2009	2010	2011	Gesamtbetrag
Fremdleistungen gesamt	45.788,00	62.320,00	32.500,00	140.608,00
Diverse Fremdleistungen laut Aufstellung	41.000,00	55.220,00	32.500,00	128.720,00
davon Vertrag LE	21.200,00	22.750,00	9.350,00	53.300,00
Übrige Fremdleistungen*	24.588,00	39.570,00	23.150,00	87.308,00

*nicht anerkannt, aber nicht Gegenstand der verfahrensgegenständlichen Beschwerde

Verfahrensgegenständlich sind jedoch nur die Ausgaben an LE.

Die Tätigkeit des Bf. umfasst eine Kombination aus organisatorischen und technischen Themengebieten im Bereich der Informationssicherheit. Das Unternehmen ist auf drei Säulen aufgebaut, Beratung der Kunden, Ermittlung bzw Informationsbeschaffung und Schulung.

In den Bereichen Beratung und Schulung existieren Auftragsbeschreibungen und der diesbezügliche Zahlungsverkehr erfolgt unbar.

Die verfahrensgegenständlichen Zahlungen erfolgten bar.

Die in Rede stehenden Betriebsausgaben basieren auf folgendem zwischen dem Bf. und LE in englischer Sprache geschlossenen Vertrag.

Der Vertrag vereinbart im Wesentlichen folgendes:

- Herr LE wird Marktforschung, sowie Projektleitungstätigkeiten für i.s.c. (= Bf.) betreiben.
- Herr LE wird seine Zahlungen (direkte Übersetzung: Ausgleich/Entschädigung) aufgrund des jeweiligen Falles für seine Tätigkeit erhalten.
- Unter keinen Umständen ist es Herrn LE erlaubt, einen Bonus (incentives) an Beamte oder Personen im öffentlichen Bereich anzubieten.
- Berichte können über Skype, Telefon oder E-Mail weitergegeben werden.
- Der Vertrag wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und kann sofort von i.s.c. aufgekündigt werden, wenn gegen Punkt 3 verstoßen wird oder mit Ende des Kalenderjahres, unter Einhaltung einer 3-monatigen Kündigungsfrist.
- Änderungen zu diesem Vertrag sind (ausgenommen Punkt 3) möglich, benötigen aber der schriftlichen Zustimmung beider Seiten. Änderungen die von i.s.c. nicht schriftlich bestätigt wurden, haben keine Gültigkeit.

Strittig ist die Anerkennung der unten angeführten Aufwendungen an LE, als Betriebsausgaben.

	2009	2010	2011	Gesamtbetrag
Vertrag LE	21.200,00	22.750,00	9.350,00	53.300,00

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt sowie aus dem Vorbringen des Bf. in der mündlichen Verhandlung.

Dargelegt wurde vom Bf. die Tätigkeit seines Unternehmens, welches auf Informationssicherheit spezialisiert ist.

Zum Nachweis der Aufwendungen als Betriebsausgaben wurde eine Ausweiskopie des Herrn LE vorgelegt. Dabei handelt es sich um einen Steuerausweis des „Department of Finance – Bureau of internal revenue“ der philippinischen Republik. Diesem Ausweis ist zu entnehmen, dass Herr LE am 25.09.1970 geboren ist. Im Zuge des Ermittlungsverfahrens wurden auch eine ausländische Telefonnummer mit der Ländervorwahl +63 und zwei E-Mailadressen übermittelt. Die Ländervorwahl +63 gehört zu den Philippinen.

Die Feststellungen basieren auf dem zwischen dem Bf. und LE abgeschlossenen Vertrag vom 21.01.2009, den Bestätigungen über den Erhalt von Barzahlungen, jeweils in englischer Sprache vor, sowie dem Steuerausweis des LE.

Bei LE handelt es sich um eine in Manila (Philippinen) wohnhafte Person.

Der Bf. hat LE in Manila als Taxifahrer kennengelernt und aufgrund seiner Zuverlässigkeit und des Umstandes, dass dieser als Taxifahrers sich frei in Manila bewegen und alle Orte „unauffällig“ aufsuchen kann, kam es zu dem Vertragsabschluss.

Der Vertrag beinhaltet weder Leistungsumfang noch Kriterien für die Entlohnung.

Die vorliegenden Empfangsbestätigungen über etwaige Barzahlungen beinhalten weder eine Abrechnung über die jeweilige Tätigkeit noch einen Leistungsnachweis.

Zur Höhe der abgerechneten Beträge bringt der Bf. vor, dass LE mit 600,00 € (Anmerkung: Dieser Betrag entspricht einem Monatsbezug) monatlich zufrieden gewesen wäre. Die höhere Bezahlung resultiert aus dem Gedanken, dass in diesem Fall die betreffende Person loyal dem Bf. gegenüberstehen wird.

Die aufgrund der vorgelegten Steuerausweiskopie erfolgte internationale Anfrage ergab keine Hinweise auf LE.

Als Nachweis der geltend gemachten Aufwendungen als Betriebsausgaben wurden der Vertrag und folgende Zahlungsbestätigungen vorgelegt.

- London, 25 April 2009: 8.500,00 € „for services rendered from 22 Janury 2009 to 20 April 2009“
- London, 23 May 2009: 3.500,00 € „for services rendered from 20 April 2009 to 20 May 2009“
- London, 23 October 2009: 9.200,00 € „for services rendered from 20 May 2009 to 20 October 2009“
- Paris, 08 April 2010: 9.300,00 € „for services rendered from 01 Janury 2010 to 31 March 2010“
- Barcelona, 11 June 2010: 4.500,00 € „for services rendered from 1 April 2010 to 31 May 2010“
- London, 04 December 2010: 8.950,00 € „for services rendered from 1 June 2010 to 01 December 2010“
- Paris, 14 May 2011: 9.350,00 € „for services rendered from 01 January 2011 to 30 April 2011 and for services to be rendered from 01 May 2011 to the next phase of the DTI TRTA II Project planned for November 2011“

Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung wurde die Nichtanerkennung der Aufwendungen mit § 162 BAO begründet, wonach nicht der richtige Empfänger der Aufwendungen namhaft gemacht worden sei (Tz 3).

Im Akt befindet sich jedoch keine schriftliche Aufforderung an den Bf. zur Empfängerbenennung. Ebenso sind weder eine Niederschrift noch ein Aktenvermerk über eine etwaige mündliche Aufforderung vorhanden. Aus diesem Grund wurde der Bf. mit Beschluss vom 17.10.2023 aufgefordert, den Empfänger der beantragten Aufwendungen genau zu bezeichnen, da widrigenfalls die Aufwendungen nicht anzuerkennen sind.

In Beantwortung dieses Beschlusses blieb der Bf. dabei, dass die Aufwendungen an LE geleistet wurden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

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

Die Nachweispflicht für die Betriebsausgaben ergibt sich aus den allgemeinen Verfahrensvorschriften. Danach hat der Steuerpflichtige die Richtigkeit seiner Ausgaben zu beweisen; kann ein Beweis nach den Umständen des Einzelfalles nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. Der Nachweis einer Betriebsausgabe hat durch einen schriftlichen Beleg zu erfolgen. Eine Glaubhaftmachung setzt eine schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände durch den Steuerpflichtigen voraus. Der vermutete Sachverhalt muss von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich haben (Doralt, EStG¹¹, § 4 Tz 269f.)

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkung des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt.

Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden besteht innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes (VwGH 26.01.2004, 2000/17/0172; VwGH 21.02.2007, 2005/17/0088; VwGH 15.12.2009, 2006/13/0136).

Die Abgabenbehörde trägt zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (VwGH 28.01.1998, 95/13/0069; VwGH 07.06.2005, 2001/14/0187; VwGH 23.02.2010, 2007/15/0292).

Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes findet dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (VwGH 25.10.1995, 94/15/0131, 94/15/0181, VwGH 15.12.2009, 2006/13/0136).

Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Gemäß § 138 BAO haben die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) 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 vom 09.06.2020, Ra 2020/13/0001).

Im Abgabenverfahren trifft den Steuerpflichtigen in Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Sachverhalten eine erhöhte Mitwirkungspflicht.

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

Im vorliegenden Fall stellt sich der Sachverhalt derart dar, dass der Bf. Auftraggeber und Leistungsempfänger ist. Die leistende Person ist aufgrund des am 21.01.2009 geschlossenen „Contract“ Herr LE, Adresse, Philippines. Der in englischer Sprache verfasste Vertrag vereinbart im Wesentlichen, dass LE Marktforschungen für den Bf. durchführen soll. Weder ergibt sich aus dem Vertrag ein Leistungsumfang noch die zu erbringenden Leistungen sowie die Höhe des Honorars. Weitere Unterlagen betreffend der tatsächlich durchgeführten Arbeiten bzw Leistungen liegen nicht vor. Die vorgelegten Bestätigungen über die Barzahlungen enthalten

jeweils nur einen Leistungszeitraum und als Leistungsbeschreibung wurde „for services“ angeführt.

Für das Jahr 2009 wurden 3 Barzahlungen über insgesamt 21.200,00 €; im Jahr 2010 ebenfalls 3 Barzahlungen über insgesamt 22.750,00 € und im Jahr 2011 1 Barzahlung über 9.350,00 € getätigt. Diese Barzahlungen wurden gemäß den Bestätigungen an den unterschiedlichsten Orten durchgeführt – London, Paris, Barcelona.

Zunächst erscheint es sehr unwahrscheinlich, dass ein Taxifahrer aus Manila in verschiedene Städte in Europa reist, um derart hohe Barbeträge für sich entgegenzunehmen.

Weiters wurde nicht dargelegt, welche Tätigkeiten von Herrn LE durchgeführt wurden und wie sich der jeweilige Zahlungsbetrag zusammensetzte, kann nicht nachvollzogen werden. Ein geeigneter Nachweis über die erbrachten Leistungen im Wege von Grund- und Stundenaufzeichnungen, Beschreibung der durchgeführten Tätigkeiten, Korrespondenzen oder andere schriftliche Vereinbarungen, dass Leistungen tatsächlich erbracht wurden, wurde auch im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht nicht vorgelegt. Auch die Höhe der Aufwendungen erscheint ebenfalls unglaublich, da diese ein Vielfaches eines Jahresgehaltes eines Taxifahrers ausmachten.

Nach der Rechtsprechung liegt eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei (eine in den Hintergrund tretende amtswegige Ermittlungspflicht) ua dann vor, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben; die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht der Partei ist in dem Maß höher, als die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten geringer sind (VwGH vom 23.02.1994, 92/15/0159). Diesfalls besteht eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht seitens des Abgabepflichtigen. Dass der Bf. diesen Obliegenheiten nicht nachkam, geht aus dem Umstand, dass dieser keinen einzigen konkreten mit LE zusammenhängenden belegmäßigen Nachweis für die von ihm geltend gemachten Aufwendungen erbrachte, hervor.

Einerseits wurde in Beantwortung der Empfängerbenennung nach § 162 BAO der Name LE genannt und auf die vorgelegten Unterlagen verwiesen. Der Nachweis, dass dieser die Zahlungen tatsächlich erhalten hat, wurde nicht erbracht, da es keine weiterführenden Unterlagen im Zusammenhang mit den beantragten Fremdleistungen gibt und der Leistungsaustausch nur sehr rudimentär und vage dargelegt wurde.

Andererseits wurde der Nachweis für etwaige erbrachte Leistungen nicht erbracht. Der Bf. hat zwar den Tätigkeitsbereich seines Unternehmens beschrieben, welche Leistungen jedoch in Zusammenhang mit den Zahlungen an LE erbracht wurden, wurde nicht dargelegt. Auch der Umstand, dass die Zahlungen nicht nur bar, sondern an verschiedenen Orten in Europa (London, Paris, Barcelona) geleistet wurden, erscheint unglaublich.

Der Bf. hat weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht, dass ihm die in Rede stehenden Aufwendungen tatsächlich entstanden sind.

Die für das Jahr 2009 vorgelegte Aufstellung über die Behebungen von Bargeld anlässlich verschiedener Reisen ergibt zwar in Summe einen höheren Betrag als die „angeblich“ übergebenen Barbeträge, jedoch stehen die im „Zeitraum der übergebenen Zahlungen“ in keinerlei betraglichen Beziehung. So wurde vom Bf. anlässlich einer Reise nach Großbritannien vom 24.04. – 01.05.2009 ein Betrag von 200,00 € behoben, jedoch ein Betrag von 8.500,00 € (Beleg vom 25.04.2009), anlässlich einer Reise nach Großbritannien vom 22.05. – 24.05.2009 ein Betrag von 2.700,00 € behoben, jedoch ein Betrag von 9.200,00 € (Beleg vom 23.05.2009) sowie anlässlich einer Reise nach Großbritannien vom 21.10. – 25.10.2009 ein Betrag von 2.000,00 € behoben, jedoch ein Betrag von 9.200,00 € (Beleg vom 23.10.2009) bar übergeben. Kontoauszüge wurden nicht vorgelegt.

Bei Würdigung aller vorgelegten Beweismittel, wie der Vertrag, der weder einen Leistungsinhalt noch eine Entlohnung beinhaltet, die Empfangsbestätigungen, die auch keinen Hinweis auf etwaige Leistungen beinhalten, der Umstand der Barzahlung und die Orte der Geldübergaben und die vorgelegte Ausweiskopie, die Telefonnummer und die Mail-Adresse von LE konnte kein Konnex zu Leistungen hergestellt werden.

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung kommt das Bundesfinanzgericht zum Ergebnis, dass weder etwaige Leistungen noch deren betriebliche Veranlassung dargelegt bzw. nachgewiesen wurden, weshalb die Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen sind.

Da der Bf. den geforderten Nachweispflichten hinsichtlich der von ihm geltend gemachten Fremdleistungs-Aufwendungen nicht nachkam, versagte das Finanzamt deren Anerkennung als Betriebsausgaben zu Recht.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles

sowie auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortenden Sachfragen (insbesondere, ob die strittigen Leistungen tatsächlich erbracht wurden) ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Wien, am 6. August 2024