



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der , vertreten durch Stb., vom 31. März 2005 gegen die Bescheide des FA vom 1. Februar 2005 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO und Sachbescheide Körperschaftsteuer 2001 und 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

a) Bescheide

Im Bericht vom 7. Dezember 2004 (Dauerbelege Seite 36ff) über das Ergebnis der Außenprüfung wurde in Tz 1 Betriebsausgaben, Nichtanerkennung von Aufwendungen gemäß § 162 BAO, Paletteneinkauf 2001 und 2002 festgestellt: Die Berufungserberin (Bw.) betreibe seit 2001 einen Handel mit Europaletten. Der Einkauf erfolge großteils von Privatpersonen und teilweise von anderen Betrieben. Für den Ankauf dieser Paletten würden Kassaausgangsbelege ausgestellt werden, die von den Verkäufern nicht selbst ausgefüllt würden. Auf den Formularen seien folgende Angaben vorgesehen:

Name und Anschrift der Verkäufers

Ausgezahlter Betrag (gesamt)

Eigentumsbestätigung und Unterschrift

Belegdatum

Stückzahlen bzw. Stückpreis würden nicht angeführt. Diese Belege würden von den Verkäufern selbst ausgefüllt, wobei Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben seitens der Bw. nicht kontrolliert würden. Im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens seien nun 544 dieser Kasabeklebe als Stichprobe einer Überprüfung unterzogen worden, um die genannten Empfänger der ausbezahlten Beträge ausfindig zu machen. Die Überprüfung sei in folgenden Schritten erfolgt:

- Erfassung sämtlicher Angaben belegweise in einer Liste
- Abfrage der Anschriften über das Grundbuch
- Abfrage der Namen über das Zentrale Melderegister bzw. Zentrale Anwendungen der Finanzverwaltung
- Befragung der tatsächlichen Bewohner bzw. Hausverwaltungen der angegebenen Adressen

Diese Überprüfungen hätten folgende Feststellungen ergeben: Ca. 62% der Belege seien von vornherein nicht überprüfbar, da die Angaben auf den Paragons unleserlich oder unvollständig (zB nur Familienname, keine Angabe der Hausnummer) gewesen seien. Ergebnis Grundbuchabfrage: Teilweise gebe es die angegebenen Adressen gar nicht. Beispielsweise handle es sich um Eckhäuser, deren Eingang und damit Anschrift auf der anderen Seite liege bzw. um unbewohnte Objekte (Park, Kirche, Universitätsgebäude, Gelände der Wiener Linien, Bot-schaft). Ergebnis ZMR bzw. Zentrale Anwendungen der Finanzverwaltung (DB 2): Lediglich bei 2% der 544 Belege seien Empfänger an den angegebenen Adressen tatsächlich gemeldet bzw. laut DB 2 dort ansässig. In allen übrigen Fällen, in denen sich an der angegebenen Adresse ein Wohnhaus befindet, seien die jeweiligen Mieter, Eigentümer oder Hausverwaltungen ausfindig gemacht und bezüglich der gesuchten Personen befragt worden. Da oft lediglich Hausnummern, jedoch keine Wohnungsnummern angegeben gewesen seien, hätten von den Hausverwaltungen nur die Hautmieterlisten überprüft werden können. Die genannten Namen seien jedoch in allen Fällen unbekannt. Die Ergebnisse dieser Erhebungen seien dem steuerlichen Vertreter am 25. August 2004 vorgehalten worden. Gleichzeitig sei gemäß § 162 BAO zur Empfängerbenennung aufgefordert worden, da auf Grund der Erhebungen erwiesen sei, dass die genannten Empfänger nicht als existent auffindbar seien (Frist 6. September 2004). Somit sei der Auftrag zu erteilen gewesen, die tatsächlichen Empfänger zu benennen bzw. die unvollständigen Angaben zu ergänzen, um eine Überprüfung zu ermöglichen. Diesem Schreiben sei die Liste sämtlicher überprüfter Belege mit jeweiliger Angabe des Mangels beigefügt gewesen. Auf Ersuchen des steuerlichen Vertreters sei am 10. September 2004 die Frist bis 31. Oktober 2004 verlängert sowie eine Aufstellung der Aktenvermerke zu den telefonischen Befragungen der Hausverwaltungen und Mieter sowie eine Liste aller ZMR-Abfragen mit negativem Ergebnis übermittelt worden. Auf Ansuchen des steuerlichen Vertreters sei die Frist

ein weiteres Mal bis 22. November 2004 verlängert worden. Danach sei seitens der steuerlichen Vertretung mitgeteilt worden, dass andere Empfänger als die auf den Belegen angegebenen nicht genannt werden könnten. Gleichzeitig sei der von der Betriebsprüfung vorgeschlagene Schlussbesprechungstermin abgelehnt und auf die Abhaltung einer Schlussbesprechung verzichtet worden. Vorsteuern für den Paletteneinkauf seien nicht geltend gemacht worden.

Steuerliche Würdigung: Wenn der Abgabepflichtige die Absetzung von Schulden, anderen Lasten oder Aufwendungen beantragt, könne die Abgabenbehörde gemäß § 162 BAO verlangen, dass die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet werden. Bei Verweigerung der verlangten Angaben seien die betreffende Aufwendungen gemäß § 162 Abs. 2 BAO zwingend nicht anzuerkennen. Als Angabe zur Identifikation reiche der Nachname nicht aus. Da durch die Erhebungen nachgewiesen worden sei, dass ein Großteil der genannten Leistungsempfänger an der angegebenen Adresse nicht auffindbar sei, habe ausreichender Anlass bestanden, die Benennung der tatsächlichen Empfänger zu verlangen. Da dieser Aufforderung seitens der Bw. nicht nachgekommen worden sei, seien die geltend gemachten Aufwendungen für Paletteneinkauf in Höhe von 98% nicht anzuerkennen (bei 2% existenten Empfängern).

	2001	2002
	S	€
Aufwand für Paletteneinkauf lt. Erkl.	<u>5.911.173,16</u>	<u>1.216.482,13</u>
Kürzung 98% = Gewinnerhöhung	5.792.949,70	1.192.152,49

Die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO wurde mit der oa. Sachverhaltsfeststellung (Tz 1) und Tz 2 Mantelkauf begründet: Im Jahr 2000 seien 100% der Anteile an der Bw. an Herrn AP verkauft worden, gleichzeitig sei es zu einer Verlegung, Geschäftsführerwechsel sowie Änderung des Betriebsgegenstandes gekommen. Somit seien alle Merkmale des Mantelkaufes erfüllt und daher die Verluste der Vorjahre ab dem Mantelkaufjahr 2000 sowie der Verlust des Mantelkaufjahres selbst in den Folgejahren nicht mehr vortragsfähig (unter Hinweis auf KStR 2001 Kz 1184). In den Jahren 2001 und 2002 könne somit kein Verlust als Sonderausgabe geltend gemacht werden.

Das zuständige Finanzamt (FA) folgte diesen Feststellungen und erließ am 1. Februar 2005 entsprechende Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens und Sachbescheide Körperschaftsteuer für die Jahre 2001 und 2002.

b) Berufung

Nach Erstreckung der Rechtsmittelfrist erhob die Bw. mit Schreiben vom 31. März 2005 (Akt 2002 Seite 44ff) Berufung ua. gegen die Wiederaufnahme des Verfahren Körperschaftsteuer 2001 und 2000 und die Sachbescheide Körperschaftsteuer 2001 und 2000. Nach Wieder-

holung eines Teils der Feststellungen der Betriebsprüfung brachte der Bw. vor, der Aufwand für die Jahre 2001 und 2002 sei pauschal um 98% gekürzt worden, es sei also die Empfängerbenennung zu rund 500 Auszahlungen verlangt, aber rund 12.000 Zahlungen nicht anerkannt worden. Diese Vorgangsweise sei in § 162 BAO keineswegs gedeckt. Es könne nicht nach den Empfängern der Zahlung "A" gefragt und dann die Zahlungen "B" nicht anerkannt werden. Wie die Prüfer bei im Unternehmen durchgeführten Kontrollen selbst hätten feststellen können, hätten die Verkäufer der Paletten wenn überhaupt nur einen Führerschein oder Reisepass dabei gehabt. In diesen Dokumenten sei aber nur der Name und keine Adresse eingetragen. Es könne daher nur die Richtigkeit des Namens überprüft werden, die Möglichkeit Meldedaten abzufragen, sei nicht gegeben. Als Begründung für die Berechtigung zur Aufforderung der Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO sei aber ausgeführt worden, dass der genannte Empfänger der Aufwendungen bei einem Großteil der überprüften Belege an der ausgegebenen Adresse nicht als existent auffindbar sei. Das Verlangen der Abgabenbehörde müsse sich im Rahmen des faktisch Erfüllbaren und des Zumutbaren halten. Es sei daher zu prüfen, ob der Empfängerbenennungsauftrag überhaupt erfüllbar sei. Die aufzutragende Nennung dürfe nicht von vornherein tatsächlich unmöglich sein. Genau dies sei aber der Fall. Selbst bei Kontrolle der Ausweisdokumente sei die Richtigkeit der angegebenen Adresse nicht überprüfbar. Die Bw. könne selbst bei Ausschöpfen aller möglichen Überprüfungsmaßnahmen die Richtigkeit der Angaben nicht überprüfen. Folge man der von den Prüfern in diesem Verfahren eingeschlagenen Rechtsmeinung, müsste zB auch jeder Supermarkt, bei dem leere Getränkegebinde zurückgegeben würden, durch das Verlangen von Ausweisen usw. die Identität der Zulieferer feststellen. Da der Preis einer leeren Getränkekiste höher sei, als der einer gebrauchten Palette und Getränkekisten sowohl im unternehmerischen als auch im nichtunternehmerischen Bereich in großer Stückzahl verwendet würden, würden sich keine Gründe für eine unterschiedliche steuerliche Behandlung ergeben. Auch der VwGH habe bereits festgestellt, dass bei geringwertigen Einkäufen von regelmäßig privaten Verkäufern, insbesondere wenn es um laufende Geschäfte in großer Zahl gehe, es unzumutbar sei, die Verkäufer namentlich festzuhalten. Nach der Judikatur diene § 162 BAO vornehmlich dem Ziel, Besteuerungskomponenten, die sich bei einem Abgabepflichtigen steuermindernd auswirken, beim Empfänger steuerlich zu erfassen. Auf Grund der Höhe der einzelnen Zahlung sei die Wahrscheinlichkeit einer Steuerpflicht bei den einzelnen Zahlungsempfängern praktisch nicht gegeben. Da die vom Unternehmen verkauften Paletten unbestritten auch eingekauft werden müssten und eine Steuerpflicht bei den einzelnen Verkäufern praktisch auszuschließen sei, entspreche die Anwendung des § 162 BAO nicht der Intention des Gesetzgebers und sei in diesem Fall daher auch nicht zulässig.

c) Stellungnahme Bp.

In der Stellungnahme vom 24. Juni 2005 (AS 48f) gab die Prüferin an:

1. Empfängerbenennung für rund 500 Auszahlungen bei 12.000 erfolgten Auszahlungen:

Mit Schreiben vom 25. August 2004 seien der Bw. die Ergebnisse der stichprobenweisen Überprüfung der Belege für Paletteneinkauf mitgeteilt worden. Damit sei auch festgestellt worden, dass seitens der Betriebsprüfung erhebliche Zweifel an der Richtigkeit der als Empfänger für Paletteneinkauf angegebenen Personen bestünden und es sei der Auftrag ergangen, die tatsächlichen Empfänger zu benennen. In diesen sei jedoch keineswegs enthalten, dass sich der Auftrag nur auf die 500 überprüften Belege beschränkt habe. Aus den während der Betriebsprüfung geführten Gespräche mit dem steuerlichen Vertreter sei klar hervorgegangen, dass die gesamten Belege bezüglich Empfängeridentität in Frage gestellt würden. Eine Überprüfung könne jedoch immer nur für eine die Grundgesamtheit repräsentierende Stichprobe erfolgen.

2. Meldedaten (Adressen) könnten von der Bw. nicht überprüft werden bzw. dies sei nicht zumutbar oder erfüllbar:

Wie in der Berufung angeführt, hätten die Verkäufer der Paletten oft einen Führerschein oder Reisepass als Ausweis dabei gehabt und keinen Meldezettel. Wie sich aus den Kontrollen an Ort und Stelle aber ergeben habe, würden die in Frage stehenden Kassabelege von den Verkäufern selbst ausgefüllt und eine Überprüfung der Richtigkeit des Namens seitens der Bw. unterlassen. Auf Grund des Umfangs der angekauften Paletten erfolge die Anlieferung auch nicht in Privat-PKW, sondern überwiegend in LKW. Eine Erfassung des Firmennamens am LKW oder des KFZ-Kennzeichens werde jedoch ebenfalls unterlassen. Weiters sei nicht darauf geachtet worden, ob die Verkäufer die Paragons vollständig und leserlich ausfüllten, sodass bei einem Großteil der Belege die Feststellung der Empfängeridentität auf Grund unzureichender Angaben (zB nur Familienname und Postleitzahl) oder Unleserlichkeit von vornherein nicht möglich sei. Der Auftrag zur Empfängerbenennung sei nur dann unerfüllbar bzw. unzumutbar, wenn es dem Unternehmer unverschuldet und tatsächlich unmöglich sei, die Empfänger der geltend gemachten Betriebsausgaben namhaft zu machen. Im vorliegenden Fall sei es jedoch in der Macht des Steuerpflichtigen gelegen, die Umstände, die ihn an der Bezeichnung der Empfänger gehindert hätten, abzuwenden, indem auf Überprüfung von Ausweisdokumenten sowie auf Aufzeichnungen von KFZ-Kennzeichen oder LKW-Beschriftungen verzichtet worden sei. Indem die Bw. die Angaben fingierter Namen in Kauf genommen habe und weiters nicht auf Vollständigkeit und Leserlichkeit der ausgefüllten Paragons geachtet habe, habe sie die nachträgliche Unmöglichkeit, die tatsächlichen Empfänger zu benennen, selbst verschuldet (unter Hinweis auf die Erkenntnisse VwGH 2.3.1993, 91/14/0144, VwGH 21.12.1999, 94/14/0040, VwGH 9.3.2005, 2002/13/0236).

3. Rückgabe leerer Getränkegebinde in Supermärkten:

Dieser Vergleich sei nach Ansicht der Betriebsprüfung nicht zutreffend, da dort lediglich ein früher geleistetes Pfand retourniert werde und weiters Supermärkte regelmäßig nicht mit leeren Getränkekisten handeln würden. Weiters entspreche es den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass leere Getränkekisten von einer Vielzahl privater Kunden in den Supermarkt zurückgebracht würden. Im Zusammenhang mit Palettenverkäufen sei dieses Verhalten der Betriebsprüfung jedoch unbekannt.

4. Mangelnde Wahrscheinlichkeit einer Steuerpflicht bei Zahlungsempfänger und Intention des Gesetzgebers zu § 162 BAO:

Auf Grund des Umfangs der angelieferten Paletten und der Erfahrungen des täglichen Lebens sei nicht anzunehmen, dass die Paletten tatsächlich von einer Vielzahl privater Personen angeliefert worden seien. Vielmehr sei wahrscheinlich, dass die Anlieferung durch eine Reihe gewerblicher Stammlieferanten erfolgt sei und sich hier durchaus eine Steuerpflicht ergeben würde. Dies werde dadurch untermauert, dass der Transport nicht in Privat-PKW, sondern auf Grund des Umfangs in Firmen-LKW erfolge, wie bei Beobachtungen am Firmengelände durch die Betriebsprüfung festgestellt worden sei. Weiters diene nach Stoll, BAO 1731, ein Abgabenverfahren und somit auch die Verfahrensbestimmung des § 162 BAO auch der Erforschung der tatsächlichen Gegebenheiten und der Ermittlung der materiellen Wahrheit. Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei die Aufforderung zur Empfängerbenennung zumutbar und rechtmäßig gewesen, da eine Nennung der tatsächlichen Empfänger nicht erfolgt sei, seien die in Frage stehenden Betriebsausgaben zwingend nicht anzuerkennen gewesen.

d) Gegenäußerung Bw.

Über Ersuchen des FAes gab die Bw. mit Schreiben vom 31. Juli 2005 (AS 76ff) dazu als Stellungnahme an:

1. Allgemein:

§ 162 BAO entspreche dem § 205a RAO. Die Begründung zu dieser ursprünglichen Bestimmung sei den Erläuterungen zu § 21 Z 21 StAnpG, RSTBI 1934, 1938, 1420, zu entnehmen. Mit dieser Regelung sei die in Rede stehende Vorschrift in die RAO eingeführt worden. Hier heiße es: Die abzugsfähigen Beträge seien in der Regel von andern Personen zu versteuern, die Ausgaben von demjenigen, dem das ausgegebene Geld zugeflossen sei. Daraus ergebe sich für das Verfahrensrecht die Folgerung, dass der Steuerpflichtige, der den Abzug beantrage, dem Finanzamt auf Verlangen den Empfänger der abzugsfähigen Ausgaben genau bezeichnen müsse. Kommentare zu § 205a würden auf die Besonderheiten hinweisen, die es

der Behörde erlaube, dann, wenn der Dritte vom Abgabepflichtigen nicht benannt werde und dieser deshalb nicht auszuforschen sei und daher bei ihm die Besteuerung der abgesetzten Beträge nicht vorgenommen werden könne, sich nach Maßgabe des § 205a RAO (§ 162 BAO) beim Abgabepflichtigen praktisch schadlos zu halten. Damit begründe diese Vorschrift aus dieser aufgezeigten Sicht eine Art Gefährdungshaftung, gemeint bei objektiver Gefährdung konkreter, nicht abstrakter Ansprüche. Das praktische Ergebnis dieser in Deutschland weithin gebilligten Auffassung sei, dass die im übertragenen, nicht im zivilrechtlichen Sinn verstandene Haftungsanspruchnahme des die Ausgaben leistenden Abgabepflichtigen unter Bezugnahme auf § 162 nur dann zulässig sein könne, wenn bezüglich der beim Abgabepflichtigen abgesetzten Beträge tatsächlich ein Schaden (Steuerausfall) zu befürchten sei. Unter den hier angeführten Gesichtspunkten, die den Zweck der Vorschrift somit in einer Art Gefährdungshaftung erkennen ließen und die im übertragenen Sinn zu einer Schadloshaltung des Abgabengläubigers beim Steuerpflichtigen führe, der Abzüge geltend mache, wäre es sohin undenkbar, von der diesen Zweck erfüllenden Vorschrift des § 162 BAO Gebrauch zu machen und Abzüge nicht zuzulassen, also die Abgaben von diesen Beträgen beim Abgabepflichtigen zu erheben, ohne alle der Abgabenbehörde zur Verfügung stehenden Verfahrensinstrumente zur Erfassung der Einnahmen beim Partner des Abgabepflichtigen anzuwenden. Der bei der Anwendung der haftungsähnlichen Zurechnungsbestimmung in Ausübung des Ermessens ebenso wie bei der Geltendmachung von Haftungen zu berücksichtigende normimmanente Grundsatz der Subsidiarität weise deutlich in die Richtung des nachrangigen Einsatzes des § 162 BAO und der vorrangigen Erforschung der materiellen Wahrheit, damit des Hinwirks der Behörde in die Richtung der Besteuerung abgesetzter Beträge beim Empfänger und nicht bei einem subsidiär heranziehenden bloßen Formalschuldner, zu dem der nach § 162 BAO unsachgemäß herangezogenen Abgabepflichtige werden könne. Zu der soeben dargelegten haftungstheoretischen These hinzutretend und diese zusätzlich abstützend, könne die Überlegung führen, dass ein der Vorschrift des § 162 BAO unsachgemäß beigemessener Zweck der Vermeidung von Steuerausfällen sei. Die Konsequenzen einer solchen Betrachtungsweise seien dann aber die, dass § 162 BAO nicht zur Anwendung kommen könne, wenn Steuerausfälle nicht zu befürchten seien, so dass diesfalls, wenn anzunehmen sei, dass der Steuerpflicht beim Empfänger entsprochen werde oder eine Steuerpflicht nicht aktuell werde, ein Empfängernennungsauftrag nicht am Platz wäre. Die Rechtsprechung (BFH 30.3.1983, BStBl 1983 II 654) habe dies aus einem anderen Gesichtswinkel gesehen deutlich zum Ausdruck gebracht: Mit Hilfe des § 162 sollten dem Staat nicht zusätzliche Einnahmen verschafft werden. Wenn die Wirtschaftsbeziehungen zwischen dem Zahler der abgesetzten Ausgaben und dem Empfänger von einer der Behörde einsichtigen Art seien, dass durch den Abzug von Ausgaben Ausgabenausfälle ernsthaft nicht zu befürchten seien, dann würde § 162 BAO nicht

anzuwenden sein, weil es Zweck dieser Vorschrift sei, der Vermeidung von Steuerausfällen entgegenzuwirken, aber nicht der Zweck sein könne, ein Mehr an Abgaben zu bewirken. Bestehe kein Zweifel, dass die den Ausgaben entsprechenden Einnahmen beim Empfänger keine Steuerpflicht auslösen würden, so bestehe kein Anlass, § 162 BAO anzuwenden.

2. Zur Betriebsprüfung:

Der Stellungnahme der Betriebsprüfung, Punkt 4, sei zu entnehmen, dass die Finanzverwaltung davon ausgehe, dass der Einkauf der Paletten nicht durch eine Vielzahl privater Personen sondern durch eine Reihe gewerblicher Stammlieferanten erfolgt sei. Diese Äußerung in der Stellungnahme sei somit erstmalig im Rahmen des bisherigen Verwaltungsverfahrens erfolgt. Nach Meinung der Betriebsprüfung werde dies dadurch untermauert, dass der Transport nicht in Privat-PKW sondern auf Grund des Umfangs in Firmen-LKW erfolge, wie bei Beobachtungen am Firmengelände durch die Betriebsprüfung festgestellt worden sei. Hiezu sei festzuhalten: Es stehe der Finanzverwaltung grundsätzlich frei, Vermutungen jeglicher Art anzustellen. Vermutungen, die sich auf keine nachvollziehbaren Grundlagen stützen würden, könnten nicht Gegenstand eines Verwaltungsverfahrens werden. Wenn begründete Vermutungen jedoch Grundlage eines Verwaltungsverfahrens würden, seien diese Vermutungen und die Grundlagen der Bw. rechtzeitig, also noch vor Abschluss des Verfahrens mitzuteilen. Dies sei bis zur Erlassung der Bescheide nach Betriebsprüfung unterlassen worden. Auch in der Stellungnahme [der Betriebsprüfung] werde seitens des FAes nicht dargelegt, welche Grundlagen zu der geäußerten Vermutung führen würden. Der Formulierung nach "Dies wird dadurch untermauert" sei jedoch davon auszugehen, dass die Verwaltung über diese Grundlagen verfüge, diese jedoch nach wie vor nicht vorlege. Sollte jedoch Grundlage der Annahme nur das fehlende Vorstellungsvermögen der Finanzverwaltung sein, die auf Grund des Umfangs der angelieferten Paletten und der Erfahrung des täglichen Lebens laut Stellungnahme Punkt 4 nicht akzeptieren könne, dass dies durch Private bewerkstelligt werden könnte, eine Akzeptanz, die bei der um ein Vielfaches größeren Menge der an Verkaufstellen rückgelieferten Leergebinde im Getränkebereich auf Grund der Erfahrung des täglichen Lebens für die Finanzverwaltung laut Stellungnahme Punkt 3 sehr wohl gegeben sei, habe sie es bisher unterlassen, dieser Vermutung auch nachvollziehbare Grundlagen folgen zu lassen. Dabei erhebe sich die Frage, welche Grundlagen die Verwaltung für die Erfahrungen des täglichen Lebens verwende. Es könne ja wohl nicht sein, dass das subjektive Empfinden eines oder einiger Bediensteter für schwerwiegende Entscheidungen herangezogen würden. Den einzigen Tatbestand, den die Finanzverwaltung in der Untermauerung ihrer Annahme, es handle sich um Lieferungen gewerblicher Stammlieferanten, bisher gebracht habe, sei die Feststellung, dass die Anlieferung nicht durch Privat-PKW sondern Firmen-LKW erfolgt sei. Die verwendeten Bezeichnungen Privat-PKW und Firmen-LKW würden übrigens auch aufzeigen, mit welchen

Überlegungen die Finanzverwaltung dieses Verfahren geführt habe. Die Tatsache, dass es "sowohl betrieblich genutzte PKW ebenso" gebe wie privat genutzte LKW, werde dabei einfach ignoriert. Tauschpaletten (Euro-Paletten) hätten die Ausmaße 1200 mm x 800 mm, zum Transport einer Palette werde daher eine Ladefläche im Ausmaß von mindestens 1,20 m x 0,80 m benötigt. Die Bw. gehe davon aus, dass nur wenige PKW über eine derartige Fläche verfügen würden. Allenfalls stehe in Kombinationskraftwagen eine derartige Fläche zur Verfügung. Aber selbst in diesem Fall wäre die Lademöglichkeit auf einige wenige Paletten beschränkt. Somit zeige sich das Indiz der Finanzverwaltung, dass die Anlieferung durch LKW erfolgt sei, als Lösung eines Transportproblems. Wie aus der Stellungnahme Punkt 4 hervorgehe, habe die Betriebsprüfung am Firmengelände festgestellt, dass die Anlieferung durch Firmen-LKW erfolgt sei. Beim Begriff Firmen-LKW lege die Bw. Wert auf die Feststellung, dass es sich dabei nicht um ihre Fahrzeuge handle. Was aus dieser Beschreibung nicht hervorgehe, sei, wodurch die Fahrzeuge als Firmen-LKW erkennbar gewesen seien, ob es sich dabei um Fahrzeuge handle, die üblicherweise mit Paletten als Ladegut zu tun hätten, ob es sich eher um Fahrzeuge handle, die für Andere Transporte durchführen würden. Ebenso fehle jede Angabe darüber, welche Mengen aus diesen LKW entladen worden seien, obwohl in der Stellungnahme Punkt 4 angeführt sei, dass auf Grund des Umfangs der angelieferten Paletten nicht anzunehmen sei, dass die Paletten tatsächlich von einer Vielzahl privater Personen angeliefert würden. In diesem Zusammenhang weise die Bw. darauf hin, dass in ihrem Unternehmen neben dem Einkauf von Privatpersonen auch der Einkauf von Unternehmen in den Büchern vermerkt sei. Zudem würde sich auf dem von der Bw. benützten Firmengelände ein weiteres Unternehmen befinden, welches sich ebenfalls mit dem Ein- und Verkauf von Lademitteln betätige, dies aber ausschließlich im gewerblichen Bereich. Es sei im Übrigen so, dass nicht jedes Ladegut auf einem LKW auch Eigentum des Fahrzeuginhabers darstelle. Die Bw. weise ausdrücklich darauf hin, dass erstmalig in der Stellungnahme der Betriebsprüfung die Annahme des Einkaufs von gewerblichen Stammlieferanten erwähnt werde und dass insbesondere die Anlieferung durch Firmen-LKW für die Behörde ein starkes Indiz für diese Annahme darstelle. Laut Bw. wäre es nur logisch, dass die Behörde an Hand der von ihr vor Ort getroffenen Feststellungen Überprüfungsschritte einleite, um die Richtigkeit ihrer Annahme zu untermauern. Dass derartige Schritte unternommen worden seien, sei im bisherigen Verfahren jedoch nicht bekannt geworden. Anstelle dessen erwarte das FA von der Bw. eine Erfassung des Firmennamens am LKW oder des KFZ-Kennzeichens. Wenn derartige Schritte von einem Unternehmen erwartet würden, sei es doch umso mehr Aufgabe der dafür verantwortlichen und gesetzlich zur Erforschung steuerlicher Tatbestände zuständigen Behörde, dies zu tun. Soweit Meldungen in den Medien Glauben zu schenken sei (Fernsehsendung Willkommen Österreich vom 14. März 2005) sei es den zuständigen Behörden nicht möglich,

die Zulassungsinhaber von ca. 10.000 Fahrzeugen ausfindig zu machen. Dies trotz der Tatsache, dass der Zulassungsbehörde mehr Daten zur Verfügung stehen würden als die KFZ-Kennzeichen. Natürlich seien Feststellungen im Jahr 2004 nicht unbedingt für den geprüften Zeitraum 2000 bis 2002 anwendbar. Wenn eine zeitmäßige Verknüpfung jedoch durch die Finanzverwaltung selbst erfolge (unter Hinweis auf Kontrollen vor Ort) müsse sie sich vorhalten lassen, eine Verknüpfung auch bei der Problematik Stammlieferanten nicht hergestellt zu haben. Insbesondere wo die Behörde selbst von Stammlieferanten ausgehe und es die Erfahrung zeige, dass Stammlieferanten solche seien, die über einen längeren Zeitraum liefern würden. Das heiße, die Wahrscheinlichkeit spreche dafür, dass Lieferanten im Jahr 2004 auch schon solche im Prüfungszeitraum gewesen seien. Festzuhalten sei, dass die Behörde nach den der Bw. mitgeteilten Sachverhalten es unterlassen habe, eine Sachverhaltsermittlung betreffend der tatsächlichen Lieferanten durchzuführen. Bekannt sei der Bw. allerdings, dass an einem Tag auf ihrem Firmengelände seitens des FAes eine "ausweismäßige" Überprüfung der Lieferanten erfolgt sei und soweit der Bw. bekannt, keine Differenzen zu den auf den Kassaausgangsbelegen vermerkten Namen festgestellt habe werden können. Offenbar seien auch keine Hinweise auf gewerbliche Stammlieferanten gefunden worden. Die Bw. gehe daher davon aus, dass die Finanzbehörde keine verwertbaren Feststellungen für das von ihr vermutete Vorliegen von Stammlieferanten getroffen habe, da diese sicher entweder im Prüfbericht oder in der Stellungnahme der Betriebsprüfung dargelegt worden wären. Gemäß der Stellungnahme Punkt 4 werde durch die Finanzverwaltung bei Vorliegen gewerblicher Stammlieferanten eine Steuerpflicht bei diesen vermutet. Da eine gegenteilige Äußerung nicht vorliege, sei davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung bei Verkäufen durch Privatpersonen keine Steuerpflicht vermute. Diese Vermutung sei zweifellos unzutreffend, da den privaten Kunden die Paletten in Rechnung gestellt würden, wodurch diese Eigentum daran erwerben würden, bei Rückgabe die Paletten aber einen weit geringeren Wert darstellen würden. Paletten würden üblicherweise unterjährig wechseln, wodurch solcherart ein steuerlich relevanter Spekulationsverlust entstehe. Die Bw. halte somit fest, dass die Finanzverwaltung in der Anlieferung durch private Personen keinen steuerpflichtigen Tatbestand erblicke und für die Annahme, dass es sich um steuerpflichtige Anlieferung durch gewerbliche Stammlieferanten handle, keinerlei nachprüfbare Anhaltspunkte vorlege könne. Nach den Ausführungen in der Stellungnahme der Betriebsprüfung Punkt 4 sei auf Grund des Umfangs der angelieferten Paletten nicht anzunehmen, dass die Paletten tatsächlich von einer Vielzahl privater Personen angeliefert würden. Eine nähere Angabe darüber, was unter Umfang der angelieferten Paletten zu verstehen sei, ob es sich um die Gesamtmenge der im Prüfungszeitraum angekauften Paletten handle oder es die Menge der bei Einzellieferungen anfallenden Paletten sei oder ob eine ganz andere Menge gemeint sei, werde nicht gegeben. Entsprechend den Angaben im

Betriebsprüfungsbericht sowie den im Laufe des Verfahrens übermittelten Unterlagen betreffend Überprüfung der Kassaausgangsbelege seien 544 Belege überprüft, die zehn Tagen zuzurechnen seien. Das ergebe 54,4 Belege pro Tag. Bei 250 Arbeitstage würden sich pro Jahr 13.600 Belege ergeben. Der durchschnittliche Einkaufsbetrag bei den getätigten Einkäufen von € 1.691.111,89 (2001 € 476.823,11, 2002 € 1.214.288,78) betrage € 78,53. Bei einem angenommenen Einkaufspreis von € 2,81, das seien 80% der durchschnittlichen Einkaufspreise bei gewerblichen Lieferanten je Palette, ergebe sich eine durchschnittliche Palettenzahl je Kassaausgangsbeleg von 28 Stück. Diese Menge übersteige die Transportmöglichkeit jedes PKWs oder Kombis doch beträchtlich. Aus den ihr zugänglichen Unterlagen wisse die Bw., dass die Mindestmenge von angelieferten Paletten im gewerblichen Bereich bei 160 Stück liege, da eine Anlieferung kleinerer Mengen unwirtschaftlich wäre. Würde sich die Bw. die Denkweise der Finanzverwaltung zu Eigen machen und davon ausgehen, dass diese Menge jetzt durch Verwendung fingierter Namen (unter Hinweis auf Stellungnahme Punkt 2) auf die Größenordnung von rund 28 Paletten je Kassaausgangsbeleg verteilt werden müsste, bedeute dies, dass eine Person nunmehr sechs auszufüllen und dabei darauf zu achten hätte, dass dies jeweils mit einer anderen Handschrift erfolge. Es würden aber täglich 54 Belege anfallen. Die vorstehend dargelegte Überlegung weiter verfolgend, müssten insgesamt neun Personen jeweils sechs Belege mit unterschiedlichen Handschriften und fingierten Namen erstellen und das etwa 250 Tage im Jahr. Die Bw. wolle sich nicht wie die Finanzverwaltung auf die Erfahrungen des täglichen Lebens berufen, die Bw. stelle sich aber dennoch vor, dass dies eine Unmöglichkeit darstelle. Die Bw. habe die Liste der Betriebsprüfung nur oberflächlich geprüft, glaube aber an den Erfindungsreichtum der oben erwähnten fiktiven Belegfälscher schon eine hohe Anforderung zu stellen, sich letztlich 6.800 Namen auszudenken, wenn die Bw. davon ausgehe, dass Doppelverwendungen möglich seien, und diese auch zu verwalten. Zusätzlich müsste diesbezüglich auch noch ein Informationsaustausch zwischen den Stammlieferanten erfolgen, um zu vermeiden, dass es zu unerwünschter Mehrfachverwendung von Namen komme. Voraussetzung dafür wäre aber, dass sich die Stammlieferanten untereinander kennen würden. Die Bw. gehe davon aus, dass sie ausreichend Argumente dafür gebracht habe, dass die Anlieferung der von der Bw. angekauften Gebrauchtpaletten nur von privater Seite her erfolgt sei, während seitens der Finanzverwaltung keine Argumente gebracht worden seien, die für das Vorliegen von gewerblichen Stammlieferanten spreche. Für die Bw. sei dies immer außer Frage gestanden und habe sie ihr Vorgehen und Rechnungswesen darauf abgestellt. Hätte die Finanzverwaltung ihre Annahme vom Vorliegen gewerblicher Stammlieferanten früher im Verfahren vorgebracht, hätte die Bw. die nun folgenden Darlegungen wesentlich früher vorgelegt. Wie sich aus den Ausführungen unter Allgemein ergebe, bestehe kein Anlass, § 162 BAO anzuwenden, wenn durch den Abzug von

Ausgaben Abgabenausfälle ernsthaft nicht zu befürchten seien. Denn dann würde § 162 BAO ein Mehr an Abgaben bewirken, was aber nicht Sinn dieser Vorschrift sei. Die Finanzverwaltung habe im Rahmen der Betriebsprüfung nach den Angaben im Prüfbericht 544 Kassaausgangsbelege stichprobenartig überprüft, um die genannten Empfänger der ausbezahlten Beträge ausfindig zu machen. Die Bw. könne hier nicht auf die vorgenommenen Prüfungsschritte eingehen, da diese für sie nicht nachvollziehbar seien, weil ihr außer Auflistungen von Namen mit diversen Vermerken keine weiteren Unterlagen zur Verfügung gestellt worden seien. Aus diesen Unterlagen seien durch die Behörde anschließende statistische Auswertungen vorgenommen worden, die für die Bw. aus den vorgenannten Gründen ebenfalls nicht nachvollziehbar seien. Für die Bw. besonders unverständlich sei die Angabe, dass 62% der Belege unüberprüfbar seien, da die Angaben darauf unleserlich oder unvollständig gewesen seien, aber in den der Bw. vorliegenden Listen der Behörde unvollständige Namen mit dem Vermerk "existent" versehen seien. Zudem würden diese Zahlen dem Ergebnis der durch das FA vorgenommenen Identitätskontrolle vor Ort widersprechen (wie bereits vorstehen erwähnt), welches einen gänzlich anderen Wert ergebe. Es wäre wohl äußerst bemerkenswert, wenn ausgerechnet an jenem Tag, an dem der Lieferant gänzlich anders sein sollte als an anderen Tage. Wie immer diese Auswertungen zu Stande gekommen sein mögen, sie seien Grundlage des weiteren Vorgehens durch die Betriebsprüfung geworden. Im Prüfungsverfahren sei eine Aufforderung zur Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO ergangen, in welchem dargelegt worden sei, dass insgesamt 544 Kassabelege laut einer beiliegenden Liste einer näheren Überprüfung unterzogen worden seien und in der Schlussabsatz stehe, dass durch diese Erhebungen daher erwiesen sei, dass der genannte Empfänger der Aufwendung bei einem Großteil der Belege an der angegebene Adresse nicht als existent auffindbar sei. Es ergehe somit der Auftrag, die Person zu benennen, an die die als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen tatsächlich geleistet worden seien bzw. die unvollständigen Angaben zu ergänzen. Entgegen der in der Stellungnahme der Betriebsprüfung Punkt 1 geäußerten Ansicht sei die Bw. der Meinung, dass sich diese Aufforderung eindeutig und ausschließlich auf die überprüften 544 Belege beziehe. In weiterer Folge seien die statistischen Größenordnungen durch die Betriebsprüfung auf den gesamten von privater Seite stammenden Wareneinsatz umgelegt und die im Prüfbericht dargelegten Werte dem erklärten Ergebnis hinzugerechnet worden. Zum einen bestehe in diesem Vorgehen ein Fehler darin, dass an Stelle des Wareneinkaufes der Wareneinsatz zur Berechnung herangezogen worden sei. Es verstehet sich nach dem Dafürhalten der Bw. von selbst, dass die Möglichkeiten, die § 162 BAO vorsehe, sich nicht auf rechnerische Werte wie Bestandsveränderungen beziehen könnten, da diesen kein Zahlungsempfänger gegenüber stehe. Zum anderen habe die Bw. in den Darlegungen unter

1. Allgemein klar zum Ausdruck gebracht, dass die Absicht des § 162 BAO darin bestehe, Steuerausfälle durch einen subsidiär greifenden Haftungsbestand zu verhindern, es aber auch ausgeschlossen sein müsse, dass es dabei zu Steuermehreinnahmen komme. Dieser Ausschluss der Mehreinnahmen könne aber keinesfalls gegeben sein, wenn nicht in jedem einzelnen als Aufwand geltend gemachten Betrag zumindest der Versuch der Erforschung der materiellen Wahrheit gestartet worden sei.

3. Zusammenfassung:

Die Bw. habe im Abschnitt 1. Allgemein dargelegt, dass die Vorschrift des § 162 BAO eine Art Gefährdungshaftung bei objektiver Gefährdung konkreter, nicht abstrakter Ansprüche begründende. Die Bw. habe im Abschnitt 2. zu den Punkten der Stellungnahme der Betriebsprüfung ausführlich dargelegt, dass die Finanzverwaltung für ihre Annahme, dass die Anlieferung der von der Bw. angekauften Paletten von gewerblichen Stammlieferanten erfolgt sei, keine Grundlagen habe vorlegen können. Und die Bw. habe gezeigt, dass die von der Betriebsprüfung geäußerte Vermutung, dass auf Grund der Menge private Lieferanten ausgeschlossen seien, falsch sei. Die Bw. habe ferner dargelegt, dass die Verkäufe durch Private bei diesen keine Steuerpflicht auslöse. Die Bw. habe ihre Rechtsmeinung ausgedrückt, dass die Finanzverwaltung bei der Bestimmung des § 162 BAO weder das Ermessen rechtskonform ausgeübt habe, noch die Vorgangsweise bei der Nichtanerkennung der abgesetzten Beträge der Rechtslage entspreche. Aus allen dargelegten Betrachtungen heraus, könne ein Vorgehen wie es anlässlich der Betriebsprüfung angewandt worden sei, keineswegs als ordnungsgemäß angesehen werden. Es entspreche der Vorstellung der Bw. der Rechtslage, wenn die Finanzverwaltung jene Beträge aus der übermittelten Liste, deren Empfänger sie nicht zuordnen könne, unter Berufung auf die Bestimmung des § 162 BAO dem erklärten Ergebnis hinzurechne. Keinesfalls aber könne [dies] nach statistischen Größenordnungen erfolgen.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Im Zuge der die Jahre 2000 bis 2002 umfassenden Außenprüfung und noch vor Abschluss des Verfahrens erging an die Bw. mit Schreiben vom 25. August 2004 (AB Seite 70ff) eine Aufforderung der Prüferin zur Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO mit Bitte um Beantwortung bis zum 6. September 2004:

Im Zuge des laufenden Betriebsprüfungsverfahrens seien insgesamt 544 Kassabelege laut einer beiliegenden Liste einer näheren Überprüfung unterzogen worden, um die genannten Empfänger der ausbezahlten Beträge ausfindig zu machen. Bei einem großen Teil der Belege (ca. 62%) sei dies von vornherein unmöglich gewesen, die die Angaben auf den Paragons unleserlich bzw. unvollständig (nur Firmenname, keine Hausnummer) gewesen seien. Bei den übrigen hätten Erhebungen durchgeführt werden können, die zu folgenden Ergebnissen geführt hätte:

1. Existente Empfänger: 2%; bei allen anderen habe die Abfrage aus dem Zentralen Melderegister ergeben, dass diese Personen an der angeführten Adresse nicht gemeldet seien.
2. Die angeführten Adressen würde es nicht geben. Teilweise handle es sich um Eckhäuser bei denen der Eingang auf der angrenzenden Straße liege bzw. um unbewohnte Objekte wie Park oder Kirche.
3. In Fällen, in denen sich an der angegebenen Adresse tatsächlich ein Wohnhaus befindet, sei der jeweilige Mieter bzw. Eigentümer befragt worden. Die betreffenden Namen seien jedoch unbekannt. Teilweise handle es sich dabei um Häuser mit mehreren Wohnungen, wobei auf den Paragons keine Top-Nummer angegeben sei, sodass lediglich bei der Hausverwaltung die Hauptmieterlisten hätten überprüft werden können. Dabei habe es jedoch keine Übereinstimmung gegeben.

Durch diese Erhebungen sei daher erwiesen, dass der genannte Empfänger der Aufwendungen bei einem Großteil der Belege an der angegebenen Adresse nicht als existent auffindbar sei. Es ergehe somit der Auftrag, die Personen zu benennen, an die die als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen tatsächlich geleistet worden seien bzw. die unvollständigen Angaben zu ergänzen.

Der Aufforderung zur Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO lag eine Liste von 12 Seiten (AB Seite 71ff) mit Datum, Paragonnummer, Name, Postleitzahl, Straße samt Hausnummer, Betrag und einer Beurteilung der Angaben als unvollständig/unleserlich, Adresse existiert nicht, Name nicht bekannt und anderes Objekt, bei. Betreffend die Beurteilung "Mietwohngrundstück" führte die Prüferin in der Liste aus, es handle sich um Häuser mit mehreren Wohnungen. Da die Angabe der Wohnungsnummer fehle, habe der tatsächliche Mieter nicht ausfindig gemacht werden können. Es seien jedoch teilweise die Hausverwaltungen befragt worden, ob sich der entsprechende Name unter den Hauptmietern finde, dies sei jedoch kein einziges Mal der Fall gewesen. Betreffend die Beurteilung "Melderegister" führte die Prüferin aus, bei allen Personen mit lesbaren Familiennamen und Straßen seien ZMR-Abfragen durchgeführt worden. Außer den als "existent" angeführten sei jedoch in den betreffenden Zeiträumen 2001 und 2002 keiner gemeldet gewesen (AB Seite 79). Laut Prüferin seien im Zeit-

raum Mai 2002 die Belege 5323 bis 5580 überprüft worden. Die der Bw. übermittelte Liste enthalte nur jene Belege, auf denen die Angaben vollständig lesbar seien, von allen übrigen könnten die Empfänger nicht überprüft werden, da die Angaben unlesbar oder unvollständig seien (AB Seite 79).

Die Bw. bzw. ihr steuerlicher Vertreter reagierten auf die Aufforderung wie folgt:

Mit Schreiben vom 26. August 2004 (AB Seite 83f) gab die Bw. an, um die Aussagen der Aufforderung bewerten zu können und die Empfängerbenennung tätigen zu können, werde um Übermittlung von Kopien der Protokolle der Abfragen aus dem Melderegister sowie der Befragung der Mieter, Eigentümer und Verwaltungen ersucht. Sollte dies auf Grund des Umfanges der getätigten Abfragen und Befragungen nicht möglich sein, werde um Bekanntgabe ersucht, wann und wo in die entsprechenden Protokolle Einsicht genommen werden könne. Auf Grund des Umstandes, dass die Finanzverwaltung die Vorlage der von den einzelnen Empfängern selbst ausgefüllten Belege nicht als Empfängernennung bewerte, werde die Bearbeitung noch einige Zeit in Anspruch nehmen, weshalb um Verlängerung der Frist zur Beantwortung bis zum 31. Oktober 2004 ersucht werde.

Die Prüferin teilte der Bw. im Schreiben vom 10. September 2004 (AB Seite 85ff) mit, die Frist werde antragsgemäß verlängert. Weiters übersendete die Prüferin der Bw. eine Aufstellung der telefonisch befragten Hausverwaltungen bzw. Hauseigentümer inklusive der dazu angefertigten Aktenvermerke sowie eine von der Betriebsprüfung erstellte Liste aller durchgeführten ZMR-Abfragen mit negativem Ergebnis. Sollte von Seiten der Bw. die Existenz einzelner Personen behauptet werden, wären entsprechende Beweise vorzulegen.

Dem Schreiben der Prüferin lag eine zweiseitige Aufstellung von 19 Gesprächsprotokollen über telefonische Erhebungen mit Datum, Namen der Hausverwaltung, Name und Adresse der gesuchten Person und ausführlicher Gesprächswiedergabe (durchwegs negative Ergebnisse, dass der Name an der angegebenen Adresse unbekannt ist) vor (AB Seite 86f). Weiters legte die Prüferin eine dreiseitige Aufstellung über rd. 150 ZMR-Abfragen mit negativem Suchergebnis (Abfrage inklusive historische Daten) unter Angabe von Namen, Ort und Straße samt Hausnummer vor (AB Seite 86c ff).

Mit Schreiben vom 2. November 2004 (AB Seite 89) teilte die Bw. mit, die vom FA angeforderten Unterlagen seien erst am 4. Oktober 2004 eingelangt und die Bearbeitung habe noch nicht abgeschlossen werden können. Es werde daher um Verlängerung der Frist bis zum 30. Dezember 2004 ersucht.

Mit Schreiben vom 5. November 2004 (AB Seite 90a) verlängerte Prüferin die Frist unter Hinweis auf ein Telefonat mit der steuerlichen Vertretung bis zum 22. November 2004.

Im Schreiben vom 30. November 2004 (AB Seite 92) verzichtete die Bw. auf die Abhaltung einer Schlussbesprechung und gab an, dass die strittigen Punkte Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO ausführlich besprochen worden seien.

Eine Stellungnahme zur Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO durch die Bw. erfolgte somit nicht. Die Bw. trat auch der Feststellung der Prüferin nicht entgegen, dass bei den von ihr auszugsweise überprüften 544 Belegen (vgl. AB Seite 29ff) nur 2% der angegebenen Palettenlieferanten tatsächlich existent sind. In der Gegenäußerung vom 31. Juli 2005 gab die Bw. an, es würde ihrer Vorstellung der Rechtslage entsprechen, wenn die Finanzverwaltung jene Fälle aus der Liste, deren Empfänger nicht zuordenbar sind, unter Berufung auf § 162 BAO dem erklärten Ergebnis zurechnet (AS 88).

§ 162 BAO beruht auf dem Grundsatz, dass das, was bei dem einem Abgabepflichtigen abzusetzen ist, bei dem anderen versteuert werden muss, wenn nicht steuerpflichtige Einnahmen unversteuert bleiben sollen. Mit der konkreten Benennung des Empfängers durch den Steuerpflichtigen soll sichergestellt sein, dass die entsprechenden Einnahmen beim Empfänger versteuert werden. Der Auftrag zur Empfängerbenennung darf jedoch für den Steuerpflichtigen nicht offenbar unerfüllbar sein. Dies ist dann der Fall, wenn die Namhaftmachung der Empfänger für den Steuerpflichtigen unverschuldet tatsächlich unmöglich ist. Es darf jedoch nicht in der Macht des Steuerpflichtigen gestanden sein, die tatsächlichen Umstände, die ihn an der Bezeichnung der Empfänger hindern, abzuweisen (VwGH 9.3.2005, 2002/13/0236).

Im vorliegenden Fall war es an der Bw. gelegen, die von ihr aufgelegten Paragons entsprechend zu gestalten. In den Paragons hat die Bw. die Anzahl der angekauften Paletten nicht angegeben ("Diverse Paletten gebraucht und beschädigt", siehe Beispiele AB Seite 58, 68, 69). Laut Bw. betragen die Maße einer Palette 120 x 80 cm. Auf Grund der begrenzten Platzmöglichkeiten bei PKW oder Kombis ist davon auszugehen, dass ein Großteil der Lieferungen mit LKW erfolgte. Damit scheiden jedoch private Lieferanten aus.

Die Bw. hätte ohne nennenswerten Aufwand beim Ankauf der Paletten Ausweisnummer und Kennzeichen der Lieferanten vermerken können. Eine für die Bw. unverschuldet Unmöglichkeit der Empfängerbezeichnung liegt somit nicht vor. Es ist der Bw. zumutbar, die Identität jener Lieferanten zu überprüfen, von denen im Umfang von beinahe S 6 Mio. (2001) bzw. € 1,2 Mio. (2002) Einkäufe getätigt wurden.

Der Einwand auf Rückgaben von Getränkegebinde in Supermärkten greift nicht, da die Bw. einen Palettenhandel im großen Umfang (siehe oben) betreibt und im Gegensatz dazu Supermärkte die Getränkegebinde als Nebenleistung von Kunden zurücknehmen. Darauf wies jedoch schon die Prüferin in ihrer Stellungnahme vom 24. Juni 2005 hin.

Hat sich die Abgabepflichtige (Palettenhändlerin) in Geschäftsbeziehungen eingelassen, nach deren Gestaltung ihr eine den Anforderungen nach § 162 BAO entsprechende Nennung der Zahlungsempfänger nicht möglich war (etwa wegen des Unterlassens eines Begehrens nach Ausweisleistung durch die Palettenverkäufer), ging dies im Grunde des § 162 BAO zu ihren Lasten (Rechtssatz 3 zu VwGH 9.3.2005, 2002/13/0236).

Nach der Rechtsprechung (VwGH, aaO) ist der Aufforderung nach § 162 BAO nicht entsprochen, wenn maßgebliche Gründe die Vermutung rechtfertigen, dass die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger sind, wobei die Unauffindbarkeit oder völlige Unbekanntheit einer Person auch an der angegebenen Anschrift ausreichend maßgebliche Gründe für diese Vermutung darstellen.

Dass 98% der von der Prüferin stichprobenweise überprüften Empfänger nicht existent sind, wurde von der Bw. nicht widerlegt.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO sind, soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgaben-erhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zuschätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Gemäß Abs. 2 ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichende Aufklärung zu geben vermag oder weitere Auskünfte verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind. Gemäß Abs. 2 ist ferner zu schätzen, wenn Bücher oder Aufzeichnungen, die der Abgabepflichtige zu führen hat, sachlich unrichtig sind oder formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die deren sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Die sachliche Unrichtigkeit und damit die Berechtigung des FAes zur Schätzung ergibt sich aus der Feststellung der nicht existenten Empfänger. Die Schätzmethode wurde der Bw. spätestens im Bericht über die Außenprüfung, der die Begründung zu den angefochtenen Bescheiden darstellt, mitgeteilt mit dem Hinweis, dass auf Grund des Ergebnisses der Stichprobe 98% des Aufwandes für Paletteneinkauf laut Erklärung nicht als Betriebsaugabe anerkannt werden können. Da es sich um nichtexistente Lieferanten und nicht etwa um Inventurmängel handelt, stellt der Wareneinkauf die maßgebliche Größe dar, bei der die Prüferin die Schätzung ansetzte (Bericht Tz 1).

Mit dem Einwand, mit dem LKW eines gewerblichen und damit selbst steuerpflichtigen Kunden könne pro Fahrt eine größere Anzahl von Paletten transportiert werden als mit einem PKW eines Privaten, vermag die Bw. das Ergebnis der Schätzung nicht zu erschüttern. Dass auf diese Weise mehr Paragons angefertigt werden müssten, widerlegt nicht die Feststellung, dass die auf den Paragons genannten Empfänger nicht existent sind. Überdies zeigt das Beispiel von der Betriebsbesichtigung am 30. Juli 2004 (siehe unten) dass Lieferung unter falschem Namen auch mit LKW erfolgten.

Die Bw. trat den Angaben der Prüferin in der Stellungnahme vom 24. Juni 2005 nicht entgegen, dass bei ihrer Anwesenheit im Betrieb die Anlieferung der Paletten nicht nur mit privaten PKW sondern auch mit LKW anderer Gewerbetreibender erfolgte. Die Bw. legte einzig Wert auf die Feststellung, dass die die Paletten liefernden LKW nicht von der Bw. seien.

Die Prüferin fertigte über die Kontrollen vor Ort einen Vermerk an (AB Seite 57). Ein als privat deklarierter Lieferant gab am 30. Juli 2004 zu Paragon 7627 einen falschen Namen an (X), was sich durch Nachschau im Führerschein feststellen ließ (Y). Über die Frage der Prüferin wegen des falschen Namens zuckte der Lieferant mit der Schulter und schaute auf den ebenfalls anwesenden Geschäftsführer der Bw., der sich nicht äußerte. Die Prüferin schloss aus dem zielstrebigen Vorgehen des Lieferanten bei der Entladung, dass dieser öfter zur Bw. komme. Der LKW des Lieferanten war überhaupt auf ein anderes Unternehmen zugelassen (Fa. Z), das jedoch im Paragon nicht als Lieferant genannt wurde.

Ansonsten konnten die auf Firmennamen lautende Paragons existenten Unternehmen zugeordnet werden und wurden von der Prüferin auch anerkannt (vgl. AB Seite 57). Dabei handelt es sich um die 2%.

Die Anwendung des Ergebnisses einer Stichprobe auf den Gesamtzeitraum stellt eine anerkannte Schätzmethode dar. Die Bw. konnte nicht aufzeigen, dass das Ergebnis der von der Prüferin gezogenen Stichprobe nicht die Verhältnisse des gesamten Prüfungszeitraumes wiedergeben würde.

Entgegen dem Vorbringen der Bw. wurde in den von der Prüferin übermittelten Listen bei den als unleserlich oder unvollständig beurteilten Paragons keine Empfänger als "existent" bezeichnet (siehe AB Seite 71 bis 81).

Die Berufung betreffend Körperschaftsteuer 2001 und 2002 war daher als unbegründet abzuweisen.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ua. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Wiederaufnahme der Bescheide Körperschaftsteuer 2001 und 2002 wurde vom FA mit den Feststellungen des Berichts Tz 1 Paletteneinkäufe begründet (der Mantelkauf fand 2000 statt). Das Vorbringen der Bw. gegen die Feststellungen gemäß Tz 1 beinhaltet auch den Berufungsantrag, die ebenfalls angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide aufzuheben (vgl. VwGH 15.11.2005, 2004/14/0108).

Bei Erlassung der vor der Außenprüfung ergangenen Körperschaftsteuerbescheide 2001 und 2002 vom 4. Oktober 2002 und 9. Oktober 2003 war aus den Abgabenerklärungen und Beilagen nicht bekannt, auf Grund welcher Vorgangsweise die Paletteneinkäufe erfolgten. Die von der Prüferin festgestellten Tatsachen (Verkäufer laut Paragons nicht existent) stellen somit Wiederaufnahmegründe dar, die einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten.

In den nach der Wiederaufnahme des Verfahrens am 1. Februar 2005 ergangenen neuen Sachbescheiden Körperschaftsteuer 2001 und 2002 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um 98% der Aufwendungen für Paletteneinkäufe erhöht. Dies führte zu einem Mehrbetrag an Körperschaftsteuer von € 133.180,53 (2001) und € 405.988,09 (2002), welche Beträge keinesfalls als geringfügig zu bewerten sind. Die Ermessensentscheidung (§ 20 BAO) des FAes bei der Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte zu Recht. Auf Grund der Höhe der Abgabennachforderung und dem Verhalten der Bw. bei der Gestaltung der Paletteneinkäufe übersteigt das Interesse der Allgemeinheit an einer vollständigen Erfassung der Abgaben das Interesse der Bw. an einer Beibehaltung der unrichtigen Bescheide bei weitem.

Somit war auch die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 24. Juli 2006