

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, Adresse, gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt F vom 26.08.2011, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2007, 2008 und 2009, zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gemäß § 101 Abs 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs 1 lit a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen.

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

## **Entscheidungsgründe**

Die Firma Bf ist laut Beschluss des Handelsgerichts Z vom Datum \*\*\*\*, Zl. 123, infolge rechtskräftiger Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens und Zahlungsunfähigkeit aufgelöst. Herr Komplementär vertrat als unbeschränkt Haftender die Gesellschaft seit 03.02.2006 selbständig.

Im Rahmen einer im Jahr 2011 gemäß § 147 BAO in Verbindung mit § 99 Abs 2 FinStrG durchgeführten Außenprüfung wurden folgende Feststellungen getroffen:

Tz 1: Nicht anerkannte Fremdleistungen

1.1. Firma1 (2007)

Das Unternehmen sei mit Mai 2006 gegründet worden und habe laut Niederschrift mit der Gesellschafter-Geschäftsführerin vom 26.07.2007 auf jeden Fall bis zu diesem Zeitpunkt

keinerlei Tätigkeiten ausgeübt. Die unter der Position "Fremdarbeiten gem. § 19 UStG" im Jahr 2007 verbuchten Eingangsrechnungen in Höhe von 56.635,20 € betreffen den Leistungszeitraum Jänner bis Juli 2007. Des weiteren stimmten die Unterschriften auf dem vorgelegten Rahmenvertrag sowie auf den Zahlungsquittungen mit der Musterzeichnung laut Firmenbuch nicht überein. Es handle sich daher um Rechnungen eines nicht leistungserbringenden Unternehmens und die geltend gemachten Fremdleistungen seien daher nicht anzuerkennen.

#### 1.2. Firma2 (2007 und 2008)

Das Unternehmen sei im Jänner 2007 gegründet worden. Mit Datum\*\*\*\* 2008 sei der Konkurs eröffnet worden und mit November 2010 sei die amtswegige Löschung im Firmenbuch erfolgt. Mit Oktober 2007 sei der erste Wechsel der Gesellschafter-Geschäftsführer und mit Dezember 2007 sei der nächste Wechsel des Gesellschafter-Geschäftsführers auf A erfolgt. Mit wem Herr Komplementär gesprochen habe, sei von ihm nicht bekanntgegeben worden ("mit jemandem aus der Geschäftsleitung"). Der Gesellschafter-Geschäftsführer, Herr A, sei der deutschen Sprache nicht mächtig und sei auch nie in Österreich aufrecht gemeldet gewesen. Weder die Unterschrift auf dem vorgelegten Rahmenvertrag noch auf den Zahlungsquittungen stimmten mit dem jeweiligen Zeichnungsberechtigten überein. Es handle sich auch hier um Rechnungen eines nicht leistungserbringenden Unternehmens und die in den Jahren 2007 (33.643,49 €) und 2008 (54.492,95 €) unter der Position "Fremdarbeiten gem. § 19 UStG" geltend gemachten Aufwendungen seien daher nicht anzuerkennen.

#### 1.3. Firma3 (2008 und 2009)

Mit Mai 2008 sei ein Gesellschafter-Geschäftsführer Wechsel auf B und eine Namensänderung auf Firma3 erfolgt. Herr B sei in Österreich nie aufrecht gemeldet gewesen. Mit Datum\*\*\* 2009 sei der Konkurs eröffnet worden und im November 2009 sei die amtswegige Löschung im Firmenbuch erfolgt. Die Firmenbezeichnung im Firmenbuch und auf dem Firmenstempel habe Firma3 gelautet, die Firmenbezeichnung auf dem Rechnungspapier habe Firma4 gelautet. Die UID-Nummer sei mit 31.10.2008 begrenzt worden. Sämtliche Eingangsrechnungen datierten nach diesem Datum. Ein weiteres Indiz dafür, dass es sich um Deckungsrechnungen eines nicht leistungserbringenden Unternehmens handle, sei der Rechenfehler in der ER vom 29.07.2009 im Ausmaß von 6.642 € (209 Std à 18 € ergebe 10.404 €, richtig 3.762 €) - die Rechnung sei laut Barquittung zur Gänze beglichen worden. Weiters stimmten die Unterschriften auf dem vorgelegten Rahmenvertrag sowie auf den Zahlungsquittungen mit der Musterzeichnung laut Firmenbuch nicht überein. Es handle sich auch hier um Rechnungen eines nicht leistungserbringenden Unternehmens und die in den Jahren 2008 (22.143,36 €) und 2009 (39.781,44 €) unter der Position "Fremdarbeiten gem. § 19 UStG" geltend gemachten Aufwendungen seien daher nicht anzuerkennen.

#### 1.5. Zusammenstellung nicht anerkannter Fremdleistungen:

2007	2008	2009
------	------	------

Firma1 lt Tz 1.1.	56.635,20 €		
Firma2 lt Tz 1.2.	33.643,49 €	54.492,95 €	
Firma3 lt Tz 1.3.		22.143,36 €	39.781,44 €
	90.278,69 €	76.636,31 €	39.781,44 €

## Tz 2: Fremdleistungen gemäß § 184 BAO

Da die vom geprüften Unternehmen fakturierten Arbeiten nicht durch das eigene Personal und den Komplementär Herrn Komplementär hätten erbracht werden können, werde in den Jahren 2007 bis 2009 Aufwand für Fremdleistungen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege in Höhe von 60.000 € (2007), 50.000 € (2008) und 26.000 € (2009) berücksichtigt.

Im Anschluss an die Außenprüfung und unter Berücksichtigung der getroffenen Feststellungen erließ das Finanzamt am 26.08.2012 die Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2007 bis 2009, in denen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 57.129,24 € (2007), 40.426,34 € (2008) und 38.832,65 € (2009) festgestellt wurden:

Zeitraum	1.1.-31.12.2007	1.1.-31.12.2008	1.1.-31.12.2009
vor Betriebsprüfung	26.850,55 €	13.790,03 €	25.051,21 €
Tz 1 Nicht anerkannte Fremdleistungen	90.278,69 €	76.636,31 €	39.781,44 €
Tz 2 Fremdleistungsaufwand gem § 184 BAO	-60.000,00 €	-50.000,00 €	-26.000,00 €
nach Betriebsprüfung	57.129,24 €	40.426,34 €	38.832,65 €

Mit Schreiben vom 22.09.2011 erhob die beschwerdeführende Partei Berufung (nunmehr: Beschwerde) gegen die Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2007 bis 2009 vom 26.08.2012 und führte dazu aus, dass in der Niederschrift die Fremdleistungen der Firmen Firma1, Firma2 und Firma4 aufgrund der Behauptung nur teilweise anerkannt worden seien, dass es sich bei diesen Firmen um sogenannte Scheinfirmen handeln solle. Die angeführten Unternehmen hätten für das Unternehmen gearbeitet. Die in Rechnung gestellten Leistungen seien erbracht und auch bezahlt worden. Herr Komplementär bekomme andauernd von irgendwelchen Firmen Angebote und da er ein Ein-Mann-Betrieb sei, müsse er aufgrund der Nachfrage immer Fremdfirmen beauftragen. Wenn es gute Mitarbeiter am Arbeitsmarkt gäbe, würde Herr Komplementär auch welche beschäftigen, aber da dies nicht der Fall sei, könne er nur mit Fremdfirmen arbeiten. Herr Komplementär lasse sich nicht vorwerfen, etwas davon

gewusst zu haben, dass es sich bei diesen Firmen um keine echten Unternehmen handle. Da die Leistung erbracht worden sei, habe er auch keine Zweifel daran gehabt.

In seiner Stellungnahme zur Beschwerde vom 28.10.2011 führte der Betriebsprüfer aus, dass Herr Komplementär in der Beschuldigteneinvernahme vom 15.04.2011 hinsichtlich der Beschäftigung der Fremdfirmen zu Protokoll gegeben habe, dass hinsichtlich der Subfirmen in den Jahren 2007 bis 2009, das seien die Firmen Firma1, Firma2 und Firma4, immer der selbe Ablauf der Kontaktaufnahme, der Arbeiten und der Bezahlung erfolgt sei. Herr Komplementär erhalte per Post oder per Telefax ständig diverse Angebote von verschiedensten Firmen. Wenn er Personal brauche, rufe er eine dieser Firmen an und bestelle die benötigten Arbeiter für die jeweilige Baustelle. Jemand von der Geschäftsleitung komme beim ersten Mal mit und übergebe ihm die verlangten Unterlagen wie Firmenbuchauszug, Gewerbeschein, UID-Nummer, Steuernummer, Ausweiskopie des Geschäftsführers, manchmal auch eine Unbedenklichkeitsbescheinigung. Da Herr Komplementär selbst auf jeder Baustelle sei, überprüfe er täglich die geleisteten Arbeiten und schreibe sich die Stunden auf. Nach Abschluss der Arbeiten komme jemand von der Geschäftsführung mit der Rechnung zu ihm ins Büro, die Rechnung werde von ihm überprüft und anschließend bezahlt.

Der Betriebsprüfer wies weiters darauf hin, dass die schon im Prüfungsverfahren abverlangten Stundenaufzeichnungen, aus denen hervorgehe, welcher Arbeiter wieviele Stunden auf welchen Baustellen gearbeitet habe, auch im Beschwerdeverfahren nicht vorgelegt worden seien. Es gebe auch im Beschwerdeverfahren keine Auskünfte darüber, welche Personen für welche Firmen aufgetreten seien. Die Aufwendungen seien auch nicht zur Gänze gestrichen worden, sondern der Fremdleistungsaufwand sei mangels geeigneter Unterlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege mit rund 50 % der bisher geltend gemachten Aufwendungen berücksichtigt worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16.11.2011 wurde die Berufung vom 26.09.2011 gegen die Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2007 bis 2009 vom 26.08.2012 als unbegründet abgewiesen, wobei in der Begründung die Ausführungen des Betriebsprüfers in der Niederschrift über die Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung vom 23.08.2011 und in der Stellungnahme zur Beschwerde vom 28.10.2011 wiedergegeben wurden.

Mit Schreiben vom 15.12.2011 stellte der steuerliche Vertreter der beschwerdeführenden Partei den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte aus, dass die Fremdleistungen durch die Firmen Firma1, Firma2 und Firma4 in vollem Umfang entsprechend den von diesen Unternehmen durch die Einschreiterin gelegten Rechnungen erbracht worden seien. Die gegenständlichen Gewerke seien - leicht nachprüfbar - tatsächlich erstellt worden und wäre dies ohne Hilfe der Fremdfirmen nicht möglich gewesen. Der Einschreiter sei faktisch ein Einzelunternehmer. Er verfüge demgemäß und der Wirtschaftslage entsprechend über keine konstante Auftragslage, sondern wechsele diese vielmehr stark. Kleinere Aufträge, wie etwa einzelne Zimmer ausmalen etc, die er alleine durchführen könne, führe der

Einzelunternehmer selbst aus. Bei größeren Aufträgen sei er jedoch zusätzlich auf die Inanspruchnahme von Leihpersonal angewiesen, welches ihm auch laufend von Drittfirmen angeboten werde. Die geltend gemachten Zahlungen an die Fremdfirmen seien vom Einschreiter tatsächlich getätigt worden. Die dem widersprechenden Angaben der drei Fremdfirmen seien recht einfach durch eigene Interessen dieser Fremdfirmen erklärlich. Der Vorwurf, dass mit der Rechnung Nr. 104/2009 der Firma<sup>3</sup> vom 29.07.2009 etwas nicht in Ordnung sei, sei wie folgt zu entkräften. Es sei richtig, dass die Rechnung einen Schreibfehler aufweise, dieser betreffe jedoch die Stundenzahl hinsichtlich der Baustelle Xstraße C. Es seien nicht - wie von der Drittfirma versehentlich angeführt - 209 Stunden, sondern richtig 578 Stunden aufgewendet worden. Der ausgewiesene Zahlungsbetrag sei richtig. Die dieser Eingabe beigeschlossene Schlussrechnung des Einschreiters an seinen Auftraggeber vom 10.07.2009 zeige dies auch ganz deutlich: Auftragsgegenstand seien umfangreiche Arbeiten auf einer Fläche von ca. 1.310 m<sup>2</sup> Blechdach. Es sei technisch einfach nicht möglich in bloß 209 Stunden auf 1.310 m<sup>2</sup> Blechdach, welches noch dazu zahlreiche Details wie Gaupenflächen etc. aufweise, durchzuführen. Es haben zunächst die bestehenden Farbrückstände und der Rost entfernt werden müssen. In der Folge sei ein Rostschutzgrundanstrich hergestellt und letztlich der endgültige farbige Dachanstrich. Auf der gegenständlichen Baustelle sei von mindestens vier Mann für die Dauer von mehr als einem Monat bis auf Schlechtwettertage durchgehend gearbeitet worden. Auch der Einschreiter selbst habe mitgearbeitet. Als Beweis dafür übermittelte der steuerliche Vertreter eine erste Teilrechnung vom 10.06.2009, eine zweite Teilrechnung vom 01.07.2009 und eine Schlussrechnung vom 10.07.2009, ausgestellt von der Firma D und eine Rechnung vom 29.07.2009 der Firma Firma<sup>4</sup>. Die angeführte "Einvernahme des Einschreiters" fehlt. Der steuerliche Vertreter führte weiter aus, dass nicht nur diese Zusammenstellung existiere, der Einschreiter habe jeweils zusammengestellt die Ausgangsrechnungen und die korrespondierende von ihm an seinen Auftraggeber gelegte Rechnung. Dazu sei ergänzend zu sagen, dass es sich zum einen um ein sehr umfangreiches Konvolut handle und andererseits die eine oder andere mündliche Erklärung dienlich sei. Am besten sei es daher, wenn der Einschreiter diese zu seiner persönlichen Einvernahme mitnehme und erläutere. Selbstverständlich könnten diese Unterlagen auch innerhalb einer von der Behörde gesetzten Frist vorgelegt werden. Zur Richtigkeit der Rechnungen sei überdies darauf hinzuweisen, dass etwa bei großen Auftraggebern des Einschreiters - wie die Firma E oder G - beim Eingang Kontrollen durchgeführt würden. Es werde jede Person erfasst, die das Gelände betrete und auch wieder verlasse. Sollten die vom Einschreiter gelegten Rechnungen nicht übereinstimmen, so wären diese nicht bezahlt worden. Es sei die Gewohnheit des Einschreiters, dass er grundsätzlich BAR zahle. Er zahle auch bar bei seinen Lieferanten. So habe er etwa bei der Firma H oder der Firma I aufgrund seiner langjährigen Geschäftsbeziehungen bereits einen Lieferrahmen und zwar jeweils über rund Euro 5.000,--. Er nutze diesen jedoch nicht aus, sondern zahle einfach aus Prinzip immer bar. Er bekomme Rechnungen von kleineren Firmen oder kleineren Auftraggebern durchaus auch bar bezahlt. Größere Firmen überwiesen an ihn, dann hebe er das Geld

von der Bank ab und bezahle bar. Dazu komme, dass es ja auf den Kontoauszügen seiner Bank die entsprechenden Barabhebungen zu den Rechnungen gebe, die der Einschreiter bezahlt habe. Die Beträge verstünden sich dabei freilich nur ungefähr, da er manchmal etwas mehr Geld benötigt habe, etwa für Materialeinkauf oder aber von Einnahmen Geld zur Verfügung gehabt habe etc. Diese würden ebenfalls zu Einvernahme mitgebracht werden. Es entspreche auch aktueller Praxis, dass sich Geschäftsführer selbst bei der Unterfertigung von Rahmenverträgen von anderen Personen vertreten ließen, es sei sogar häufig Praxis, dass Rahmenverträge oder Angebote überhaupt nicht unterfertigt würden. Zur Sorgfalt des Einschreiters sei zu betonen, dass er bei jeder Baustelle, bei der er sich Leihpersonal bediene, auch persönlich dabei sei. Allerdings habe er überhaupt keine Veranlassung gesehen, die jeweiligen Firmenräumlichkeiten von Subfirmen persönlich aufzusuchen. Dies wäre lebensfremd. Es kämen ja auch seine Auftraggeber in aller Regel nicht zu ihm, sondern telefonierten/korrespondierten mit ihm und er komme vor Ort und sehe sich die Örtlichkeiten an, welche Gegenstand des Auftrages seien. Der steuerliche Vertreter stellte den Antrag, der Berufung Folge zu geben und die geltend gemachten Aufwendungen im vollen Umfang anzuerkennen.

Mit Schreiben vom 17.01.2012 wurde die Firma Bf, zu Händen K, aufgefordert, die Zahlungsempfänger/-innen der im Berufungsverfahren strittigen Rechnungen bis 09.02.2012 genau zu bezeichnen. Hingewiesen wurde, dass soweit die von der Abgabenbehörde verlangten Angaben verweigert würden, die beantragten Absetzungen gemäß § 162 Abs 2 BAO nicht anzuerkennen seien. Das mit Zustellnachweis (RSb) übermittelte und am 20.01.2012 nachweislich von Frau L (Arbeitnehmer des Empfängers) übernommene Schreiben wurde vom steuerlichen Vertreter mit Schreiben vom 03.02.2012 dahingehend beantwortet, als zu den vier Firmen, nämlich Firma1, Firma2, Firma3 und Firma5, jeweils eine Firmenbuchnummer, eine UID-Nummer und eine Anschrift bekanntgegeben wurde.

Mit Schreiben vom 21.02.2012 wurde die Firma Bf, zu Händen M, dem steuerlichen Vertreter, aufgefordert, bis 13.03.2012, den Umfang der Vertretervollmacht darzustellen, darzulegen, inwiefern die Vollmacht für Frau K noch aufrecht sei und die Zahlungsempfänger/-innen der im Berufungsverfahren strittigen Rechnungen genau zu bezeichnen. Hingewiesen wurde, dass soweit die von der Abgabenbehörde verlangten Angaben verweigert würden, die beantragten Absetzungen gemäß § 162 Abs 2 BAO nicht anzuerkennen seien.

Mit Schreiben vom 12.03.2012 führte Herr M aus, dass die Vollmacht des Rechtsanwaltes M derzeit eingeschränkt ausschließlich auf das gegenständliche Rechtsmittelverfahren sei. Es wurde ersucht, den ausgewiesenen Rechtsanwalt über sämtliche Weiterungen dieses Verfahrens auf dem Laufenden zu halten und diesbezüglich Zustellungen an seinen Händen vorzunehmen. Bezüglich der Vollmacht für die Steuerberaterin Frau K teilte M mit, dass diese in vollem Umfang aufrecht sei. Sie sei ihr nicht entzogen worden. Bezüglich der Firmen Firma1, Firma2, Firma3 und Firma5 wurden, gleichlautend wie im Schreiben

vom 03.02.2012, jeweils eine Firmenbuchnummer, eine UID-Nummer und eine Anschrift bekanntgegeben.

Mit Vorlagebericht vom 16.04.2012 wurde die Berufung vom 26.09.2011 gegen die Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2007 bis 2009 vom 26.08.2012 dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Hingewiesen wird, dass die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs 38 BAO idgF vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen sind.

Mit Beschluss vom 18.09.2018 wurde der beschwerdeführenden Partei aufgetragen bis spätestens 18.10.2018 dazu Stellung zu nehmen, dass beabsichtigt sei, den "Fremdleistungsaufwand" (Tz 2), der im Rahmen der Außenprüfung die Jahre 2007 bis 2009 betreffend (Bericht vom 24.08.2011) von der Betriebsprüfung gemäß § 184 BAO im Schätzungswege in Höhe von 60.000 € (2007), 50.000 € (2008) bzw 26.000 € (2009) ermittelt und in den angefochtenen Bescheiden über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2007, 2008 und 2009 vom 26.08.2011 berücksichtigt wurde, als Rechtsfolge von § 162 Abs 2 BAO nicht anzuerkennen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 117.129,24 € (2007), 90.426,34 € (2008) und 64.832,65 € (2009) festzustellen. Im Hinblick darauf, dass der steuerliche Vertreter im Vorlageantrag vom 15.12.2011 unter anderem ausführte, dass "der Einschreiter" "grundsätzlich BAR zahlt" bzw "aus Prinzip immer bar zahlt", sei davon auszugehen gewesen, dass mit der Aufforderung vom 21.02.2012, die Zahlungsempfänger/-innen der im Beschwerdeverfahren strittigen Rechnungen genau zu bezeichnen, gemeint gewesen sei, die Namen jener (natürlichen) Personen zu bezeichnen, denen der unbeschränkt Haftende die Rechnungsbeträge persönlich bar ausgehändigt hat und nicht die Firmenbezeichnung, die Firmenbuchnummer, die UID Nummer und die Anschrift der Firmen, die der Abgabenbehörde hinlänglich bekannt sind. Bis dato erfolgte keine Stellungnahme.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Folgender Sachverhalt wird dem Erkenntnis zu Grunde gelegt:

Da berechtigte Zweifel daran bestehen, dass die Arbeiten von den bekannt gegebenen Firmen (Firma1, Firma2 und Firma3) tatsächlich ausgeführt wurden, wurde die Bf gemäß § 162 BAO aufgefordert, die Zahlungsempfänger/-innen der im Beschwerdeverfahren strittigen Rechnungen genau zu bezeichnen. Dieser Aufforderung gemäß § 162 Abs 1 BAO der Abgabenbehörde, die Empfänger der von ihr geleisteten Zahlungen bekannt zu geben, ist die beschwerdeführende Partei nicht nachgekommen. Sie hat lediglich den

Firmenname, die Firmenbuchnummer, die UID-Nummer und die Adresse der in Rede stehenden Gesellschaften genannt.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Bericht der Außenprüfung vom 24.08.2011, der Niederschrift über die Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung vom 23.08.2011, dem Vorlageantrag vom 15.12.2011, den Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 03.02.2012 und 12.03.2012, dem Veranlagungsakt und der folgenden Beweiswürdigung:

Im Vorlageantrag vom 15.12.2011 führte der steuerliche Vertreter der Bf unter anderem aus, dass Herr Komplementär "grundsätzlich BAR zahlt" bzw "aus Prinzip immer bar zahlt" und dass es auf den Kontoauszügen seiner Bank die entsprechenden Barabhebungen zu den Rechnungen gebe, die Herr Komplementär bezahle. Im nächsten Satz räumte der steuerliche Vertreter aber ein, dass sich die Beträge dabei freilich nur ungefähr verstünden, da er manchmal etwas mehr Geld benötigt habe, etwa für Materialeinkäufe. Wenn Herr Komplementär Geldbeträge vom Bankkonto abhebt, um damit Rechnungen bar zu begleichen, ist damit kein Nachweis dafür erbracht, wohin die abgehobenen Geldbeträge tatsächlich geflossen sind. Dazu kommt, dass auf die Aufforderung, die Zahlungsempfänger der im Beschwerdeverfahren strittigen Rechnungen genau zu bezeichnen, lediglich der Firmenname, die Firmenbuchnummer, die UID-Nummer und die Adresse der in Rede stehenden Gesellschaften genannt wurden. Der steuerliche Vertreter kann unmöglich davon ausgegangen sein, dass mit der Angabe des Firmennamens, der Firmenbuchnummer, der UID-Nummer und der Adresse einer Empfängerbenennung im Sinne des § 162 Abs 1 BAO entsprochen wurde, wo doch bereits aus den Rechnungen der Firma1, Firma2 und Firma3 diese Informationen ersichtlich sind. Im Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 18.09.2018 wurde dann diesbezüglich noch präzisiert, dass mit der Aufforderung vom 21.02.2012, die Zahlungsempfänger/-innen der im Beschwerdeverfahren strittigen Rechnungen genau zu bezeichnen, gemeint gewesen sei, die Namen jener (natürlichen) Personen zu bezeichnen, denen der unbeschränkt Haftende die Rechnungsbeträge persönlich ausgehändigt hat.

Wenn der steuerliche Vertreter im Vorlageantrag bezüglich der Sorgfalt von Herrn Komplementär ausführt, dass dieser bei jeder Baustelle, bei der er sich Leihpersonals bedient habe, auch persönlich dabei gewesen sei und in der Beschwerde vorbringt, dass die in Rechnung gestellten Leistungen erbracht und bezahlt worden seien und Herr Komplementär ein ordentlicher Unternehmer sei, stellt sich die Frage, warum Herr Komplementär die Namen jener Personen so beharrlich verschweigt, denen er im Streitzeitraum in Summe 206.696,44 € (= 90.278,69 € (2007) + 76.636,31 € (2008) + 39.781,44 € (2009)) - nach seinen Angaben - bar ausgehändigt hat.

Dem Umstand, dass die Gesellschafter-Geschäftsführerin der Firma1, Frau N, am 26.07.2007 im Finanzamt O ausgesagt hat, dass die Firma1 bis zu diesem Zeitpunkt keine Tätigkeiten durchgeführt habe, die unter der Position "Fremdarbeiten gem. § 19 UStG" im Jahr 2007 verbuchten fünf Eingangsrechnungen in Höhe von 56.635,20 € aber



Leistungszeiträume von Jänner bis Juli 2007 ausweisen, hat Herr Komplementär nichts weiter entgegnet.

Dass der Zeitraum zwischen Gründung (Firma1: 24.05.2006; Firma2: 30.01.2007) bzw. Wechsel des Gesellschafter-Geschäftsführers (Firma4: 16.05.2008) bis zur Eröffnung des Konkurses (Firma1: Datum \*\*\*\*\*2007; Firma2: Datum \*\*\*\*\*2008; Firma4: Datum\*\*\*\*\*2009) bei den drei Gesellschaften maximal eineinhalb Jahre betragen hat und dass alle drei Gesellschaften wegen Vermögenslosigkeit amtswegig im Firmenbuch gelöscht wurden, gibt Grund zu der Annahme, dass diese Gesellschaften dazu benutzt wurden, um auf deren Namen Rechnungen ohne Bezug zu tatsächlich von ihnen erbrachten Leistungen auszustellen.

Im Hinblick darauf, dass bei allen drei Firmen die Unterschriften auf dem jeweiligen Rahmenvertrag sowie auf den Zahlungsquittungen mit der Musterzeichnung laut Firmenbuch nicht übereinstimmen, ist unter Berücksichtigung des Umstandes, dass im Zusammenhang mit der Aufforderung, die Zahlungsempfänger der im Beschwerdeverfahren strittigen Rechnungen genau zu bezeichnen, keine Namen von physischen Personen bekannt gegeben wurden, denen Herr Komplementär im Streitzeitraum in Summe 206.696,44 € bar ausgehändigt hat, sondern lediglich der Abgabenbehörde bekannte Firmennamen, Firmenbuchnummer, UID-Nummern und Adressen mitgeteilt wurden, ist von einer Verweigerung der verlangten Angaben im Sinne des § 162 BAO auszugehen.

Der festgestellte Sachverhalt ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

§ 162 Abs 1 BAO lautet:

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

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

Die Abgabenbehörde hat mit Schriftsatz vom 17.01.2012 die Firma Bf aufgefordert, die Zahlungsempfänger der im Berufungsverfahren strittigen Rechnungen genau zu bezeichnen. Hingewiesen wurde dabei auch darauf, soweit die verlangten Angaben verweigert würden, seien die beantragten Absetzungen gemäß § 162 Abs 2 BAO nicht anzuerkennen. Mit Schreiben vom 03.02.2012 und 12.03.2012 teilte der steuerliche Vertreter neben der Firmenbezeichnung, lediglich die Firmenbuchnummer, die UID-Nummer und die Anschrift der jeweiligen Firma mit.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Aufforderung nach § 162 dann nicht entsprochen, wenn maßgebliche Gründe die Vermutung rechtfertigen, dass die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger sind. Um eine Person als Empfänger im Sinne des § 162 BAO ansehen zu können, ist die "formelle Existenz" im Rechtssinn etwa einer Gesellschaft ebenso wenig ausreichend wie deren formelle

Funktion als Empfängerin der strittigen Zahlungen oder bloße Rechnungslegerin (vgl VwGH 17.11.2005, 2001/13/0247). Die bloße Benennung einer beliebigen Person kann die zwingende Versagung der Anerkennung der Aufwendungen nicht verhindern (VwGH 01.06.2006, 2004/15/0066).

Da der steuerliche Vertreter lediglich die Firmennamen der rechnungslegenden Gesellschaften genannt hat, die der Abgabenbehörde bereits seit der Außenprüfung bekannt sind, jedoch nicht bereit war, die Namen jener Personen bekanntzugeben, denen in den Streitjahren Bargeldbeträge in Höhe von 90.278,69 € (2007), 76.636,31 € (2008) und 39.781,44 € ausgehändigt wurden, ist der Aufforderung gemäß § 162 BAO nicht entsprochen worden.

Wenn der steuerliche Vertreter in der Beschwerde vorbringt, dass die angeführten Unternehmen für sein Unternehmen gearbeitet hätten und die in Rechnung gestellten Leistungen erbracht und auch bezahlt worden seien, ist auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach der Umstand, dass die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger der behaupteten Zahlungen sind, einer Absetzung der geltend gemachten Zahlungen als Betriebsausgaben im Sinne des § 162 BAO selbst dann entgegensteht, wenn vom tatsächlichen Vorliegen - an unbenannt gebliebene Empfänger - geleisteter Zahlungen auszugehen ist (vgl zB VwGH 28.05.1997, 94/13/0230). Da die tatsächlichen Empfänger der abgesetzten Beträge unbenannt geblieben sind, ist auch die von Herrn Komplementär angebotene Erläuterung jener Zusammenstellung von Ausgangsrechnungen und der korrespondierenden von ihm an seine Auftraggeber gelegten Rechnungen nicht erforderlich.

Die Erlassung einer Aufforderung zur Empfängerbenennung liegt im Ermessen, das sich an den die Erfassung der Beträge beim Empfänger betreffenden Gesetzeszwecken zu orientieren hat (vgl *Doralt*, EStG<sup>11</sup>, § 4 Tz 271 ff). Das Ermessen ist in der Form einer konkreten Anfrage gemäß § 162 Abs 1 BAO auszuüben, die allein die unter der erwähnten Sanktion stehende Verpflichtung zur Empfängerbenennung nach § 162 auslöst (vgl VwGH 04.06.2009, 2004/13/0076).

Da im Hinblick auf die obige Beweiswürdigung berechtigte Zweifel bestehen, dass die der beschwerdeführenden Partei von den Firmen Firma1, Firma2 und Firma3 in Rechnung gestellten Leistungen tatsächlich von diesen Firmen erbracht wurden bzw dass den erwähnten drei Firmen im Streitzeitraum 2007 bis 2009 für die in Rechnung gestellten Leistungen in Summe 206.696,44 € von der beschwerdeführenden Partei bar ausgehändigt wurden, wurde die Bf von der Abgabenbehörde gemäß § 162 BAO zur Empfängerbenennung aufgefordert. Dass die Verschleierung der wahren Zahlungsempfänger eine steuerliche Erfassung jener Besteuerungskomponenten, die sich bei der Bf steuermindernd ausgewirkt haben, verhindert hat, liegt auf der Hand. Das Verhalten der Bf hat folglich jenen Abgabenverkürzungen Vorschub geleistet, denen § 162 BAO vorbeugen will. Die Abgabenbehörde hat daher von ihrem Ermessen, von der Bf die genaue Bezeichnung der Empfänger der abgesetzten Beträge zu verlangen, zu Recht

Gebrauch gemacht. Die Bf ist diesem Verlangen nicht nachgekommen, weshalb sie die Folgen des § 162 BAO zu gewärtigen hatte.

Im Rahmen der Außenprüfung wurde unter Tz 2 ein Aufwand für Fremdleistungen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege in Höhe von 60.000 € (2007), 50.000 € (2008) bzw 26.000 € (2009) mit der Begründung berücksichtigt, dass die vom geprüften Unternehmen fakturierten Arbeiten nicht durch das eigene Personal und den Komplementär, Herrn Komplementär, hätten erbracht werden können.

Im Beschluss vom 18.09.2018 wurde der beschwerdeführenden Partei mitgeteilt, dass beabsichtigt sei, den "Fremdleistungsaufwand" (Tz 2), der im Rahmen der Außenprüfung die Jahre 2007 bis 2009 betreffend (Bericht vom 24.08.2011) von der Betriebsprüfung gemäß § 184 BAO im Schätzungswege in Höhe von 60.000 € (2007), 50.000 € (2008) bzw 26.000 € (2009) ermittelt und in den angefochtenen Bescheiden über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2007, 2008 und 2009 vom 26.08.2011 berücksichtigt wurde, als Rechtsfolge von § 162 Abs 2 BAO nicht anzuerkennen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 117.129,24 € (2007), 90.426,34 € (2008) und 64.832,65 € (2009) festzustellen.

Im Hinblick auf die Verweigerung der von der Abgabenbehörde verlangten Angaben, ist der von der Betriebsprüfung gemäß § 184 BAO im Schätzungswege in Höhe von 60.000 € (2007), 50.000 € (2008) bzw 26.000 € (2009) ermittelte Aufwand für Fremdleistungen nicht zu berücksichtigen.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der beschwerdeführenden Partei sind daher im Rahmen der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2007, 2008 und 2009 in Höhe von 117.129,24 € (2007), 90.426,34 € (2008) und 64.832,65 € (2009) festzustellen:

Zeitraum	1.1.-31.12.2007	1.1.-31.12.2008	1.1.-31.12.2009
	Euro	Euro	Euro
vor Betriebsprüfung	26.850,55	13.790,03	25.051,21
Tz 1 nicht anerkannte Fremdleistungen	90.278,69	76.636,31	39.781,44
Tz 2 Fremdleistungsaufw. gem § 184 BAO	-60.000,00	-50.000,00	-26.000,00
nach Betriebsprüfung	57.129,24	40.426,34	38.832,65
	+60.000,00	+50.000,00	+26.000,00
laut Bundesfinanzgericht	117.129,24	90.426,34	64.832,65

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 3 Berechnungsblätter

## **Zulässigkeit einer 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.

Da die im gegenständlichen Fall zu klärende Rechtsfrage, welche Rechtsfolgen die Aufforderung - unter Hinweis auf § 162 Abs 2 BAO - zur Namhaftmachung von Empfängern abgesetzter Beträge nach sich ziehen, wenn die Nennung der Personen nicht erfolgt, im Sinne der herrschenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden wurde, war die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof für unzulässig zu erklären.

Wien, am 28. Dezember 2018