



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 9

GZ. RV/1462-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Wohn/Betriebsadresse, vertreten durch City Treuhand Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1014 Wien, Graben 20, vom 8. Februar 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes 4/5/10 vom 7. Jänner 2008 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) betreibt eine Malerei und Anstreicherei in Form eines Einzelunternehmens.

Im Rahmen seiner Erklärungen machte er umfangreiche Aufwendungen für Fremdleistungen als Betriebsausgaben geltend.

Im Zuge einer Betriebsprüfung wurde betreffend diese Fremdleistungen festgestellt:

Die Fremdleistungen wurden von der Firma PLDLtd in EnglandAdresse1 bezogen. Diese Firma war im englischen Firmenbuch bzw. Handelsregister nicht zu finden. Bei der angegebenen Firmenanschrift handelte es sich um ein Wohngebäude, das seit 1991 von einem englischen Ehepaar bewohnt wird. Die Bewohnerin ist Kinderbetreuerin und hat keine Kenntnis von dem besagten Unternehmen. Die unter der Firmenanschrift angegebene englische Telefonnummer

ist außer Betrieb. Nach Angaben des Bw begann die Geschäftsbeziehung mit der Firma PLDLtd 1999 oder 2000, nachdem die Firma PLDLtd auf Grund der Aufschrift auf dem Firmenwagen des Bw an den Bw herangetreten war und über geschäftliche Möglichkeiten gesprochen hatte. Im Jahr 2001 habe sich der Bw dann mit Herrn PL in Wien getroffen. Herr PL legte an den Bw Anbote in englischer Sprache, welche der Betriebsprüfung vorgelegt wurden. Der Bw hat die Projekte durchkalkuliert und dann Herrn PL den Auftrag erteilt. Der Bw kontaktierte Herrn PL per Handy. Herr PL hatte 5 Mitarbeiter. Die ausgeführten Arbeiten wurden vom Bw nicht kontrolliert, sondern am Ende der Arbeiten wurde eine Übergabe gemacht. Die Fremdleistungen wurden bar bezahlt und die Bezahlung in einem Kuvert überreicht. Die Übergabe eines Kuverts wurde durch einen Arbeitnehmer des Bw bezeugt, der Arbeitnehmer wusste aber über den Inhalt des Kuverts nicht Bescheid. Nach dem Hinweis der Betriebsprüfung, dass eine Handynummer und eine Kopie des Reisepasses als Nachweis der tatsächlichen Leistungserbringung nicht ausreichend sei, wurde der Geschäftskontakt durch den Bw abgebrochen. Der Bw machte Herrn PL trotz mehrmaliger Aufforderung durch die Betriebsprüfung nicht als Zeuge stellig. Laut Aussage des Bw habe Herr PL bei Freunden oder Kollegen irgendwo im 10. Bezirk gewohnt. Er hatte keine Tax Card. Eine UID-Nummer wurde durch den Bw nicht abverlangt, da die Rechnungen ohne Umsatzsteuer ausgestellt wurden und daher keine Vorsteuer geltend gemacht wurde. Auf Grund der Fremdleistungsrechnungen konnte die Betriebsprüfung nachweisen, dass Herr PL mehr als 6 Monate in Österreich gearbeitet hatte. Bei der Behördenanfrage an das Zentrale Melderegister lagen keine Daten für eine Meldeauskunft vor. Seitens der Finanzverwaltung konnte daher nicht festgestellt werden, wer der Empfänger der Beträge war. Die Ausgaben wurden daher gemäß § 162 BAO nicht anerkannt.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung, nahm die Verfahren betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2005 wieder auf und erließ entsprechende neue Einkommensteuerbescheide.

Gegen diese Bescheide wurde Berufung erhoben. Der Bw brachte darin vor:

Für die Aufwendungen für Fremdleistung liegen Rechnungen vor. Weiters wurde vom Empfänger der Aufwendungen ein Reisepass vorgelegt und eine Kopie zu den Akten genommen. Es gibt keine Hinweise, dass es sich bei diesem Dokument um eine Fälschung handelt. Von zwei Zeugen wurde bestätigt, dass Herr PL für den Bw tätig war und von diesem Geld entgegengenommen hat. Es wurde im Zuge der Betriebsprüfung keine Feststellung getroffen, dass die von Herrn PL verrechneten Leistungen nicht erbracht worden wären. Im Februar ist der Behörde eine Telefonnummer von PL übergeben und mitgeteilt worden, dass er in Wien tätig ist und nicht bereit sei, persönlich bei der Behörde zu erscheinen. Den Aufwendungen wurde mit der Begründung, dass der Bw der Aufforderung zur

Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO nicht nachgekommen sei, der Abzug als Betriebsausgaben versagt.

Die Betriebsausgaben wurden aber dem Grunde und der Höhe nach nachgewiesen. Der Gesetzeszweck der Empfängerbenennung ist eine Querverprobung, ob der Empfänger seine abgabenrechtlichen Pflichten erfüllt hat. Aus dieser Zielrichtung ergibt sich, dass ein Verlangen nach Empfängerbenennung dann nicht gerechtfertigt ist, wenn ein abgesetzter Betrag dem Grunde und der Höhe nach nachgewiesen ist und ein Abgabenausfall nicht zu befürchten ist. Im gegenständlichen Fall sei das anzunehmen, zumal die Identität von Herrn PL mittels Kopie des Reisepasses nachgewiesen wurde.

Die Aufforderung, Herrn PL als Zeuge stellig zu machen, sei unerfüllbar, da der Bw Herrn PL nicht zwangsvorführen könne. Dessen Telefonnummer sei der Betriebspflege übergeben und Baustellen genannt worden, an denen er anzutreffen sei. Es ist nicht ersichtlich, dass seitens der Betriebspflege versucht worden wäre, mit Herrn PL in Kontakt zu treten.

Bei der Empfängerbenennung sei die Grenze der Notwendigkeit, Verhältnismäßigkeit, Erfüllbarkeit und Zumutbarkeit zu beachten (vgl. Beiser, Die Empfängerbenennung nach § 162 BAO, SWK 35/36/2000, S 838; Stoll, BAO Kommentar, § 115 Abschnitt 2c sowie § 162 Abschnitt 3). Die Auskunfts- und Mitwirkungspflicht verpflichtet zur Mitteilung des vorhandenen Wissens- und Informationsstandes, aber nicht zur Erforschung der Verhältnisse Dritter. Der Bw habe den Empfänger genau bezeichnet und damit seine Mitwirkungspflicht im Rahmen des Möglichen erfüllt.

Auch im Rahmen der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten seien Zumutbarkeitsgrenzen zu beachten. Objektiv oder subjektiv Unmögliches könne vom Abgabepflichtigen nicht verlangt werden. Die Mitwirkungspflicht umfasse nur die Weitergabe von Information, die sich der Abgabepflichtige beschaffen könne. Der Bw habe zwei Zeugen stellig gemacht, die bestätigt hätten, dass die Arbeiten auf der Baustelle durch den am Passbild gezeigten Mann (PL) durchgeführt worden seien und dieser Mann vom Bw Barzahlungen erhalten habe.

Soweit der Bw kein Wissen habe, bestehe keine Mitwirkungspflicht. Mit der Bekanntgabe der ihm bekannten Beweismittel (schriftliche Angebote von Herrn PL, Kopie Reisepass, Zeugen, Handynummer) habe der Bw seine Pflicht zur Beweisvorsorge erfüllt. Das Auskunftsverlangen sei damit erfüllt worden. Der Bw sei nicht verpflichtet, über die Empfängerbenennung hinausgehende Nachforschungen anzustellen. Auf andere Verletzungen der Mitwirkungspflicht könne die Sanktion des § 162 BAO nicht ausgedehnt werden.

Die Empfängerbenennung durch den Abgabepflichtigen unterliege der freien Beweiswürdigung der Finanzverwaltung. Die von den Zeugen vorgebrachten Angaben blieben von der Betriebsprüfung unberücksichtigt. Somit sei das Parteiengehör verletzt worden (siehe auch Schröcker, Das Spannungsverhältnis zwischen Empfängerbenennung, freier Beweiswürdigung und Schätzung, SWK 20/21/2002, S 588 und VwGH 16.6.1987, 85/14/0125).

Die nachweislich angefallenen Aufwendungen hätten zumindest im Schätzungswege berücksichtigt werden müssen.

Ermessensentscheidungen seien zu begründen. Es sei aber seitens der Betriebsprüfung nicht begründet worden, warum man den Zeugen keinen Glauben schenke bzw. wie die nachweislich durchgeföhrten Arbeiten hätten sonst zustande kommen können. Dass sich Herr PL nicht beim Meldeamt gemeldet habe, obwohl er dazu verpflichtet wäre, liege nicht im Verantwortungsbereich des Bw.

Es werde daher ersucht, der Berufung statzugeben.

Die Berufung wurde zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Unabhängige Finanzsenat ist bei seiner Entscheidung von nachstehendem Sachverhalt ausgegangen:

Der Bw, der eine Malerei und Anstreicherei betreibt, hat im Streitzeitraum nachstehende Aufwendungen für Fremdleistungen geltend gemacht:

Jahr	Betrag
2003	87.160 Euro
2004	43.430 Euro
2005	40.345 Euro

Diese Fremdleistungen wurden durch Rechnungen der Firma PLDLtd mit der Firmenanschrift EnglandAdresse1 in Rechnung gestellt. Für diese Firma trat ein Herr PL auf.

Die auf den Rechnungen angeführte Adresse im Ausland ist eine Wohnhausadresse, an dem ein Ehepaar lebt, dem die Firma PLDLtd und Herr PL unbekannt sind. An dem Wohnhaus befindet sich kein Hinweis auf die Firma PLDLtd.

Herr PL war in Österreich nie gemeldet.

Herr PL ist in Österreich steuerlich nicht erfasst.

Es erging daher an den Bw die Aufforderung, den Empfänger der in den Rechnungen für Fremdleistungen der Firma PLDLtd ausgewiesenen Beträge gemäß § 162 BAO namhaft zu machen. Der Bw gab daraufhin bekannt:

Die Geschäftsbeziehung mit Herrn PL entstand, in dem dieser an den Bw herantrat und über geschäftliche Möglichkeiten sprach, nachdem er durch die Aufschrift auf dem Kraftfahrzeug des Bw auf diesen aufmerksam geworden war. Ein weiteres Treffen fand außerhalb von Geschäftsräumlichkeiten statt. Der Bw konnte Herrn PL über eine Handynummer erreichen. Er verfügte über eine Kopie des Reisepasses von Herrn PL. Ein Nachweis der steuerlichen Erfassung hatte Herr PL dem Bw nicht vorgelegt. Eine UID-Nummer hat der Bw nicht abverlangt, da die Rechnungen ohne Umsatzsteuer ausgestellt worden waren und daher keine Vorsteuer geltend gemacht wurde. Der Bw konnte keine Wohnanschrift seines Geschäftspartners in Österreich bekanntgeben.

Der Bw konnte keinen Nachweis des Zahlungsflusses für die Fremdleistungen an Herrn PL beibringen. Durch einen Mitarbeiter des Bw wurde die Übergabe eines Kuverts bezeugt, der Mitarbeiter hatte keine Kenntnis vom Inhalt des Kuverts.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt, insbesondere aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung und ist insoweit nicht strittig.

Rechtliche Würdigung:

Entsprechend der Bestimmung des § 162 BAO kann die Abgabenbehörde, wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass Aufwendungen abgesetzt werden, verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet. Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs. 1 verlangten Angaben verweigert, sind gemäß § 162 Abs. 2 BAO die beantragten Absetzungen 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 versteuern, dadurch sichergestellt ist, dass der Steuerpflichtige den Empfänger konkret genannt hat.

Mit der Nennung von Personen, die als Empfänger bezeichnet werden, ist der Aufforderung nach § 162 BAO dann nicht entsprochen, wenn maßgebliche Gründe die Vermutung rechtfertigen, dass die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger sind. Die

Unauffindbarkeit und die Unbekanntheit an der in den Rechnungen aufscheinenden Adresse sind ausreichend maßgebliche Gründe für die Vermutung, dass die benannte Person nicht der Empfänger der Zahlungen war (vgl. VwGH 28.5.1997, 94/13/0230).

Von der Verpflichtung zur Auskunftserteilung vermag den Abgabepflichtigen auch sein Anbot, die Tatsache der erfolgten Zahlung durch einen Zeugen zu beweisen, nicht zu befreien. Denn es geht bei § 162 BAO nicht so sehr darum, dass der Steuerpflichtige den Nachweis erbringt, eine Betriebsausgabe getätigt zu haben, als dass eine Verkürzung der Steuern dadurch verhindert werden soll, dass der Steuerpflichtige den Namen des Empfängers nennt und damit die Finanzverwaltung in die Lage setzt, die der Betriebsausgabe auf der Seite des Empfängers entsprechende Einnahme bei diesem zu versteuern. In dieser entscheidenden Frage würde aber der Finanzbehörde auch die Aussage eines Zeugen nichts nützen, der lediglich die Tatsache der Auszahlung der Beträge bestätigt, den Empfänger der Beträge aber nicht benennt (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 162, E 1).

Unterbleiben die verlangten Angaben, dann sind die beantragten Absetzungen selbst dann nicht anzuerkennen, wenn ihre Berechtigung dem Grunde und der Höhe nach feststeht oder glaubhaft ist. Zur Anerkennung verlangt der Gesetzgeber, wenn eine auf § 162 gestützte Anfrage ergangen ist, eine die Nennung von Gläubigern oder Empfängern umfassende Beweisführung durch die Partei. Die Regelung des § 162 BAO stellt somit eine Ausnahme von der freien Beweiswürdigung dar und führt zu einer Umkehr der Beweislast (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 162 Anm. 6).

Die Entscheidung der Behörde, von dem Bw die genaue Bezeichnung der Empfänger der abgesetzten Beträge zu verlangen, ist eine solche des Ermessens; sie hat dem Sinn des Gesetzes und den Vorstellungen von Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu entsprechen.

Eine gesetzwidrige Ermessensübung liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann vor, wenn und soweit der Bw aus tatsächlichen Gründen unverschuldetermaßen gehindert gewesen wäre, den Empfänger der von ihm geltend gemachten Betriebsausgaben zu benennen (vgl. VwGH 16.12.1975, 885/75; VwGH 29.11.1988. 87/14/0203).

Dem Steuerpflichtigen dürfen keine offenbar unerfüllbaren Aufträge zum Nachweis der Empfänger erteilt werden. Offenbar unerfüllbar sind solche Aufträge aber nur dann, wenn den Steuerpflichtigen an der Unmöglichkeit, den Empfänger der geltend gemachten Betriebsausgaben namhaft zu machen, kein Verschulden trifft. Setzt ein Steuerpflichtiger ohne zwingende Gründe ein Verhalten, das ihn daran hindert, den Empfänger von Zahlungen

namhaft zu machen, so kann von einer Unzumutbarkeit einer Erfüllung der in § 162 BAO vorgesehenen Pflichten nicht die Rede sein (vgl. VwGH 2.3.1993, 91/14/0144).

Hat der Steuerpflichtige eine seltsam gestaltete Geschäftsbeziehung akzeptiert und aufrecht gehalten, dann hat er mit seinem Verhalten jenen Abgabenverkürzungen Vorschub geleistet, denen § 162 BAO vorbeugen will.

Für den vorliegenden Fall bedeutet das:

Auf Grund der Tatsache, dass es sich bei dem in den Rechnungen aufscheinenden Leistungserbringer um ein nicht real existierendes Steuersubjekt (PLDLtd) und ein an der angegebenen Adresse nicht auffindbares Steuersubjekt handelte, bestand für die Abgabenbehörde ausreichend Anlass, vom Bw die Benennung jenes Steuersubjektes zu begehrten, an welches er die als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen nun tatsächlich geleistet hatte.

Durch die im Zuge des Betriebsprüfungs- und Berufungsverfahrens vorgelegte Reisepasskopie wurde aber seitens des Bw der geforderten Empfängerbenennung nicht nachgekommen. Die vorgelegte Kopie des Reisepasses belegt lediglich, dass ein Herr PL im Zeitpunkt der Passausstellung eine lebende natürliche Person war. Sie vermag jedoch nicht darzulegen, dass diese Person der tatsächliche Empfänger der geltend gemachten Beträge ist. Durch die Unauffindbarkeit bzw. Ungreifbarkeit der genannten Person war es der Behörde nicht möglich, den Empfang der Beträge auf Seiten des Empfängers zu überprüfen. Es konnte daher auch der Empfang und die Versteuerung der fraglichen Aufwendungen nicht nachvollzogen werden.

Die benannte Person kann daher nicht zweifelsfrei als Empfänger der strittigen Beträge im Sinne des § 162 BAO angesehen werden. Die Nennung des Empfängers der strittigen Beträge ist damit unterblieben.

Aus der gesamten Darstellung ist nicht ersichtlich, dass der Bw die notwendigen Erkundigungen zur Feststellung der eindeutigen Identität und Erreichbarkeit des genannten Empfängers nicht hätte anstellen können. Der Bw wäre zu rechtzeitiger Beweisvorsorge bzw. Beweisbeschaffung verpflichtet gewesen. Die Unerreichbarkeit bzw. die mangelnde Überprüfbarkeit des genannten Empfängers der geltend gemachten Beträge geht daher zu Lasten des Bw, der die Geschäftsbeziehung in dieser Form akzeptiert und dem Abgabenausfall damit Vorschub geleistet hat.

Mangels genauer Identifizierbarkeit und Auffindbarkeit des Geschäftspartners wäre es dem Bw nicht möglich, allfällige Ansprüche aus der Geschäftsbeziehung im Rechtswege zu verfolgen.

Eine Geschäftsbeziehung unter diesen Bedingungen kann nicht als im Wirtschaftsleben üblich betrachtet werden.

Da der Bw den Empfänger der Beträge nicht zweifelsfrei und überprüfbar benennen konnte, den Zahlungsfluss der geltend gemachten Beträge nicht belegen konnte und insgesamt die gepflogene Geschäftsbeziehung als im Wirtschaftsleben unüblich betrachtet werden muss, erfolgte die Aufforderung nach § 162 BAO zu Recht. War aber die Aufforderung berechtigt und kam ihr der Bw nicht nach, so blieb unter Berücksichtigung des oben angeführten Grundsatzes, auf dem § 162 BAO beruht, kein Raum für die Anerkennung der Aufwendungen, weil sonst das Ziel des § 162 BAO nicht erreicht worden wäre. Die abgesetzten Aufwendungen waren daher zur Gänze nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Wien, am 10. Oktober 2011