



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., 0000 Wien, A-Straße 1A-1B, vertreten durch Mag. Dietmar Pfeiler, Steuerberater, 1210 Wien, Tilakstraße 5, vom 19. Mai 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Dr. Harald Landl, vom 27. April 2010 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Dem Schreiben vom 13. Jänner 2012 zufolge ist der Bw. als Unternehmer seit dem Jahr 1995 unter anderem im Bereich der Verpackung für die Firma A-AG tätig gewesen. Der größte Geschäftsanteil des Handelsgewerbebetriebs mit Drucksorten ist auf die Entwicklung, Herstellung von Werkzeugen und die daraus resultierende Produktion der Verpackungen entfallen, der Bw. hat die Verpackung „00x00“ für den gesamten österreichischen Markt A-AG ausschließlich und exklusiv geliefert; die jährlich gelieferte Menge hat sich auf ca. 0.000 Stück belaufen. Der Betrieb hatte seinen Standort auf der im grundbücherlichen Eigentum des Bw. stehenden Liegenschaft 1000 Wien, A-Straße 14 bis 16. Seit 1. April 2XXX ist der Bw. in Pension.

Abweichend von der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 20. November 2009 und dem mit 23. November 2009 datierten Bericht gemäß § 150 BAO stellte der Prüfer unter Tz 3 des mit 26. April 2010 datierten Berichts gemäß § 150 BAO betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 (=PB) u. a. fest, dass Eingangsrechnungen zur Firma 000 „A-GmbH“, B-Straße 1234, 000000 A-Ort A....., in Höhe von € 66.080 auf dem Konto 5002 Wareneinkauf 0 % im

Jahr 2007 gebucht worden seien. Über die IWD Koordinierungs- und Abfragestelle der Großbetriebsprüfung habe die Finanzverwaltung überprüft, ob die Firma existent sei; trotz eingehender Recherchen habe keine eindeutige Zuordnung der Firma erfolgen können. Am 24. Februar 2010 sei der steuerliche Vertreter mittels Vorhalts aufgefordert worden, weitere Unterlagen sowie den Schriftverkehr betreffend den angeführten Auslandssachverhalt vorzulegen. Infolge Nichtbeantwortung des Vorhalts habe der Prüfer mehrmals versucht, den steuerlichen Vertreter telefonisch zu erreichen, bzw. habe um Rückruf gebeten, der nicht erfolgt sei. Auch die telefonische Aufforderung durch den Teamleiter, die fehlenden Unterlagen nachzureichen, sei erfolglos geblieben. Mangels Klärung des Auslandssachverhalts werde der Aufwand von € 66.080 im Jahr 2007 im Zuge der Prüfung gestrichen. Gemäß [§ 149 BAO](#) seien weitere Prüfungshandlungen auch nach einer Schlussbesprechung zulässig.

In weiterer Folge erließ das Finanzamt im mit Bescheid gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommenen Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2007 jenen Bescheid, gegen den der steuerliche Vertreter Berufung erhob. Als Begründung für die beantragte Veranlagung gemäß den Feststellungen im Zuge der Niederschrift zur Schlussbesprechung führte der steuerliche Vertreter nach Darstellung der Chronologie der Ereignisse im Zuge der Prüfung im Wesentlichen ins Treffen, dass der steuerliche Vertreter gemeinsam mit dem Prüfer die Niederschrift zur Schlussbesprechung am 20. November 2009 unterfertigt habe; die Feststellungen seien einzig die Erhöhung der Privatanteile des zum Teil betrieblich genutzten Hauses gewesen. Am 3. Februar 2010 habe der steuerliche Vertreter vom Prüfer einen Anruf bekommen, demnach der Teamleiter den Prüfungsbericht nicht unterfertige und somit nicht abschließe, da er noch weitere Unterlagen zu Rechnungen -gebucht auf dem Konto Wareneinkauf 0 %- benötigt habe; hierbei handle es sich um Rechnungen aus Russland, die aber schon im Zuge der Prüfung vom Prüfer kopiert, ohne Beanstandungen gewürdigt und abgelegt worden seien. Am 12. Februar 2010 habe der steuerliche Vertreter dem Prüfer diverse Unterlagen im Zusammenhang mit diesen Rechnungen geschickt. Am 24. Februar 2010 habe der steuerliche Vertreter vom Prüfer eine E-Mail bekommen, in der weitere umfangreiche Unterlagen mit Fristsetzung 10. März 2010 eingefordert worden seien; der steuerliche Vertreter habe die E-Mail sowie die Fristsetzung sehr befremdlich gefunden, da seines Erachtens die Prüfung mit der Schlussbesprechung beendet worden sei, ohne dass neue Tatsachen hervorgekommen seien. Am 7. April 2010 habe der Teamleiter den steuerlichen Vertreter telefonisch zur Beibringung der in der E-Mail geforderten Unterlagen aufgefordert, da seiner Meinung nach das Verfahren erst mit seiner Unterschrift auf dem Prüfungsbericht beendet sei; der steuerliche Vertreter habe dem Teamleiter mitgeteilt, davon, dass die Prüfung beendet sei, auszugehen. Am 21. April 2010 habe der Prüfer nochmals angerufen, jedoch sei das Begräbnis des Schwiegervaters des steuerlichen Vertreters in dieser Woche gewesen, sodass dieser Anruf -davor

seien bereits Bescheide mit abweichendem Ergebnis gegenüber der Schlussbesprechung ergangen - unbeantwortet geblieben sei.

Unter dem Titel „*Zur Würdigung des Ablaufes der Außenprüfung und der Bescheidausfolgung-Gesetz und einschlägiger Fachliteratur bzw. Kommentarmedeutung Dr. Ritz*“ führte der steuerliche Vertreter in der Berufung nach Wiedergabe des [§ 149 Abs. 1 BAO](#) in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2003, BGBl I 2003/124 ab 1. März 2004 ins Treffen, dass die Prüfung dem im Kommentar des in der Fachabteilung Verfahrensrecht zuständigen Ministerialrat Dr. Ritz zur Bundesabgabenordnung vertretenen Auffassung zufolge bereits vor der Schlussbesprechung beendet sei. Ergebe sich im Zuge einer Schlussbesprechung die Notwendigkeit weiterer Ermittlungen, dürfe die bereits beendete Prüfung laut Dr. Ritz nicht fortgesetzt werden; daraus könne durch einen Größenschluss abgeleitet werden, dass die bereits beendete Prüfung erst recht nicht fortgesetzt werden dürfe, wenn überhaupt keine Notwendigkeit weiterer Ermittlungen gegeben sei. Ergänzende Ermittlungen dürften diesfalls nur unter den Voraussetzungen des [§ 148 Abs. 3 BAO](#) oder nach Maßgabe anderer verfahrensrechtlicher Möglichkeiten ([§§ 143](#) und [144 BAO](#)) vorgenommen werden.

Abschnitt 8.14.2 des Organisationshandbuchs der Finanzverwaltung scheine der Auffassung von Dr. Ritz, wonach mit der Schlussbesprechung das Prüfungsverfahren beendet sei und zur Klärung einzelner Sachverhaltselemente Erhebungen und Nachschauen durchgeführt werden dürfen, zu folgen. Laut Organisationshandbuch seien über die Klärung einzelner Sachverhaltselemente hinausgehende Prüfungshandlungen nur unter den Voraussetzungen des [§ 148 Abs. 3 BAO](#) zulässig.

Unter dem Titel „*Abgeleitet auf den Ablauf im gegenständlichen Verfahren*“ warf der steuerliche Vertreter dem Finanzamt vor, die schon beendete Prüfung ohne ersichtlichen Grund rechtswidrig fortgesetzt zu haben. Die Behörde habe ohne Nennung von sachlichen Gründen weitere Unterlagen eingefordert, ohne die rechtlichen Grundlagen genannt zu haben (die Prüfung sei gemäß [§ 149 Abs. 1 BAO](#) am 20. November 2009 abgeschlossen worden). Das Parteiengehör - falls eine rechtliche Grundlage für die Weiterführung bestünde - sei nicht gewahrt worden, steuerliche Auswirkungen seien nicht besprochen und dargelegt worden.

Eine Betriebsprüfung, der Ablauf, die Rechte und Pflichten sowohl des Abgabepflichtigen, als auch der Behörde seien im Gesetz und im Kommentar zum Gesetz eindeutig geregelt, weshalb die hier erfolgte Vorgehensweise für den steuerlichen Vertreter nicht nachvollziehbar sei. Die im Bericht vom 26. April 2010 ausgewiesene Tz 3 Wareneinkauf 0 % „... *abweichend der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 20. November 2009 ergibt sich folgende Feststellung...*“, würde jede erfolgte Schlussbesprechung ad absurdum führen und könne in keiner Weise im Einklang mit dem Grundsatz der Rechtsicherheit stehen.

Die Prüfung habe den Bw. zu keiner Zeit mit der Tatsache konfrontiert, dass die IWD Koordinierungs- und Abfragestelle die Firma nicht kenne; das Parteiengehör sei verletzt.

Die Feststellung, der Sachverhalt habe nicht geklärt werden können, sei unrichtig, da für den Bw. nie erkennbar gewesen sei, dass noch ein Handeln seinerseits rechtlich notwendig wäre. Weder im Bescheid - hier finde sich keine Begründung -, noch im Bericht sei auf eine rechtliche Grundlage für die Vorgehensweise hingewiesen worden. Da der Schlusssatz „*Gemäß § 149 BAO sind auch nach einer Schlussbesprechung weitere Prüfungshandlungen zulässig.*“ nicht stimme und [§ 149 BAO](#) (siehe Kommentar Meinung Dr. Ritz) genau das Gegenteil bestimme, fehle auch eine notwendige Bescheidbegründung.

Zum Berufungsbegehren brachte der steuerliche Vertreter vor, dass die verbuchten Rechnungen in keiner Weise Anlass zur Beanstandung im Zuge des gesamten Prüfungsverfahrens bis zur Schlussbesprechung gegeben hätten bzw. dass die Prüfung auch laut Bundesabgabenordnung -dokumentiert durch die Kommentarmeinung Dr. Ritz- und dem Organisationshandbuch der Finanzverwaltung mit der Schlussbesprechung ende, und erklärte sich im Fall der Unrichtigkeit dieser Verfahrensrechtsauslegung bereit, unter Wahrung des Parteiengehörs Unterlagen zur Bescheidbegründung der Sache nach vorzulegen und beizubringen.

Mit Schreiben vom 9. Juni 2010 ersuchte das Finanzamt den Bw. zu den in Rede stehenden Eingangsrechnungen in Höhe von € 38.680 und € 27.400 auf dem Konto 5700 Wareneinkauf 0 % für das Jahr 2007 um Bereitstellung des gesamten Schriftverkehrs zu diesem Geschäftsfall, die Bereitstellung des Zahlungsbeleges (Banküberweisung) bzw. bei Bar-Zahlung um Namhaftmachung des Geldempfängers (Übernahmebestätigung, Pass) und bot dem Bw. aus verwaltungsökonomischen Gründen die Möglichkeit einer Besprechung betreffend die angeführten Unterlagen, in Anwesenheit des Steuerpflichtigen, am Firmenort an.

Mit Schreiben vom 15. Juni 2010 verwies der steuerliche Vertreter auf das Organisationshandbuch der Finanzverwaltung, demzufolge die bereits beendete Prüfung gemäß dem in der Fachabteilung Verfahrensrecht zuständigen MR. Dr. Ritz nicht fortgesetzt werden könne, wenn sich die Notwendigkeit weiterer Ermittlungen im Zuge einer Schlussbesprechung ergebe, und bat um Stellungnahme zu den Fragen, in welcher Funktion Herr X die im „Ersuchen um Ergänzung“ aufgelisteten Fragen stelle, unter welchem Verfahrenstitel/ -abschnitt das in Rede stehende Ersuchen subsumiert werden können solle, unter welchem Titel die Fristsetzung erfolgt sei und wesentliche Vorfragen noch ungeklärt seien, mit der Begründung, dass ein erheblicher Unterschied in der Beurteilung des Verfahrensablaufs und des zugrundeliegenden Verfahrensrechts bestehe.

Unter Bezugnahme auf ein Telefonat mit XY vom 21. Juni 2010 hielt der steuerliche Vertreter in seiner E-Mail vom 21. Juni 2010 im Wesentlichen fest, dass auf das Schreiben vom 15. Juni 2010 seitens des Finanzamts keine schriftliche Antwort mehr folgen werde, sondern

die festgesetzte Frist abgewartet werde, ob noch Unterlagen der Sache selbst vorgelegt würden, widrigenfalls die Vorlage an den Unabhängigen Finanzsenat erfolge, teilte mit, dass die Unterlagen vorhanden seien, jedoch die Frage des Verfahrensablaufs vorab vom Finanzamt zu beantworten sei, da anderenfalls jegliche Schlussbesprechung und Niederschrift ohne Bedeutung wäre, und bestritt in Hinblick auf den Kommentar von HR Dr. Ritz die Deckung der Vorgangsweise XY`s im Organisationsbuch der Finanzverwaltung.

Mit E-Mail vom 24. August 2010 bat der Steuerberater um die „*Vorlage zur mündlichen Verhandlung beim UFS*“.

Mit Vorhalt vom 27. September 2011 hielt der Referent des Unabhängigen Finanzsenats dem steuerlichen Vertreter u. a. vor: Der Prüfer habe mit E-Mail vom 24. Februar 2010 um Übermittlung des Schriftverkehrs bzw. der Auftragserteilung zu jenem Projekt gebeten, bezüglich dessen auf dem Konto 5700 Wareneinkauf 0% Eingangsrechnungen der Firma A-GmbH in Höhe von € 38.680 und € 27.400 im Jahr 2007 gebucht worden seien; hinsichtlich der Bezahlung habe der Prüfer um Übermittlung des Zahlungsbeleges (Banküberweisung) bzw. bei Barzahlung um Beantwortung der Frage, wer das Geld wo übernommen habe (Übernahmebestätigung Pass), ersucht.

Mit Bescheiden vom 27. April 2010 habe das Finanzamt das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer 2007 wieder aufgenommen und die Einkommensteuer 2007 neu festgesetzt; mit der Begründung für den Wiederaufnahmebescheid gemäß § 303 Abs. 4 BAO habe das Finanzamt klar und eindeutig festgestellt, dass die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Einkommensteuerbescheid den Feststellungen im Bericht gemäß § 150 BAO vom 26. April 2007 ersichtlich sei.

Nach Zitat des [§ 289 BAO](#), dem Hinweis darauf, dass bei Sachverhaltselementen mit Wurzel im Ausland eine erhöhte Mitwirkungspflicht seitens des Abgabepflichtigen bestehe, und dem Verweis auf Ritz, BAO³, Tz 10 zu § 115, lud der Referent des Unabhängigen Finanzsenats den steuerlich vertretenen Bw. bezugnehmend auf die Berufung ein, sämtliche Unterlagen betreffend den an die Firma A-GmbH im Jahr 2007 erteilten Auftrag, der mit einem Aufwand in Höhe von € 66.080,- auf dem Konto 5002 Wareneinkauf 0% verbucht wurde, innerhalb von drei Wochen ab Zustellung dieses Schreiben in zweifacher Ausfertigung nachzureichen, wobei die Unterlagen den Zweck hätten, den Schriftverkehr zwischen den beiden beteiligten Firmen samt Auftragserteilung zu dokumentieren; der Zahlungsfluss sei anhand von Zahlungsbelegen nachzuweisen.

Mit Schreiben vom 13. Jänner 2012 behauptete der steuerliche Vertreter zunächst, dass alle Unterlagen zum Prüfungszeitpunkt in der Kanzlei vorgelegen seien, jedoch vom Prüfer entweder nicht kopiert, bzw. nicht beanstandet worden seien, stellte den tatsächlichen Prüfungsablauf in chronologischer Reihenfolge dar, wertete die Feststellung in der Tz 3 PB insofern als

rechtswidrig, als der dort beschriebene Ablauf nicht den Tatsachen entspreche, und vertrat die Meinung, dass der Bw. der erhöhten Mitwirkungspflicht, wie im Gesetz verankert, insbesondere Rechnung getragen habe, da es sich um ausländische Rechnungen gehandelt habe, wobei das Inkasso durch einen von der Firma Bevollmächtigten Abgesandten gehandelt habe; die vorgelegte Vollmacht der Agentur, unter Namhaftmachung des Bevollmächtigten (dies sowohl in Original, als auch in deutscher Übersetzung) - „*dies lag bei den Zahlungsbelegen*“, der amtliche Lichtbildausweis des Bevollmächtigten bei Inkasso der Beträge, die auf der Rechnung vermerkte und auch aus den Buchhaltungsunterlagen ersichtliche schriftliche Zahlungsbestätigung (Kopie der Rechnungen im Original wie Übersetzung beiliegend, Ausdruck aus Kassabuch lt. EDV) seien nur eine Kopie des zum Prüfungszeitpunkt vorgelegenen Datenmaterials.

Unter Bezugnahme auf den Pensionsantritt des Bw. mit 1. April 2009 erinnerte der steuerliche Vertreter daran, dies dem Prüfer im Zuge der Prüfung und Schlussbesprechung am 20. November 2009 mitgeteilt zu haben, weil erfahrungsgemäß der Steuerpflichtige nach Beendigung der Tätigkeit gedanklich mit seiner Tätigkeit abschließe; Unterlagen und Geschäftsvorgänge danach seien noch schwieriger als bei laufenden Unternehmen abzuhandeln.

Zum Sachverhalt hielt der steuerliche Vertreter fest, dass A-Stadt (A-Land) zum Austragungsort für die Meisterschaft 0000 im Jahr 2007 normiert worden sei; zu diesem Zeitpunkt habe der Bw. durch einen Kontakt mit der Außenhandelsstelle in B-Stadt Kontakt zu der Agentur „A-GmbH“ mit Sitz in A..... geknüpft. Warum der IWD keine eindeutige Zuordnung machen konnte, könne der steuerliche Vertreter nicht beurteilen.

Ziel und Überlegung dabei sei gewesen, das in Österreich seit Jahren erfolgreiche Produkt Verpackung „00x00“ in für die Bedürfnisse abzuändernde Form für den Markt Raum B-Stadt sowie für die C-Stadt A-Stadt zu entwickeln und danach zu vertreiben; dazu sei einerseits die Erhebung des Bedarfs und des Konsumverhaltens, andererseits die Anfertigung der dafür erforderlichen Werkzeuge und darauf basierend Muster für Teilzwecke erforderlich gewesen. Aufgrund der sprachlichen Schwierigkeiten sei die Kommunikation meistens in Form von Telefonkonferenzen, unter Zuhilfenahme eines Übersetzers erfolgt. Die Bezahlung der Rechnungen sei immer unter Vorlage der Werkzeuge und Muster erfolgt.

Im Hinblick auf den zu erwartenden Umsatz -Vertrieb von ca. 5.000.000 Stück per anno- Umsatz, daraus resultierend ca. 450.000,00 €, sei die getätigte Investition in Hinblick auf die Amortisation als sehr moderat angesehen worden. Ebenso sei u.a. ein Produktionsfolder erstellt worden.

Über Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenats vom 23. Jänner 2012, mit dem dem Finanzamt als Beilagen das Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 13. Jänner 2012 samt den Beilagen a) Vollmacht des Vertreters; b) Passkopie; c) Fotos - Musterschalen und Pressform;

d) Ausdruck Kassabuch; e) Rechnungen mit Zahlungsbestätigungsvermerk in Originalsprache sowie Übersetzung übermittelt worden waren, nahm der Prüfer XY in seiner mit 1. März 2012 datierten Stellungnahme zum beigelegten Schreiben vom 13. Jänner 2012, was die Prüfungshandlungen nach Schlussbesprechung betrifft, Bezug auf den Punkt 10.9.7 des OHB und fügte hinzu, dass Stoll, BAO, 1658 zufolge das Prüfungsverfahren erst durch den formellen (bescheidmäßigen) Abschluss ende, dass das durch Bescheid (Prüfungsauftrag) eingeleitete Verfahren stets auch durch Bescheid beendet werden müsse (Stoll, BAO 1654) und dass auch nach der Schlussbesprechung weitere Prüfungshandlungen zulässig seien (Stoll, BAO, 1662). Bezüglich der in Rede stehenden Auslandsprovisionen erinnerte der Prüfer den Bw. daran, dass der Feststellung unter Tz 3 PB zufolge der Auslandssachverhalt nicht eindeutig geklärt werden habe können. Habe nach einer Abfrage beim „IWD“ der Leistende (Empfänger der Provisionszahlungen) nicht eindeutig identifiziert werden können und seien trotz mehrmaligen Aufforderungen keine weiteren Unterlagen vom Steuerberater beigebracht worden, so sei der Aufwand der Provisionszahlungen zu streichen gewesen.

Auf das am 13. Jänner 2012 verfasste Schreiben des Steuerberaters an den Unabhängigen Finanzsenat hinauf, demzufolge betreffend den ausländischen Sachverhalt in Form der Vorlage einer Kopie des amtlichen Lichtbildausweises des Bevollmächtigten und einer schriftlichen Bestätigung Rechnung getragen worden sei, habe das Finanzamt den Steuerberater nochmals um Vorlage a) des Nachweises der Existenz der russischen Firma, b) eines Schriftverkehrs, c) von Verträgen mit dem leistenden Unternehmen, d) des Ergebnisses der Marktstudie etc. ersucht.

Am 27. Februar 2012 habe die Abgabenbehörde folgende Mail erhalten:

„Sehr geehrter Herr XY!

... Wie besprochen Unterlagen über die Existenz der Firma bezüglich Bw.;

Aufgrund der sprachlichen Probleme - siehe unten, wurde alles über Telefonkonferenzen mit Dolmetscher abgewickelt;

Habe Ihnen unten zwei Links beigefügt, auf denen man Informationen über die Firma ansehen kann; wie z. B. Beteiligungsverhältnisse, etc.;

Laut Information Außenstelle B-Stadt ist diese Firma seit Anfang 2011 nicht mehr aktiv; ..."

Nach zwei Seiten in nicht deutscher Sprache bestritt der Prüfer, dass diese Nachricht aus der Sicht der Abgabenbehörde ein taugliches Mittel zur Beurteilung der Existenz des russischen Leistenden darstelle sowie dass der vom Gesetz geforderten erhöhten Mitwirkungsverpflichtung bei Auslandssachverhalten entsprochen worden sei, und thematisierte unter Bezugnahme zur Angabe auf der Seite 2, letzter Absatz des Schreibens vom 13. Jänner 2012, derzufolge das Inkasso von einer bevollmächtigten Person durchgeführt worden sei, samt (der dem Schreiben beigelegt gewesen) Kopie des Reisepasses zu dieser Person die Nichtüberein-

stimmung der Unterschriften des Inkassobevollmächtigten auf den beiden Provisionsrechnungen mit der Unterschrift auf der übermittelten Passkopie.

Mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenats vom 14. März 2012, dem die Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 1. März 2012 zum Schreiben des steuerlichen Vertreters an den Unabhängigen Finanzsenat vom 13. Jänner 2012 beigelegt war, wurde dem Steuerberater freigestellt, sich zum in der Anlage übermittelten Schreiben zu äußern und die Unterlagen, die in ihrem Antwortschreiben angesprochen werden könnten, vorzulegen.

Mit Schreiben vom 14. Mai 2012 brachte der steuerliche Vertreter nochmals vor, dass der Bw. am 1. April 2009 pensioniert worden sei. Der Prüfbeginn sei im Sommer 2009, die Schlussbesprechung samt Unterfertigung der Niederschrift am 2. November 2009 gewesen. Nach erstmaliger Aufforderung zur Mitwirkung für den schon geprüften Sachverhalt - Anruf am 3. Februar 2010 sei der abweichende Bescheid im April 2010 erlassen worden; somit ein Jahr nach erfolgter Pensionierung, drei Jahre nach Geschäftsabschluss mit der in Frage stehenden Firma, sechs Monate nach erfolgter Schlussbesprechung: Dies sei insofern von Bedeutung für die weiteren Ausführungen, da insbesondere bei ausländischen Register Abfragen erheblich schwieriger seien und je länger ein Sachverhalt zurückliege, es noch schwieriger werde. Daraus, dass die Abgabenbehörde den Sachverhalt im Zuge der Betriebsprüfung nicht ausreichend und rechtzeitig ermittelt habe, sonst wären keine abweichenden Bescheide erlassen worden, könne für den Bw. kein Nachteil entstehen, vor allem dann nicht, wenn dieser alles versuche, um seine Mitwirkungspflicht zu erfüllen.

Der Stellungnahme des Prüfers vom 1. März 2012 hielt der steuerliche Vertreter unter „Punkt 1) *Prüfungshandlungen nach Schlussbesprechung*“ entgegen, dass die Stellungnahme des Finanzamts mit dem Anführen des Kommentars von Stoll eine Einzelmeinung darstelle, der Ritz, Ellinger und insbesondere das Organisationshandbuch der Finanzverwaltung widersprechen würden, führte zum Beweis dafür, dass mit dem zitierten Punkt 10.9.7 die Zitierung einer alten Fassung erfolgt sei, die neue Fassung ins Treffen und kam nach Zitaten aus dem Text der aus dem „*OHB Erlass des BMF ... vom 2. Februar 2010 Organisationshandbuch der Finanzverwaltung-OHB (Wiederverlautbarung) gültig ab 2. Februar 2010*“ entnommenen Subpunkte zum Punkt „8. Prüfungsmaßnahmen im Außendienst“- 8.14. Prüfungsabschluss, 8.14.1. <..*Schlussbesprechung*>, 8.14.2. *Änderungen/ Berichtigungen nach der <... Schlussbesprechung>* zu dem Schluss: „Das bedeutet entgegen den angeführten Punkten 10.9.7. (alte Fassung), dass nach erfolgter Schlussbesprechung- gemäß § 183 i. V. m. § 167/ 1 BAO - ... Tatsachen, die der Behörde offenkundig sind. ... Belege waren alle vorgelegt und somit offenkundig: das Prüfungsverfahren abgeschlossen und darüberhinausgehende Prüfungshandlungen nur nach Maßgabe des § 148 Abs. 3 BAO: ... im Prüfungsauftrag nicht enthalten war - trifft nicht zu ... i. V. m. § 303 BAO - Fälschung, Beweismittel neu hervorgekommen,

Vorfragen abhängig - trifft alles nicht zu - Somit hinausgehende Prüfungshandlungen nicht mehr zulässig sind.

Aufgrund der Zeitliste sei ersichtlich, dass der Prüfer während der gesamten Prüfung keinen Anlass gesehen habe, weiterführende Unterlagen, als jene, die zum Prüfungszeitpunkt vorhanden gewesen seien, einzufordern. Die nachträgliche unterstellte nicht erfolgte Mitwirkungsverpflichtung sei nicht nachvollziehbar, da seitens des Bw. ständig Unterlagen vorgelegt worden seien. Die Behörde ihrerseits habe jedoch im Prüfungsverfahren (bis zur Schlussbesprechung) offensichtlich nicht ausreichend und rechtzeitig ermittelt. Dies dürfe nicht zum Nachteil für den Bw. führen, wenn beispielsweise die Firma nicht mehr im öffentlichen Register eingetragen sei.

Den Ausführungen im Punkt „*Auslandsprovisionen*“ der Stellungnahme vom 1. März 2012 kontrarierte der Steuerberater unter Punkt 2 seines Schreibens u. a., dass die Feststellung in Tz 3 PB sich einzig und allein auf die Abfrage beim IWD begründe bzw. dass die Abfrage drei Jahre nach Sachverhalt und zwei Jahre nach der Pensionierung des Bw. erfolgt sei, zitierte §§ 115 Abs. 1 und 167 Abs. 2 BAO, nahm Bezug auf die Grenzen der amtswegigen Ermittlungspflicht sowie die Folgen einer erhöhten Mitwirkungspflicht (Beweismittelbeschaffungs-, -vorsorgepflicht), anerkannte, dass bei Geschäften mit Auslandsbezug eine erhöhte Mitwirkungspflicht vorliege, die ihre Ausprägung in einer Beweismittelbeschaffungspflicht bzw. Beweisvorsorgepflicht finde (vgl. Ritz, BAO³, § 115 Rz 10), bestritt jedoch, dass diese Pflicht dazu führen könne, Provisionsaufwendungen u. a. deshalb die Anerkennung zu versagen, weil die Prüfung keine Gelegenheit gehabt habe, mit den ausländischen Provisionsempfängern direkt in Kontakt zu treten (Abfrage IWD nicht eindeutig zuordenbar).

Trotz der erhöhten Mitwirkungspflicht, die aufgrund der obigen Ausführungen schon abgeschlossenen Prüfung nicht mehr notwendig gewesen sei, habe der Bw. die Vollmacht der Agentur, eine Kopie eines amtlichen Lichtbildausweises des Bevollmächtigten, eine schriftliche Zahlungsbestätigung sowie einen Auszug über den Nachweis der Existenz der Firma, da der Bw. nicht sofort die Kosten der Übersetzung tragen wollte - in Originalsprache mit der Bitte um Rückmeldung vorgelegt; eine Antwort des Finanzamts sei jedoch ausgeblieben, vielmehr sei - bezeichnend für das gesamte Verfahren - einfach die E-Mail ohne Rückmeldung an den Unabhängigen Finanzsenat mit der Beurteilung „Nachricht - kein taugliches Mittel - erhöhte Mitwirkungsverpflichtung sei nicht entsprochen worden“ weitergeleitet worden.

Auf die eigene in der Bundesabgabenordnung verwiesene Verpflichtung zur Beweismittelbeschaffung sei mit Ausnahme der Abfrage beim IWD nichts unternommen worden.

Mit der Stellungnahme zum Schreiben vom 14. März 2012 führte der Steuerberater u. a. ins Treffen, dass die nachträgliche Beschaffung von Unterlagen bei in Pension gegangenen Unternehmen schwieriger sei, da der Pensionsantritt 1. April 2009, also sieben Monate vor erfolg-

ter Schlussbesprechung gewesen sei, man gedanklich mit den betrieblichen Sachverhalten abschließe und man nicht mehr laufend damit konfrontiert werde. Nach erfolgter Schlussbesprechung habe der Bw. endgültig mit den unternehmerischen Geschäftsvorfällen abgeschlossen, da für ihn die Selbständigkeit abgeschlossen und abgeprüft gewesen sei. Dies sei auch der Abgabenbehörde mitgeteilt worden, habe jedoch in keinsten Weise Berücksichtigung gefunden.

Zu den Unterlagen - der russische Text - entnommen aus Wirtschaftsstatistik Russlands, Unternehmen und Organisationen aller Regionen der Russischen Föderation mit der Adresse <http://comstat.ru/i/e/e/312.php> hielt der Steuerberater fest, dass die Adresse der Nachweis für die Existenz der Firma sei. Der Bw. habe nunmehr eine Übersetzung durchführen lassen, von der der Bw., falls gewünscht, eine beglaubigte Übersetzung durchführen lasse:

„GmbH A...gorstroj (Anm.d. Ü.: GOR ist die Abkürzung für Gorod – Stadt. Stroj bedeutet Bau): Reg. Verw.organ: Administration der Stadt A..... - www-Seite.

Kurzform: ooo A...gorstroj - im Geschäftsleben, auf dem Arbeitsmarkt www-Seite.

Leitung: R.S.W., Geschäftsführer - im persönlichen Bereich, in Abbildungen, im Lebenslauf.

Kontakt: A....., U.D.00 - geographisch, auf dem Wohnungsmarkt, in der Wirtschaft, auf Abbildungen.

Juristische Adresse: A....., U.D.00 - geographisch, auf dem Wohnungsmarkt, in der Wirtschaft, auf Abbildungen.

Leitung: R.S.W., Geschäftsführer - im persönlichen Bereich, in Abbildungen, im Lebenslauf.

Kontakt: A....., U.D.00 - geographisch, auf dem Wohnungsmarkt, in der Wirtschaft, auf Abbildungen.

Juristische Adresse: A....., U.D.00 - geographisch, auf dem Wohnungsmarkt, in der Wirtschaft, auf Abbildungen.

Stammkapital (Rubel): 1.000.000.

Tätigkeitsbereich: Spezialisierte Organisationen, die Montagearbeiten durchführen, Einzelhandel, Vermittlungstätigkeit bei Kauf und Verkauf von industriell-technischen Produkten O O

Gegründet:

Russischer Staatsbürger - im Geschäftsleben auf dem Arbeitsmarkt, www-Seite.

Anteil: 0000010000,00 Rubel (100 %).

2. Russland. Firmen, Industrie, Finanzen, Handel, Verwaltung, Information.

Wie findet man die benötigte Information?

Wie kann man die finanziellen Eckdaten einer Firma feststellen?

<http://www.tinka.info/org/w/127.php>.

Gesellschaft mit beschränkter Haftung „A...gorstroj“

Gegründet 010529 (Jahr, Monat, Tag).

Chef: R.S.W., Geschäftsführer

Firma: 000 „A...gorstroj“ ist geschäftlich tätig in folgenden Bereichen:

Organisationen, die auf die Montage von Bauten in Betonbau, Eisenbetonbau und Metallkonstruktionsbau spezialisiert sind;

Montage von Kraftwerken, Kühlanlagen, Rohranlagen und anderen spezialisierten Eisenbetonbauten; Montage von technologischen, energetischen, mechanischen, Hebe- und Transportanlagen, Pump- und Kompressionsanlagen und anderen Anlagen, Zuleitungen und technologischen Metallkonstruktionen.

Elektroanlagen und anderen Anlagen, die konstruktiv damit verbunden sind oder gemeinsam mit der Anlage zu liefern sind:

Errichtung der elektrischen Anlagen für Licht-, Luft- und Kabelzuleitungen von Elektroanlagen und sonstige Elektromontagearbeiten: Montage des Anzeigesystems für Kontroll- und Messgeräte.

Automatisierungstechnik u.a.

Großhandel - Großhandelsorganisationen zum Vertrieb von Konsumgütern: Auslieferungs-, Großhandels-, Handels- und Umschlagbasen sowie Fabriklager von Handelsfirmen, Auslieferungs- Kühllager; Zentrallager auch auf der Ebene Region (Kreis), Gebiet der Republik.

Einzelhandel - Organisation des Vertriebes von Konsumgütern: Auslieferungs-, Großhandels-, Handels- und Umschlagbasen sowie Fabriklager von Handelsfirmen, Auslieferungs-Kühllager; Zentrallager auf der Ebene Republik oder Gebiet.

71500

Handels- und Rohstoffhandelsbörsen, Broker-, Makler- und Fachhändlerbüros und -agenturen, Handelshäuser, Handelszentren, die Vermittlungsdienste anbieten auf dem Gebiet Verkauf und Kauf,

Vermietung (Verpachtung) von Ausrüstung, Maschinen und anderen Erzeugnissen für industriell-technische Anwendung

Wie kontaktieren?

Juristische Adresse: 000002 A....., U.D.00

Faktische Adresse: 000002 A....., U.D.00

Anfangskapital betrug: 1.000.000 Rubel.

Gründer: russische Staatsbürger

Anteil am Stammkapital (%): 100.00 Anteil am Stammkapital (Rub.): 0000010005.00

3. Erlass des Leiters der regionalen Verwaltungsbehörde der Stadt...

XXXXX - A.....xxxxx.ru/data01/tex11594.htm

... bis zur endgültigen Nummerierung der Häuser der Straße projesd Matrosowa mit Ausnahme der Häuser an der Straße ul.... Grundstück N AB-CD Zentrum ist das Gebäude der GmbH.

„E... ". „F... ", „A...gorstroj ": „EKZ-2"; „YYYY ". „D-Stadt ", ... *an der Straße ul P.... (ungerade Nummern) – von der Straße ul. G.... bis zur Straße zl ...* "

Zum Beweis für die Mitwirkung des Bw. führte der Steuerberater die mit dem Schreiben vom 13. Jänner 2012 vorgelegten Kopien, die Übersetzung des an das Finanzamt übermittelten Texts („vom Schreiben per E-Mail vom 27. Februar 2012 an die Abgabenbehörde in Originalsprache übermittelt: aus dem man die Existenz der Firma zum Zeitpunkt der Leistungserbringung ersehen kann...") sowie die Abwicklung unter Zuhilfenahme von Dolmetschern samt Bezahlung nach erfolgter Leistung ins Treffen, verwies auf die vorgelegten Testverpackungen, Probewerkzeuge, das prognostizierte Umsatzvolumen, insbesondere bezogen auf die Verhältnismäßigkeit der Zahlungen, behauptete, dass der Bw. zu jederzeit zu kooperieren und Informationen bereitzustellen versucht habe, obwohl die Abgabenbehörde entweder gar nicht oder viel zu spät Erhebungen (einzig bekannt sei die Abfrage durch IWD) durchgeführt habe, und bezeichnete die Existenz der Firma als nun nachgewiesen.

Mit Schreiben vom 10. Juli 2012 ersuchte der Unabhängige Finanzsenat den Bw. nach Verweis u. a. auf die erhöhte Mitwirkungspflicht des Bw. um Abgabe einer Stellungnahme zu den nachfolgend zitierten Ausführungen samt Vorlage sämtlicher ihm zur Verfügung stehender Unterlagen, die geeignet sein müssten, die eindeutige Identifizierung des Empfängers der Provisionszahlungen zu ermöglichen und den Betriebsausgabencharakter der in Rede stehenden Zahlungen nachzuweisen, soll die Berufung aufgrund der Aktenlage nicht als unbegründet abgewiesen werden:

„Im gegenständlichen Berufungsfall erbrachten Internetrecherchen zu jener Bankleitzahl, die den im Arbeitsbogen ersichtlichen Schreiben der Firma 000"A-GmbH " vom 2. Juli 2007 und 17. August 2007 zu entnehmen war, das Ergebnis, dass der offizielle Name der Bank die „XXXX Bank " ist, die „seit ... in ZZZZ B.O.R. in A..... ---- eingetragen ist. Die Bankverbindung, Telefonnummern und Kontakte der Bank sind BIC: 0A00099BB, Lizenz-Nummer: C44C, OKPO: DC00048C. Das Z.. Konto lautet 0000000000 0000000000; der Postal Code ist 000 000. Die Bankadresse ist Stadt A....., W-Straße, 11D. Die Telefonnummern sind „+4 (8B1)C59BB5B, C59BB54".

Der Hauptsitz der Bank ist in der Region A....., W.-Straße, 11D, A..... Stadt, Postleitzahl 000 000 gelegen. Der Dachverband der S.-S.-I.-Bank in ZZZZ B.O.R. in A..... ----, Konto 0000000000 0000000000, hat die Bankleitzahl (BIC) 0A03A90, OKPO 00.000.48C.

Der Bank im elektronischen Zahlungsverkehr, die Form der beteiligten: Asso-ciate Member und Mitglied BESP RES.

Die Bank hat ein Filialnetz, bestehend aus drei Einheiten in den Städten A.Stadt, B.Stadt und Z-Stadt. Kontakte mit der Bank können telefonisch erfolgen: +4 (8B1) C59BB5B , C59BB54.

Bloombergs <http://investing.businessweek.com> zufolge bietet die A-Bank ABC Commercial Banking und Produkte und Dienstleistungen wie Einlagen und Krediten und „based“ in A....., Russische Föderation.

Beim Firmenkopf der beiden an die Bw. adressierten Schreiben, bei dessen Verfasser es sich laut Internet um den Client Trust "A-GmbH" handeln könnte, war auffällig, dass der Firmenkopf „OOO „A-GmbH“ mit der vermutlich Steuerzahler- Identifikationsnummer (TIN) 000000000/Payer Identification Code (PIC) 00000000 die Firmenanschrift 000 000 A-Ort A....., B-Straße 001, office 11 ausweist. Steht „Office“ nicht nur für Geschäftssitz, sondern auch für Geschäftszimmer, so ist nicht auszuschließen, dass es sich bei dieser ausländischen Adresse nicht um den Sitz eines denkbaren Client Trusts, sondern um die Anschrift für eine Briefkastenfirma handeln könnte. Aufgrund dieser Daten besteht daher für den Bw. eine Möglichkeit, über beispielsweise aufzunehmende Bankkontakte, Anfragen beim sachlich zuständigen Finanzamt in Russland oder der Botschaft jene Unterlagen ausgestellt zu erhalten, die die eindeutige Identifizierung des Empfängers der Provisionszahlungen ermöglichen könnten, so dass der Berufung statt gegeben werden könnte.

Wenn im Schreiben vom 23. Jänner 2012 Bezug auf die für den gesamten österreichischen Markt der B-AG gelieferte Verpackung „00x00“ genommen wurde, stellt sich auch die Frage nach dem Förderer der Veranstaltung 0000, für den die für den Markt Raum Moskau sowie für A-Stadt zu entwickelnden Produkte des Bw. mit Zustimmung des Internationalen/ Österreichischen Olympischen Komitees geliefert werden könnten. Waren die bevorstehenden Olympischen Spiele in A-Land ursächlich für die in Rede stehenden Aktivitäten des Bw., so könnte eine weitere Möglichkeit zur eindeutigen Identifikation des Empfängers der als Provisionszahlungen dargestellten Zahlungen in der Kontaktaufnahme zu den in den Geschäftsverkehr eingebundenen Partnerunternehmen des für die Ausrichtung der Spiele zuständigen Komitees oder zum Komitee selbst zwecks Erhalts eventuell streitentscheidender Beweismittel (z. B. Vorverträge, Korrespondenz, etc.) bestehen.

Bei der Beantwortung dieses Schreiben wird um Anwendung besonderer Sorgfalt ersucht, zumal der Betriebsgegenstand des Bw., wenn der Bw. für den Client Trust tätig gewesen sein soll, das Vorliegen ungewöhnlicher Verhältnisse insofern erkennen ließ, als die Geschäftsfelder des Bw. mit jenem des Client Trusts laut Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 14. Mai 2012 keine Gemeinsamkeiten der betrieblichen Zusammenarbeit vermuten ließen."

Mit dem beim Unabhängigen Finanzsenat am 24. September 2012 eingelangten Schreiben vom 17. September 2012 warf der steuerliche Vertreter dem Referenten des Unabhängigen Finanzsenats vor, im Schreiben vom 10. Juli 2012 mehrmals auf die erhöhte Mitwirkungspflicht des Bw. zu verweisen, ohne jedoch die bisherige abgabenbehördlich durchgeführte amtswegige Ermittlungs- bzw. Erhebungsverpflichtung zu berücksichtigen, thematisierte die

Schlussfolgerung des Unabhängigen Finanzsenats, dass ohne weitere Vorlage von Unterlagen bzw. Dokumente etc. die Berufung als unbegründet abgewiesen werde, behauptete die heutige Unmöglichkeit der vorgeschlagenen Möglichkeiten 1) Aufnahme Kontakt zur ehemaligen Bank bzw. zum zuständigen ausländischen Finanzamt, 2) Aufnahme zu ehemaligen im Gespräch befindlichen Unternehmen bzw. möglichen Partnern für den Bw., erinnerte daran, dass der Bw. seit 1. April 2009 in Pension sei und daher heute, drei Jahre später, über keine Kontakte mehr verfüge, um zu den vorgeschlagenen Unterlagen bzw. Kontakten zu gelangen, verwies auf das Schreiben vom 14. Mai 2012, in dem all dies ausführlichst dokumentiert worden sei, und erklärte, dass die vorgeschlagenen Möglichkeiten technisch unmöglich oder unmöglich geworden seien.

Zur Aufforderung des Unabhängigen Finanzsenats betreffend Vorlage von Unterlagen für eine eindeutige Identifizierung des Empfängers verwies der steuerliche Vertreter auf die bereits vorgelegte Vollmacht der Agentur, die Kopie eines amtlichen Lichtbildausweises des Bevollmächtigten, die schriftliche Zahlungsbestätigung und gab an, dass Anfragen bei Botschaften bzw. staatlichen Behörden der dortigen Amtssprache (hohe Kosten für Übersetzungen und Vertretung) bedürfen würden und seien nach Rücksprache mit dem Außenamt mit einer Zeitdauer von mehr 6 Monaten anzusetzen, sofern überhaupt mit einem Ergebnis zu rechnen sei, womit die Unzumutbarkeit für den Bw. nochmals dargelegt sei.

Zum geforderten Nachweis des Betriebsausgabencharakters hielt der steuerliche Vertreter dem Referenten des Unabhängigen Finanzsenats vor, alle Gründe samt Übersetzung aus dem Russischen, die die Existenz der Provisionsempfänger beweisen, ausführlichst im Schreiben vom 14. Mai 2012 wiederholt zu haben. Werde im Schreiben der Nachweis des Betriebsausgabencharakters gefordert, so sei nach Erachten des steuerlichen Vertreters die Frage „*War es jemals Thema den Betriebsausgabencharakter zu bezweifeln?*“ mit „*Nein*“ zu beantworten. Wie bereits im Schreiben vom 14. Mai 2012 zusammenfassend erläutert sei der Bw. seiner Mitwirkungspflicht in allen heute und damals zur Verfügung stehenden Mitteln nachgekommen. Die erhöhte Mitwirkungspflicht finde ihre Ausprägung auch in einer Beweismittelbeschaffungspflicht, was jedoch nicht dazu führen könne, dass Aufwendungen u. a. deshalb die Anerkennung zu versagen sei, weil die Behörde keine Gelegenheit gehabt habe, mit dem ausländischen Empfänger direkt in Kontakt zu treten; denn dies würde bedeuten, dass auf Grund der Unmöglichkeit der Ermittlungen österreichischer Behörden jeder bezweifelter Betriebsausgabe die Abzugsfähigkeit zu versagen wäre.

Zwar liege im Falle von Geschäften mit Auslandsbezug eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Bw. vor, die ihre Ausprägung in einer Beweismittelbeschaffungspflicht bzw. -vorsorgepflicht finde (vgl. Ritz, BAO³, § 115 Rz 10), jedoch könne diese nicht dazu führen, Aufwendungen u.

a. deshalb die Anerkennung zu versagen, weil die Betriebsprüfung keine Gelegenheit gehabt habe, mit den ausländischen Empfängern direkt in Kontakt zu treten.

Somit habe der Bw. zu jederzeit versucht, zu kooperieren und Informationen bereit zu stellen, obwohl die Abgabenbehörde ihrerseits entweder gar nicht oder viel zu spät (nach Beendigung bzw. Auflösung des ausländischen Unternehmens) Erhebungen durchgeführt habe.

Über Ersuchen des Unabhängigen Finanzsenats an die Wirtschaftskammer Österreich, Abteilung Außenwirtschaft Gus versendeten Mail vom 13. November 2012, die Frage „*Hat diese Firma unter der Leitung der oben genannten Geschäftsführerin im Jahr 2007 wirtschaftliche Aktivitäten entfaltet?*“ zu beantworten, zeigte Mag. BB dem Unabhängigen Finanzsenat mit der Empfangsbestätigungsmail vom 13. November 2012 an, die Anfrage zuständigkeitshalber an das Außenwirtschaftscenter in Moskau weiter geleitet zu haben; mit der Bitte um direkte Beantwortung ihres Anliegens. Die Kontaktdaten des Außenwirtschaftscenter Moskau mit dem Betreuungsbereich Armenien, Aserbaidschan, Belarus (Weißrussland), Russische Föderation, Usbekistan seien Wirtschaftsdelegierter Dr. Dietmar Fellner, Kommunikation: Telefon: +7 495 725 63 66, Fax: +7 495 725 63 67, E-Mail: moskau@wko.at, Internet: [http:// wko.at/awo/ru](http://wko.at/awo/ru). Die Bürozeiten seien Montag bis Freitag: 9:00 - 18:00 Uhr (Zeitverschiebung MEZ + 3 Stunden, MESZ + 2 Stunden).

Mit Mail vom 21. November 2012 teilte Frau CC | Ref: für den österreichischen Wirtschaftsdelegierten Mag. DD dem Unabhängigen Finanzsenat wie folgt mit:

„Laut Firmenregister der russischen Steuerbehörde (Stand: 7.11.2012) wurde die Firma OOO „A-GmbH“ am 29. Mai 2001 unter der Nummer 00000000000000 registriert. Das Firmenregister enthält keine Einträge über die Auflösung des Unternehmens.

In der Anlage übermitteln wir Ihnen einen Kurzbericht zur Firma OOO „A-GmbH“ der Auskunftsei Spark-Interfax. Der Bericht enthält keine Bilanzen, da diese bei der zuständigen Behörde R. nicht vorliegen.

Wir haben Ihre Anfrage an unsere Mitarbeiterin in A-Stadt weitergeleitet mit der Bitte um weitere Recherchen zu A-GmbH. Die Mitarbeiterin hat uns mitgeteilt, dass es ihr leider nicht möglich war, die aktuellen Kontakte der Firma in den vorhandenen Informationsquellen ausfindig zu machen. Unsere Firmendatenbank enthält auch nur die juristische Adresse der Firma (000002 A....., UL. D.OO), die bei der Firmenregistrierung angegeben wurde.

Den einzigen Hinweis auf die Tätigkeit der Firma haben wir auf dem Portal der Südlichen Region Russlands gefunden. Im Artikel vom 4. April 2011 wird mitgeteilt, dass sich die Firma "A-GmbH" mit dem Bau einer Wassergewinnungsanlage in K.P. beschäftigt. Während der Inspektion von 125 Baustellen im A-Bezirk wurde A-GmbH von der Administration der Stadt A-Stadt aufgefordert, die Ausfahrt von der Baustelle innerhalb von zwei Tagen zu betonieren.

*Quelle: [http:// www.****.ru/news/000000/](http://www.****.ru/news/000000/)*

Mit dem daraufhin ergangenen Vorhalt vom 27. November 2012 hielt der Unabhängige Finanzsenat dem Bw. nach Darstellung des Inhalts der zwischen der Rechtsmittelbehörde und der Wirtschaftskammer Österreich gewechselten Mails vor, dass aufgrund der vorgelegten Unterlagen (beispielsweise die Tätigkeitsbeschreibung in der deutschen Übersetzung des vorgelegten Internetauszuges von comstat.ru) und der vorliegenden Informationen der Wirtschaftskammer Österreich zwar die Existenz der Firma OOO A-GmbH als erwiesen angenommen werden könnte, jedoch habe sich diese Firma mit Bauleistungen beschäftigt, die den Rechnungen an den Bw. nicht zu ersehen gewesen seien. Laut der Leistungsbeschreibung in den gegenständlichen zwei Rechnungen an den Bw. soll die Firma OOO A-GmbH Entwicklungstätigkeit für 00x00 - Behältnisse; Ober- und Unterteile (L&P); Testreihen für Wärme- und Wasserdampfdichte; Marktbeobachtung und Marktanalyse; Marktaufschließung; Werkzeuge für Versuchsreihen 00x00 Neu, Ober- und Unterteile (L&P) geleistet haben. Nach Informationsstand des Unabhängigen Finanzsenats sei es aufgrund dieser Aufwendungen zu keinen Umsätzen vom Bw. in der Region gekommen.

Nach der Aktenlage sei die Firma "A-GmbH" mit dem Bau einer Wassergewinnungsanlage in K.P. beschäftigt, während die Bw. einen Handelsgewerbebetrieb mit Drucksorten geführt habe. Dem Schreiben vom 13. Jänner 2012 zufolge sei der Bw. seit dem Jahr 1995 unter anderem im Bereich der Verpackung für die Firma A-AG Österreich tätig gewesen, wobei der größte Geschäftsanteil auf die Entwicklung, Herstellung von Werkzeugen und die daraus resultierende Produktion der Verpackungen entfallen sei, und habe die Verpackung „00x00 “ für den gesamten österreichischen Markt A-AG ausschließlich und exklusiv geliefert; die jährlich gelieferte Menge habe sich auf ca. 0.000 Stück belaufen. Aufgrund der Branchenverschiedenheit der Unternehmen „A-GmbH “ und Bw. bedürfe es stichhaltiger Beweismittel, die geeignet sein müssten, die betriebliche Veranlassung der strittigen Zahlungen nachzuweisen, soll die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 nicht als unbegründet abgewiesen werden.

Bezugnehmend auf die Berufung/ die Auskunft des Außenwirtschaftscenter Moskau der Wirtschaftskammer Austria vom 22. November 2012 stehe es dem steuerlichen Vertreter somit frei, eine Stellungnahme nicht nur zur in Rede stehenden Mail der Wirtschaftskammer Österreich, Außenwirtschaft Austria abzugeben und alle noch vorhandenen Unterlagen, die der Berufung zugrunde gelegen waren, vorzulegen.

Der an den steuerlichen Vertreter adressierte Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenats vom 27. November 2012 blieb unbeantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

In verfahrensrechtlicher Hinsicht sind Abgabenbehörden gemäß [§ 115 Abs. 1 und 3 BAO](#) dazu verpflichtet, abgabepflichtige Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und

rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind; dabei sind Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.

Der Abgabepflichtige hat gemäß [§ 119 Abs. 1 BAO](#) die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Gemäß § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, welche Tatsachen als erwiesen anzunehmen sind.

Im Fall der Vorlage einer Berufung gegen beispielsweise einen Einkommensteuerbescheid an den Unabhängigen Finanzsenat ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß [§ 289 BAO](#) dazu berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Begründung als unbegründet abzuweisen.

Wenn mit einem angefochtenen Abgabenbescheid das Vorliegen von Betriebsausgaben im Sinn des [§ 4 Abs. 4 EStG 1988](#) bestritten wird, ist es am Abgabepflichtigen gelegen, die betriebliche Veranlassung der verbuchten Zahlungen nachzuweisen oder, wenn dies nicht möglich erscheint, zumindest glaubhaft zu machen, widrigenfalls ihnen die Abgabenbehörde die Anerkennung als Betriebsausgabe versagen kann.

Nach Lehre und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs heißt "Beweisen" ("Nachweisen"), ein behördliches Urteil über die Gewissheit des Vorliegens einer entscheidungsrelevanten Tatsache (eben die Überzeugung hievon) herbeiführen (vgl. Ritz, BAO, 4. Auflage, Tz 1 zu § 166, 14. Dezember 1994, 93/16/0191, 28. Juni 1995, 89/16/0014). Leugnet eine Partei im Abgabenverfahren eine für sie nachteilige Tatsache, so ist Ritz, BAO, 4. Auflage, Tz 8 zu § 167 BAO, samt dem dort zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 23. Februar 1994, [92/15/0159](#) zufolge der Behörde nicht aufgegeben, im naturwissenschaftlich mathematisch exakten Sinn den Bestand der in Abrede gestellten Tatsache nachzuweisen. Ritz, BAO, 4. Auflage, Tz 8 zu § 167 BAO und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zufolge genügt es, im Rahmen der der Behörde nach § 167 Abs. 2 BAO zukommenden "freien Überzeugung" von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewiss-

heit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. VwGH 21. September 2009, [2009/16/0033](#); 23. September 2010, [2010/15/0078](#); 28. Oktober 2010, [2006/15/0301](#); 26. Mai 2011, [2011/16/0011](#)).

Wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben, liegt nach herrschender Lehre und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei bzw. eine in den Hintergrund tretende amtswegige Ermittlungspflicht vor; die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht ist in dem Maße höher, als die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten geringer sind (VwGH 23. Februar 1994, [92/15/0159](#); 26. Juli 2000, [95/14/0145](#)). Diesfalls bestehe somit eine erhöhte Mitwirkungspflicht, Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht (vgl. Ritz, BAO, 4. Auflage, Tz 10 zu § 115; VwGH 25. Mai 1993, [93/14/0019](#); 28. Mai 2009, [2008/15/0046](#)). Ist ein Abgabepflichtiger ein gewerblicher Wirtschaftstreiber, so ist es die Wirtschaftskammer Österreich, die die Interessen dieses Abgabepflichtigen vertritt. Im Mittelpunkt der Aufgaben der Wirtschaftskammer Österreich steht die Mitgestaltung der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen in der staatlichen Rechtsordnung sowie in der Außenwirtschaftsförderung, was durch Interessenvertretung, Beratungs-, Service- und Ausbildungsleistungen für die Unternehmer sowie, im Außenwirtschaftsbereich, durch die weltweite Präsenz in Österreichischen Außenwirtschaftszentren erreicht wird. Die Abteilung Außenwirtschaft Austria ist eine zentrale Abteilung für Serviceeinrichtungen der Mitglieder.

In dem der Berufung zugrundegelegenen Sachverhalt hatte der Bw. aufklärungsbedürftige Geschäfte getätigt, die ihre Wurzeln in einem Land hatten, in dem die österreichischen Abgabenbehörden keine Sachverhaltsermittlungen durchführen können, sodass den Bw. eine erhöhte Mitwirkungspflicht getroffen hatte und es an ihm gelegen war, die Geschäftsbeziehungen vollkommen offen zu legen.

Zwar trägt die Abgabenbehörde die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies den Bw. in analoger Anwendung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, für die beispielsweise für viele das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 19. Mai 1992, [91/14/0089](#) bis 0091, genannt sei, nicht von seiner Verpflichtung, seinerseits zur Klärung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen und die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß im Sinne des [§ 119 Abs. 1 BAO](#) offenzulegen. Haben Sachverhaltselemente ihre Wurzeln in Russland, so ist die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht des Bw. in dem Maße höher, als die Pflicht der Abgabenbehörde zur amtswegigen Erforschung des Sachverhaltes wegen des Fehlens der ihr sonst zu Gebote stehenden Ermittlungsmöglichkeiten geringer wird. Tritt in solchen Fällen die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen in den Vordergrund, so lag es in analoger Anwendung der Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes, für die beispielsweise für viele das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 22. Jänner 1992, 90/13/0200, mwN genannt sei, vornehmlich am Bw., Beweise für die Aufhellung auslandsbezogener Sachverhaltselemente beizuschaffen.

Für die Erreichung der Grenzen der amtswegigen Ermittlungspflicht der Sachbearbeiter X und XY, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann, sprach der Bericht gemäß [§ 150 BAO](#) vom 26. April 2010, wenn dessen Feststellungen in der Tz 3 zufolge a) Eingangsrechnungen zu einer russischen Firma in Höhe von € 66.080 auf dem Konto 5002 Wareneinkauf 0 % im Jahr 2007 gebucht worden sind, b) die Existenz der russischen Firma über die IWD Koordinierungs- und Abfragestelle der Großbetriebsprüfung überprüft worden ist, c) der Vorhalt vom 24. Februar 2010, mit dem das Finanzamt den Bw. zur Vorlage weiterer Unterlagen sowie des Schriftverkehrs betreffend den angeführten Auslandssachverhalt aufgefordert hatte, unbeantwortet geblieben ist.

In Entsprechung des [§ 115 Abs. 3 BAO](#), welcher jede Absage an einseitig fiskalistische Vorgehensweisen betont, wurde der Bw. durch die Berufungsvorlage an den Unabhängigen Finanzsenat bedingt mit Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenats vom 27. September 2011 eingeladen, sämtliche Unterlagen betreffend den an die Firma A-GmbH im Jahr 2007 erteilten Auftrag, der mit einem Aufwand in Höhe von € 66.080 auf dem Konto 5002 Wareneinkauf 0% verbucht worden sei, nachzureichen, wobei die Unterlagen den Zweck hätten, den Schriftverkehr zwischen den beiden beteiligten Firmen samt Auftragserteilung zu dokumentieren, bzw. den Zahlungsfluss anhand von Zahlungsbelegen nachzuweisen.

Das Finanzamt wiederum rief dem Bw. mit der Stellungnahme vom 1. März 2012 nicht nur in Erinnerung, dass Tz 3 PB zufolge der Empfänger der in Rede stehenden Provisionszahlungen trotz Abfrage beim IWD nicht eindeutig identifizierbar gewesen sei und dass der Steuerberater trotz mehrmaligen Aufforderungen keine weiteren Unterlagen beigebracht habe, infolge dessen unter Bezugnahme auf die Beilagen zum Schreiben des Steuerberaters vom 13. Jänner 2012 nochmals um Vorlage von Unterlagen (Nachweis der Existenz der russischen Firma, Schriftverkehr, Verträge mit dem leistenden Unternehmen, Ergebnis der Marktstudie etc.) ersucht wurde, sondern hielt dem steuerlich vertretenen Bw. auch dessen an den Prüfer adressierte E-Mail vom 27. Februar 2012 mit dem deutschen Text *„Unterlagen über die Existenz der Firma - bezüglich Bw.; Aufgrund der sprachlichen Probleme - siehe unten, wurde alles über Telefonkonferenzen mit Dolmetscher abgewickelt; Habe Ihnen unten zwei Links beigelegt, auf denen man Informationen über die Firma ersehen kann; wie z. B. Beteiligungsverhältnisse, etc.; Laut Information Außenstelle B-Stadt ist diese Firma seit Anfang 2011 nicht mehr aktiv...“* samt dem darauffolgenden, in mehrere Punkte gegliederten Text in nicht deutscher Sprache vor, bestritt, dass diese Nachricht aus der Sicht der Abgabenbehörde ein taugliches Mittel zur Beurteilung der Existenz des russischen Leistenden darstelle sowie dass der

vom Gesetz geforderten erhöhten Mitwirkungsverpflichtung bei Auslandssachverhalten entsprochen worden sei, und bemängelte unter Bezugnahme zur Angabe auf der Seite 2, letzter Absatz des Schreibens vom 13. Jänner 2012, derzufolge das Inkasso von einer bevollmächtigten Person durchgeführt worden sei, samt (der dem Schreiben beigelegt gewesenen) Kopie des Reisepasses zu dieser Person, dass die Unterschriften des Inkassobevollmächtigten auf den beiden Provisionsrechnungen mit der Unterschrift auf der übermittelten Passkopie nicht übereinstimmen würden.

Wenn der steuerlich vertretene Bw. vermeint, seiner Mitwirkungspflicht durch Vorlage a) der Vollmacht des Vertreters; b) einer Passkopie; c) von Fotos - Musterschalen und Pressform; d) eines Ausdruck Kassabuch; e) von Rechnungen mit Zahlungsbestätigungsvermerk in Originalsprache sowie Übersetzung, als Beilage zu dem über abgabenbehördlichen Vorhalt vom 27. September 2011 ergangenen Schreiben vom 13. Jänner 2012 zu entsprechen, und mit seinem Schreiben vom 17. September 2012 behauptet, dass Anfragen bei Botschaften bzw. staatlichen Behörden der dortigen Amtssprache (hohe Kosten für Übersetzungen und Vertretung) bedürfen und nach Rücksprache mit dem Außenamt mit einer Zeitdauer von mehr 6 Monaten anzusetzen sind, sofern überhaupt mit einem Ergebnis zu rechnen ist, steht dieses Vorbringen in einem unauflösbaren Widerspruch zu dem nachfolgend zitierten Auskunftstext der Interessensvertretung des Bw. im Ausland, also des Österreichischen Außenwirtschaftscenter Moskau vom 21. November 2012, der dem Unabhängigen Finanzsenat zu dessen Anfrage vom 13. November 2012 per Mail innerhalb von nur acht Tagen übermittelt wurde:

„Sehr geehrter Herr DDr. Aigner, ...

Laut Firmenregister der russischen Steuerbehörde (Stand: 7.11.2012) wurde die Firma OOO „A-GmbH“ am 29.05.2001 unter der Nummer 00000000000000 registriert. Das Firmenregister enthält keine Einträge über die Auflösung des Unternehmens.

In der Anlage übermitteln wir Ihnen einen Kurzbericht zur Firma OOO „A-GmbH“ der Auskunftsei Spark-Interfax. Der Bericht enthält keine Bilanzen, da diese bei der zuständigen Behörde Rosstat nicht vorliegen.

Wir haben Ihre Anfrage an unsere Mitarbeiterin in A-Stadt weitergeleitet mit der Bitte um weitere Recherchen zu A-GmbH. Die Mitarbeiterin hat uns mitgeteilt, dass es ihr leider nicht möglich war, die aktuellen Kontakte der Firma in den vorhandenen Informationsquellen ausfindig zu machen. Unsere Firmendatenbank enthält auch nur die juristische Adresse der Firma (000002 A.....,UL. D.OO), die bei der Firmenregistrierung angegeben wurde.

Den einzigen Hinweis auf die Tätigkeit der Firma haben wir auf dem Portal der Südlichen Region Russlands gefunden. Im Artikel vom 4. April 2011 wird mitgeteilt, dass sich die Firma "A-GmbH" mit dem Bau einer Wassergewinnungsanlage in K.P. beschäftigt. Während der Inspek-

tion von 125 Baustellen im A-Bezirk wurde A-GmbH von der Administration der Stadt A-Stadt aufgefordert, die Ausfahrt von der Baustelle innerhalb von zwei Tagen zu betonieren.

*Quelle: [http:// www.****.ru/news/000000/](http://www.****.ru/news/000000/)*

Der Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenats vom 27. November 2012, demzufolge es durch die Branchenverschiedenheit der Unternehmen „A-GmbH “ und Bw. bedingt stichhaltiger Beweismittel bedürfe, die geeignet sein müssten, die betriebliche Veranlassung der strittigen Zahlungen nachzuweisen, soll die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 nicht als unbegründet abgewiesen werden, blieb unbeantwortet.

Aufgrund der Aktenlage war daher die Erfüllung der amtswegigen Ermittlungspflicht auch des Unabhängigen Finanzsenats innerhalb der Grenzen seiner Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwands insofern, als Ritz, BAO, 4. Auflage, Tz 6 zu § 115 zufolge die Grenzen der amtswegigen Ermittlungspflicht die Unmöglichkeit, Unzulässigkeit, Unzumutbarkeit oder Unnötigkeit der Sachverhaltsermittlung sind, anzunehmen.

Bei den Kosten für den an die Firma A-GmbH im Jahr 2007 erteilten Auftrag, der mit einem Aufwand in Höhe von € 66.080 auf dem Konto 5002 Wareneinkauf 0% verbucht wurde, handelt es sich somit aus Mangel an Beweisen um keine Betriebsausgaben im Sinn des [§ 4](#)

[Abs. 4 EStG 1988](#).

Für den Bw. war mit der Berufung, mit der um Veranlagung gemäß den Feststellungen im Zuge der Niederschrift zur Schlussbesprechung gebeten wurde, nichts zu gewinnen, weil [§ 149 Abs. 1 BAO](#) zufolge eine Besprechung nach Beendigung der Außenprüfung über deren Ergebnis abzuhalten ist, zu der der Abgabepflichtige und, wenn bei der Abgabenbehörde ein bevollmächtigter Vertreter ausgewiesen ist, auch dieser unter Setzung einer angemessenen Frist vorzuladen sind. Über die Schlussbesprechung ist eine Niederschrift aufzunehmen.

Gemäß [§ 149 Abs. 2 BAO](#) kann die Schlussbesprechung entfallen, wenn sich nach dem Prüfungsergebnis entweder keine Änderung der ergangenen Bescheide oder keine Abweichung gegenüber den eingereichten Erklärungen ergibt oder wenn der Abgabepflichtige oder sein Vertreter in einer eigenhändig unterfertigten Erklärung auf die Schlussbesprechung verzichtet oder wenn trotz Vorladung weder der Abgabepflichtige noch dessen Vertreter zur Schlussbesprechung erscheint.

Nach Ritz, BAO, Tz 1 zu § 149, unter Hinweis auf Ellinger u.a., BAO 4, § 149 Anm 1, ergebe sich aus dem Wort "nach", dass die Prüfung bereits vorher beendet sei. Dafür spreche weiters die Formulierung "über das Ergebnis" im ersten Satz des § 149 Abs. 1 sowie "nach dem Prüfungsergebnis..." in § 149 Abs. 2.

Nach Stoll, BAO, 1658, endet das Prüfungsverfahren erst durch den formellen (bescheidmäßigen) Abschluss, somit etwa durch Bescheide gemäß [§ 307 Abs. 1 BAO](#) oder solche, dass keine Wiederaufnahme zu verfügen ist. Das durch Bescheid (Prüfungsauftrag) eingeleitete Verfah-

ren müsse stets auch durch Bescheid beendet werden (Stoll, BAO, 1654). Auch nach der Schlussbesprechung seien weitere Prüfungshandlungen zulässig (Stoll, BAO, 1662).

Der Unabhängige Finanzsenat folgt in diesem Zusammenhang der von Stoll vertretenen Rechtsmeinung aus folgenden Gründen:

Wenn Ritz seine Ansicht mit Hilfe der Interpretation der Wortfolge "Nach Beendigung der Buch- und Betriebsprüfung" im ersten Satz des § 149 Abs. 1 und weiters mit den Formulierungen "über das Ergebnis" und "nach dem Prüfungsergebnis" in [§ 149 Abs. 2 BAO](#) begründet und aus der Formulierung "nach Beendigung" der Außenprüfung ist "über deren Ergebnis eine Besprechung abzuhalten" abzuleiten ist, dass die Prüfung schon vor der Schlussbesprechung beendet wäre, führt diese Interpretation dazu, dass eventuell sich im Zuge der Schlussbesprechung ergebende noch notwendige Ermittlungen nicht im Rahmen dieser Außenprüfung durchgeführt werden können (vgl. die Ausführungen von Koller/Schuh/Woischitzschläger, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung, § 149, Punkt 3.2., Schlussbesprechung - Abschluss der Prüfung).

Hingegen versteht Stoll, BAO, 1658, unter der Wortfolge "Nach Beendigung der Buch- und Betriebsprüfung" nicht das Ende der gesamten Prüfung, sondern die Beendigung der Prüfungshandlungen. Zwar bedeutet die Schlussbesprechung das Ende der Prüfungshandlungen, ist aber nicht der formale Abschluss des Prüfungsverfahrens. Diese Ansicht lässt sich auch aus der Rechtsprechung (VwGH 2. Juni 2004, [2001/13/0229](#); 13. Oktober 1993, [91/13/0058](#)) ableiten, wonach die Schlussbesprechung der Besprechung des Prüfungsergebnisses und der Wahrung des Parteiengehörs dient. Wäre die Außenprüfung tatsächlich vor der Schlussbesprechung beendet, würde sich ein Parteiengehör bzw. eine Besprechung der Prüfungsergebnisse erübrigen.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats kann der Formulierung "nach dem Prüfungsergebnis" in [§ 149 Abs. 2 BAO](#) nicht der Sinn beigemessen werden, wonach die Schlussbesprechung entfallen kann, wenn sich nach Beendigung der Außenprüfung keine Änderung ergeben würde, sondern jener Sinn, wonach die Schlussbesprechung entfallen kann, wenn sich inhaltlich keine Änderung ergibt.

Wenn Koller/Schuh/Woischitzschläger, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung, § 149, Punkt 3.3., Änderungen/Berichtigungen nach der Schlussbesprechung, die Ansicht vertreten, dass mit der Schlussbesprechung das Prüfungsverfahren beendet sei, habe der Abgabepflichtige dennoch das Recht, auch nach der Schlussbesprechung (ergänzende) Beweisanträge zu stellen und noch nicht bekannte Einwendungen zu erheben; daraus ergibt sich ebenfalls, dass im Sinne von Stoll die Schlussbesprechung nicht das Ende der gesamten Prüfung, sondern die Beendigung der Prüfungshandlungen und somit nicht den formalen Abschluss des Prüfungsverfahrens darstellt.

Wenn Stoll zufolge das Prüfungsverfahren mit Bescheid (Prüfungsauftrag) eingeleitet werde und es auch förmlich zu beenden sei (Wiederaufnahmebescheid samt neuem Sachbescheid oder Einstellungsbescheid), ist diese Argumentation insofern nachvollziehbar, als ohne förmlichen (bescheidmäßigen) Abschluss des Prüfungsverfahrens dem Abgabepflichtigen jedwede Einspruchsmöglichkeit gegen Prüfungshandlungen jeglicher Art genommen werden würde. Dem auf Veranlagung gemäß den Feststellungen im Zuge der Niederschrift zur Schlussbesprechung gerichteten Berufungsbegehren war der Erfolg zu versagen, weil [§ 307 Abs. 1 BAO](#) zufolge mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden ist. Sind der Wiederaufnahmebescheid und der neue Sachbescheid Bescheide, die jeder für sich einer Berufung zugänglich sind bzw. der Rechtskraft teilhaftig werden können, so war der angefochtene Bescheid Folge eines Wiederaufnahmebescheides mit dem mit 26. April 2010 datierten Bericht als Begründung. Da dem Prüfbericht zufolge die Schlussbesprechung am 20. November 2011 gewesen war, durfte die bereits beendete abgabenbehördliche Prüfung nicht „fortgesetzt“ werden, weshalb notwendige Ermittlungen, abgesehen von der Möglichkeit einer Wiederholungsprüfung (vgl. § 148 Tz 9 ff) nach Maßgabe anderer verfahrensrechtlicher Möglichkeiten (z.B. der §§ 143 und 144) vorzunehmen waren. Dass auch nach Schlussbesprechungen weitere Prüfungshandlungen generell zulässig sind, war dem in Ritz, BAO, Tz 1 zu § 249 zitierten Stoll, BAO, 1662, zu entnehmen.

Wenn nach Stoll (BAO, 1658) das Prüfungsverfahren erst durch den formellen (bescheidmäßigen) Abschluss, somit etwa durch Bescheide gemäß [§ 307 Abs. 1 BAO](#) oder solche, dass keine Wiederaufnahme zu verfügen ist, endet und das durch Bescheid (Prüfungsauftrag) eingeleitete Verfahren stets auch durch Bescheid beendet werden müsse (Stoll, BAO, 1654), wurde das die Bw. betreffende Prüfungsverfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2007 mit der Erlassung des nicht angefochtenen und daher in Rechtskraft erwachsenen Wiederaufnahmebescheides gemäß § 303 Abs. 4 BAO vom 27. April 2010 abgeschlossen. Sind Ritz, BAO, 4. Auflage, Tz 5 zu § 307, zufolge Änderungen in einem nach Wiederaufnahme des Verfahrens erlassenen Sachbescheid nicht nur hinsichtlich der von Wiederaufnahmegründen berührten Bescheidelemente zulässig, so war die Annahme einer Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides insofern, als die bescheiderlassende Behörde selbst Änderungen in den von den Wiederaufnahmegründen nicht berührten Bescheidelementen vorgenommen hatte, indem sie nach der Schlussbesprechung die Ausführungen unter Tz 3 des Berichts vom 26. April 2010 als Begründungsbestandteil zum neuen Sachbescheid bestimmt hatte, zu verneinen.

Bei dem in der Berufung zitierten Organisationshandbuch der Finanzverwaltung handelt es sich mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt um keine für den Unabhängigen Finanzsenat/ Verwaltungsgerichtshof beachtliche Rechtsquelle.

Dem erstmaligen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung im Schreiben vom 24. August 2010 war entgegenzuhalten, dass [§ 284 Abs. 1 BAO](#) in der Fassung des BGBl I 97/2002 einen Antrag auf mündliche Verhandlung in der Berufung, im Vorlageantrag und in der Beitrittserklärung vorsieht, infolge dessen das im ergänzenden Schriftsatz zur beim Finanzamt am 19. Mai 2010 eingelangten Berufung gestellte Ansuchen auf mündliche Verhandlung in analoger Anwendung der Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vom VwGH 11. Mai 2005, [2001/13/0039](#); 10. August 2005, [2005/13/0078](#); 17. Mai 2006, [2004/14/0102](#); 17. Oktober 2007, [2006/13/0069](#), verspätet war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 22. Jänner 2013