



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des R, wohnhaft in L, vertreten durch Z & P SteuerberatungsgmbH., 2351 Wiener Neudorf, Triester Straße 14, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 1999 bis 2001, den Wiederaufnahmebescheid Umsatzsteuer des Jahres 2001, die Einkommensteuerbescheide der Jahre 1999 bis 2002, die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2001 und 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Bw. Hr. R (im Folgenden auch Bw. genannt) betreibt das Gewerbe des Altwarenhandels. Über die Veranlagungsjahre 1999 bis 2002 fand in den Jahren 2003 und 2004 (mit Unterbrechungen) eine Betriebsprüfung statt.

Dabei stellte die Betriebsprüfung fest, dass bei Überprüfung der Kassa Ausgangs-Belege bei 49,19 % der für das Jahr 2001 durchgeföhrten Überprüfungshandlungen die Wareneinkäufe betreffend keine, den Erfordernissen des § 162 BAO (Bundesabgabenordnung) entsprechende Empfängernennungen gegeben waren, und diese Mängel für den gesamten Prüfungszeitraum festgestellt werden konnten.

Als Konsequenz daraus erhielt der Wareneinsatz der Bw. laut Erklärung [S 11.081.517 (1999),

S 14.327.548 (2000), S 13.159.273 (2001), € 332.689 (2002)] für den Zeitraum 1999 bis 2002 eine Kürzung im Ausmaß von geschätzten 50 % des „*Wareneinsatzes 0 %*“ (Tz. 17 des Betriebsprüfungsberichtes).

Ebenfalls gestützt auf die Bestimmung des § 162 BAO (Ermangelung der exakten Empfängernennung) wurden den, als „sonstiger Aufwand“ verbuchten Trinkgeldern im Ausmaß von S 21.140 (1999), S 23.250 (2000), S 25.825 (2001), € 1.718 (2002) der buchhalterische Aufwandcharakter verweigert (Tz. 19 des Betriebsprüfungsberichtes).

Damit fand der Gewinn laut Handelsbilanz eine Erhöhung im Ausmaß von S 5.561.898 (1999), 7.187.024 (2000), S 6.678.841 (2001).

Die Abgabennachforderung des Bw. erhöhte sich im Ausmaß von € 205.598,71 (1999), € 261.153,46 (2000), € 242.240,36 (2001) gegenüber den, vom Bw. übermittelten Abgabenerklärungen; die Einkommensteuer des Bw. wurde für das Jahr 2002 von der Betriebsprüfung in der Höhe von € 74.382,77 festgesetzt.

Für das Jahr 2001 wurde (Tz. 15 des Betriebsprüfungsberichtes) der Wareneinkauf aus einer Rechnung (Lieferant „W“) in Höhe von 73.380,-- sowie die daraus resultierende geltend gemachte Vorsteuer (Wareneinkauf 20 %) in Höhe von S 12.230,-- von der Betriebsprüfung mit der Begründung nicht anerkannt, da die angegebene Adresse im 12 Wiener Gemeindebezirk nicht gelegen sei und ein Unternehmen „Wenzel“ den Erhebungen nach nicht existent gewesen sei.

Mit 9. Dezember 2004 erhebt der Bw. gegen die Abgabenbescheide, allesamt datiert mit 4. November 2004 das Rechtsmittel der Berufung. Diese richtet sich gegen die Wiederaufnahmbescheide betreffend die Einkommensteuer der Jahre 1999 bis 2001, sowie gegen den Wiederaufnahmbescheid betreffend die Umsatzsteuer des Jahres 2001, sowie gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 1999 bis 2001 und die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2000 und 2001.

In der Berufung und in der mit 29. Dezember 2004 datierten Berufungsergänzung wendet sich der Bw. im wesentlichen dagegen, dass

- (a) das „*Verlangen nach Empfängerbenennung gem. § 162 BAO*“ eine „*rechtswidrig*“ gesetzte, im Ermessen stehende behördliche Handlung der Betriebsprüfung gewesen sei, da die Tatsache des Wareneinkaufes mittels Kalkulation, Materialbuchhaltung, und Preisvergleichen „*diverser privaten Lieferanten des Altmetallmarktes*“ belegbar gewesen wäre,
- (b) das Verlangen der Behörde nach Empfängernennung keine den Bw. treffende „*unverschuldet tatsächliche Unmöglichkeit*“ darstellen dürfe,
- (ba) dem „*Grundsatz von Treu und Glauben*“ folgend, anlässlich einer Betriebsprüfung der Jahre 1992 bis 1994 vorgebracht worden sei, dass der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshof folgend so genannte „*Bagatelleinkäufe*“ von privaten Verkäufern eine

exakte Empfängernennung als unzumutbar erscheinen lassen, und diese Auffassung für die Monate November und Dezember 1994 auch die Betriebsprüfung (Ende November 1996) akzeptiert habe. Man sei daher seitens des Bw. zu Recht davon ausgegangen, dass es keine Verpflichtung für den Bw. gegeben habe, die Identität der Lieferanten zu überprüfen. Wenn nun nachträglich die Betriebsprüfung eine entsprechende Empfängernennung verlange, handle es sich, da diesbezügliche Daten eben nicht überprüft worden seien, und damit nicht vorhanden sein können, um eine Unmöglichkeit der Erfüllbarkeit dieser Forderung, an welcher den Bw. kein Verschulden treffe; die Empfängernennung sei daher nach Ansicht des Bw. „*unerfüllbar und unzumutbar*“.

(bb) Bagatelleinkäufe (VwGH vom 29. November 1988, 87/14/0203): Bei geringwertigen Einkäufen in großer Zahl von regelmäßig privaten Verkäufern, die Höhe des durchschnittlichen Bezuges von privaten Verkäufern in Höhe von S 5.000,--, (exakt S 8.912,51), sei die Empfängernennung unzumutbar,

(bc) In der Altmetallbranche herrsche die Usance der Nichtüberprüfung der privaten Lieferanten. „*Würde er (der Bw.) nämlich von privaten Lieferanten nur bei Vorlage eines Ausweisdokuments Ware ankaufen, könnte er nicht mehr genug Ware einkaufen, um sein Unternehmen mit Gewinn bzw. kostendeckend zu betreiben*“.

(c) Weiters sei „*das Verlangen nach Empfängernennung nur dann zulässig, wenn sicher seit, dass der Empfänger mit den erhaltenen Beträgen der Besteuerung unterliegen würde*“. Wenn man davon ausgehen kann, dass die überwiegend privaten Lieferanten Dienstnehmer waren, die Einkünfte bis zu einem Veranlagungsfreibetrag von damals S 10.000 nicht zu versteuern hatten, (allfällige Betriebsausgaben wie etwa Fahrtkosten noch gar nicht berücksichtigt, sei das Verlangen nach Empfängernennung als rechtswidrig zu beurteilen.

(d) Überdies sei die Qualität der Ermittlungshandlungen im Stichprobenmonat Juni des Jahres 2001 zu beanstanden, da die Überprüfungshandlungen, drei Jahre nach den Geschäftsfällen gesetzt wurden, und detaillierte Ergebnisse (welche Besuche, wann, an welchem Ort, wer befragt, mit welchen Ergebnissen, wie viele Zeugen befragt wurden, welche Art der Erhebungen getätigt wurden) dem Bw. nicht mitgeteilt worden. Aus dem Umstand, dass auf eine im Hauspostkasten hinterlegte Karte des abgabenrechtlichen Erhebungsdienstes keine Reaktion erfolgte (M) könne eine nicht ordnungsmäßige Empfängernennung nicht abgeleitet werden. Angaben vom Inhaber eines im Nachbarhaus eingemieteten Autohauses (A) seien falsch interpretiert worden.

(e) Es werde auch bekämpft, dass bei dem Ergebnis von 49, 19 % der errechneten nicht geklärten Wareneinkaufs eine Rundung auf 50 % durchgeführt wurde, sowie die Übertragung dieses Wertes auf den gesamten Beobachtungszeitraum übertragen wurde.

Tz. 15 Wareneinkauf Wenzel: Die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer

2001 sei bei einem Betrag von S 12.230,-- und einem Vorsteueraufkommen in Höhe von S 2.690.772,69 im Hinblick auf die Geringfügigkeit unzulässig.

Bei den Trinkgeldern handle es sich um Beträge, welche den LKW-Fahrern von gewerblichen Lieferanten bzw. gewerblichen Kunden für deren Mithilfe beim Auf- bzw. Abladen von Altmetallen ausgezahlt worden seien. In Anbetracht der Geringfügigkeit der Beträge sei das Verlangen nach Empfängerbenennung unzumutbar, die betriebliche Veranlassung sei zumindest glaubhaft gemacht worden. Es wird der Berufung eine Liste der Empfängerbenennung beigelegt, in welcher die Betriebsprüfung keine konkrete Begründung angeführt habe, warum diese Belege als mangelhaft bezeichnet eingestuft wurden (Betrag des Wareneinkaufes S 205.694,40 oder 35,51 % des Wareneinkaufes 0 %).

Zur Berufung vom 9. Dezember 2004 und der mit 29. Dezember 2004 übermittelten gesonderten Berufungsbegründung nimmt die Betriebsprüfung dahingehend Stellung, als sich die vorgefundenen Mängel der Empfängernennung über den gesamten Prüfungszeitraum erstreckt haben. Teilweise seien auch die Selben fingierten Namen und nicht existenten Adressen bei stichprobenartigen Überprüfungen in anderen Zeiträumen als in den konkret überprüften Kassa Ausgangs Belegen des Monats Juni 2001 vorgefunden worden.

Als Beispiele werden der Kassa Ausgangs Beleg vom 5. Oktober 1999 angeführt, in welchem als „*Betragsempfänger*“ ein *Hr. Mustermann* wohnhaft in der *Musterstraße* angeführt worden seien. Weiters sei als Kassa Ausgang Beleg vom 16. November 2000 ein *Hr. Franz Hasenbein* wohnhaft in der *Blaukornstraße* genannt. Im Kassa Ausgang Beleg vom 17. Jänner 2001 habe die Betriebsprüfung bei der Überprüfung, an welcher Adresse der Liefernde wohnhaft war, die „***Glaubst Du, Find michg.***“ feststellen können.

Dem Vorbringen des Bw. (e) dass von 49, 19 % auf 50 % aufgerundet worden sei, begegnet die Betriebsprüfung mit dem Hinweis, dass tatsächlich ein errechneter Kürzungsfaktor von 50,37 % ermittelt worden sei, und dieser auf 50 % abgerundet worden sei.

Dem in der Berufung ausgesprochenen Vorwurf der nicht korrekten Grundlagenermittlung (d) tritt die Betriebsprüfung dahingehend entgegen, dass den Kassa Ausgangs Beleg Nr. 1147 betreffend (387 kg Kupfer und 1.439 kg Messing) der als Verkäufer genannte J, wohnhaft in E zu Protokoll gegeben habe, dass ihm die Firma des Bw. unbekannt sei und er nie mit Buntmetallen gehandelt habe. Bei der ihm vorgelegten Rechnungsunterschrift handle es sich um eine Fälschung.

Hr. G, T (Kassa-Ausgangs Beleg vom 13. Juni 2001 über 712 kg Aluminium), Hr. N, Wr (Beleg vom 31. Mai 2001 über 802 kg Aluminium) gaben an, dass nie eine Geschäftsbeziehung zur Bw. bestanden habe.

Hr. K habe angegeben, dass anstatt der vermerkten 713 kg Aluminium lediglich 300 kg Aluminium geliefert worden seien. Hr. Ag sei weder im zentralen Melderegister noch bei

Erhebungen an der angegebenen Wohnadresse auffindbar gewesen. Erhebungen seien auch in den Gemeindeämtern getätigt worden. Zum Wareneinkauf „We“ habe der benachbarte Rauchfangkehrermeister bekannt gegeben, dass an der angegebenen Adresse seit rund zwanzig Jahren keine Geschäftstätigkeit mehr ausgeübt worden sei und die Lagerräume leer seien. Im zentralen Melderegister sei ein Hr. „We“ nicht auffindbar gewesen.

Es werde darauf hingewiesen, dass seitens der Betriebsprüfung „alle Belege mit fingierten Namen und Adressen ausdrücklich beanstandet wurden“, seitens des Bw. jedoch „keine Äußerungen zu den tatsächlichen Verkäufern der Metalle“ erfolgt sei.

Dem Vorwurf (ba) auf eine Verletzung von Treu und Glauben tritt die Betriebsprüfung mit dem Hinweis entgegen, dass im Zuge der Betriebsprüfung der Jahre 1992 bis 1994 die Existenz von privaten Lieferanten nicht geprüft worden sei. Eine Stellungnahme der damaligen Prüferin, welche diese Aussage bestätigt, wird beigelegt.

Dem Argument der Bagatelleinkäufe (bb) tritt die Betriebsprüfung mit dem Argument entgegen, dass rund 50 % des Wareneinkaufes Bagatelleinkäufe betroffen habe (Juni 2001, Höhe rund S 2.000) welche als Bagatelleinkäufe auch anerkannt worden seien.

Sämtliche Prüfungsfeststellungen seien bereits im Zuge der Besprechung vom 21. Oktober 2003 im Beisein des Bw. und Hrn. Mag. Pinkel dessen steuerlichen Vertreters besprochen worden, weiters auch in der Besprechung vom 10. Dezember 2003. In einer Besprechung vom 14. April 2004 sei vereinbart worden, dass das Ausmaß der Gewinnzurechnung entsprechend den nicht aufklärbaren Wareneinkäufen zu ermitteln wäre. Die Berechnung habe dann rund 50 % der Wareneinkäufe ergeben.

Mit Hinweis auf Erkenntnis Zl. 90/14/0179 des Verwaltungsgerichtshofes führt die Betriebsprüfung aus, dass aus dem Unterbleiben von Beanstandung in früheren Prüfungszeiträumen kein Beibehalten einer unrichtigen Vorgangsweise abzuleiten sei.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz legt ihrer rechtlichen Beurteilung folgenden als erwiesen zu betrachtenden Sachverhalt zugrunde. Der Bw. ist, sich berufend auf ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH Zl. 87/14/0203 vom 29. 11. 1988), davon ausgegangen, dass bei Bagatelleinkäufen von privaten Lieferanten eine Überprüfung des Namens und der Wohnadresse des Lieferanten nicht zwingend zu erfolgen habe. Weiters herrscht ein Handelsbrauch dahingehend, dass die Überprüfung von Namen und Anschrift der Lieferanten in der Branche des Altmetallwarenhandels unüblich ist.

Ausgehend von dieser Konstellation ist die Betriebsprüfung bei rund 50 Prozent der Wareneinkäufe auf Mängel im Sinne einer exakten Empfängerbenennung des § 162 BAO bei den Lieferadressen und Lieferantennamen gestoßen.

## 1. Wiederaufnahme des Verfahrens

hinsichtlich der Einkommensteuer 1999 bis 2001, Umsatzsteuer des Jahres 2001:

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

Wiederaufnahmegründe sind im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (*nova reperta*). Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. Daher können zB Kenntnisse des Lohnsteuerprüfers für die Einkommensteuerveranlagung neu hervorkommen. Maßgebend ist überdies der - auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen gegebene - Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (s. *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 303 Tz 13f., und die dort angeführten Nachweise). Es obliegt dem Abgabepflichtigen, der zuständigen Stelle im Rahmen der jeweiligen Abgabenerklärung alle für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände bekannt zu geben (§ 119 BAO). Dass etwa die Prüfungsabteilung in einem ein anderes Prüfungsjahr betreffenden Prüfungsverfahren von den maßgebenden Tatsachen Kenntnis hatte, steht einer Wiederaufnahme nicht entgegen (s. zB VwGH vom 29. Mai 2001, 97/14/0036).

Gleichartige, für einen längeren Zeitraum wirkende (überperiodische) Sachverhalte, wie etwa Tätigkeitsarten oder Tätigkeitsmerkmale, bilden je Besteuerungszeitraum und je Besteuerungszeitpunkt für sich den maßgebenden Sachverhalt. Erfolgt die Besteuerung nach den Erklärungen und stellt sich später heraus, dass der Sachverhalt ein anderer ist, so liegt darin eine neu hervorgekommene Tatsache, die je Bescheideinheit aufgegriffen und zur Grundlage einer Wiederaufnahme des Verfahrens genommen werden kann, auch wenn die Art dieses Zustandes bzw. dieser Gegebenheiten schon von früheren Besteuerungsvorgängen her bekannt war. Das bedeutet, dass Dauersachverhalte, also über einen Besteuerungszeitraum hinauswirkende und bestehende Verhältnisse und Zustände für jeden einzelnen Besteuerungszeitraum neu hervorgekommen sein können, auch wenn sie bei Besteuerung eines früheren Zeitraumes bereits bekannt waren (*Stoll*, BAO-Kommentar 2933f.)

Allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen schließt die amtswegige Wiederaufnahme nicht aus (*Ritz*, aaO, § 303 Tz 16, mwN).

Seitens der Betriebsprüfung wurde die Wiederaufnahme des Verfahrens mit den bei der Betriebsprüfung festgestellten materiellen und formellen Aufzeichnungsmängeln durch bei der Betriebsprüfung festgestellten nicht richtigen Lieferantennamen und Lieferantenadressen

(Scheinbezeichnungen) begründet.

Der Bw. bringen nun bezüglich der von der Betriebsprüfung vorgenommenen Wiederaufnahme betreffend die Einkommensteuerbescheide im wesentlichen vor, dass „*ohne den geringsten Zweifel feststehe*“ dass der Wareneinkauf durch eine „*lückenlos und tagfertig geführte Materialbuchhaltung des Unternehmens*“ nachgewiesen werden konnte.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens Umsatzsteuer 2001 wird darüber hinaus noch mit dem Argument der Geringfügigkeit der Fehlerhaftigkeit der überprüften Aufzeichnungen bekämpft.

Der Bw. übersieht dabei, dass entsprechend der Feststellungen Betriebsprüfung nahezu die Hälfte der überprüften Wareneinkaufsbelege eine Fehlerhaftigkeit hinsichtlich der Namen der Lieferanten oder der Lieferadressen aufgewiesen haben. Diese grundsätzliche Fehlerhaftigkeit wird seitens des Bw. auch nicht in Abrede gestellt. Der Bw. verweist vielmehr darauf, dass es *nicht erforderlich gewesen wäre* die exakten Daten die Lieferanten und Lieferantenadressen bereit zu stellen. Dies kann in der vom Bw. behaupteten Allgemeingültigkeit jedoch nicht gesagt werden. Bei einer derart nicht nachvollziehbaren „Lieferantenstruktur“ lässt sich die vom Bw. vorgebrachte Ordnungsmäßigkeit seiner Aufzeichnungen jedoch nicht erfolgreich argumentieren (siehe Pt. 2 unten zur Frage der Erforderlichkeit der Empfängerbenennung). Die Erforderlichkeit der Nachvollziehbarkeit der Lieferantenstruktur ergibt sich, wie dies die Betriebsprüfung in ihrer Feststellung ansatzweise, und in Ihrer Stellungnahme zur Berufung als Replik zu Pt 1 b der Berufung ausgeführt hat schon daraus, dass bei der Bw. fingierte Namen und Adressen festgestellt werden konnten, aber auch hinsichtlich der Mengen der gelieferten Waren eine entsprechende Fehlerhaftigkeit festzustellen war, welcher der Bw. in seiner Berufung nicht entgegengetreten ist (die von der Betriebsprüfung festgestellten falschen Liefermengen).

Was die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Umsatzsteuer des Jahres 2001 betrifft wird darauf hingewiesen, dass der Bw. auf Seite 9 der übermittelten Berufung (Pt. 2) darauf hinweist, dass „*der vorgenommene Vorsteuerabzug in Höhe von ATS 12.230,00 auf einem Buchungsfehler*“ beruhe und „*der Beleg tatsächlich nicht vorsteuertauglich*“ gewesen sei. Mit diesem Hinweis wendet sich der Bw. jedoch nicht erfolgreich gegen die von der Betriebsprüfung erfolgte Interessensabwägung, bei der die Betriebsprüfung dem Gesichtspunkt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dem Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit gegeben hat. Der im Jahre 2001 unbestrittener Weise zu unrecht in Anspruch genommene Vorsteuerabzug in Höhe von S 12.230,-- kann in seinem Gesamtausmaß überdies als nicht mehr als nur geringfügig bezeichnet werden (vgl. VwGH vom 14. 12. 1995, 94/15/0003, wo der Verwaltungsgerichtshof eine Umsatzsteuernachforderung in Höhe von S 611,-- als geringfügig bezeichnet hat). Die Feststellung bezüglich der Fehlerhaftigkeit bei den Lieferanten und Lieferadressen waren dem

Finanzamt bei Einreichung der Abgabenerklärungen nicht bekannt. In der Berufung hat sich der Bw. nicht erfolgreich gegen das von der Betriebsprüfung behauptete Vorliegen von die Empfängerbenennung betreffenden nicht fehlerfreien Aufzeichnungen gewendet. Damit trifft es nicht zu, dass, wie der Bw. in der Berufung ausgeführt hat, die Angaben zu den Einkäufen *vollständig, plausibel und fehlerfrei* gewesen sind. Die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO war somit nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz als zulässig zu beurteilen.

2. Zur Frage der Erforderlichkeit der Empfängerbenennung für den vorliegenden Fall (rechtliche Grundlage, Rechtsprechung): Die Betriebsprüfung stützt ihre Feststellung auf die Bestimmung des § 162 BAO (Bundesabgabenordnung), wonach in Abs. 1 normiert ist, dass wenn Abgabepflichtige beantragen, dass Aufwendungen abgesetzt werden, die Abgabenbehörde verlangen kann, dass der Abgabepflichtige die *Empfänger der abgesetzten Beträge genau zu bezeichnen* hat.

§ 162 Abs. 2 lautet: Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs. 1 verlangten Angaben *verweigert, sind* die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen.

Bei Verweigerung der verlangten Angaben sind die betreffenden Aufwendungen zwingend nicht anzuerkennen, sie sind auch nicht im Schätzungswege zu berücksichtigen (VwGH 29. 11. 1988, 87/14/0203), sofern das Verlangen sich als rechtmäßig erweist.

Das Verlangen der Empfängerbenennung ist vor allem dann rechtswidrig (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung Tz. 3 ff. zu § 162 BAO), wenn der Auftrag offenbar unerfüllbar ist (VwGH 2. 3. 1993, 91/14/0144).

Dies ist nach der Rechtsprechung *nur dann der Fall*, wenn eine unverschuldeten tatsächliche Unmöglichkeit vorliegt, die Empfänger namhaft zu machen (VwGH 29. 11. 1988, 87/14/0203). Eine solche Unmöglichkeit kann z. B. beim *unverschuldeten Verlust von Unterlagen* vorliegen (VwGH 19. 2. 1965, 44/64).

Hingegen wird es vielfach *im Verschulden liegen, Geschäftsbeziehungen so zu gestalten*, dass die Person des Empfängers nicht namhaft gemacht werden kann (VwGH 2. 3. 1993, 91/14/0144).

Abweichend von diesem Grundsatz kann es bei so genannten Bagatelleinkäufen (geringwertige Einkäufe von regelmäßig „privaten“ Verkäufern, insbesondere wenn es um laufende Geschäfte in großer Zahl geht) unzumutbar sein, die Verkäufer namentlich festzuhalten (VwGH 29. 11. 1988, 87/14/0203).

Die Nennung einer *beliebigen Person* reicht zur Anerkennung von Ausgaben jedenfalls nicht (VwGH 17. 11. 1982, 81/13/0194, 82/13/0036, 82/13/0037).

Als Angabe zur Identifizierung reicht nicht der Nachname (VwGH 25. 11. 1992, 89/13/0043). Aufwendungen sind für den Fall der Verweigerung der betreffenden Angaben auch dann

*zwingend* nicht anzuerkennen, wenn die Tatsache der Zahlung und beispielsweise deren betriebliche Veranlassung an sich unbestritten sind (vgl. Doralt/Ruppe, Steuerrecht II, 204). § 162 stellt als „formale Beweisregel“ eine Ausnahme vom Grundsatz der freien Beweiswürdigung dar (vgl. Ritz, BAO § 162 Tz. 12)

Daher ist der Einsatz des § 162 BAO nach Stoll (Steuerschuldverhältnis, 173) nur dann gerechtfertigt,

*„wenn man auf Grund der tatsächlichen Gegebenheiten und der Beweisführung sowohl zur Auffassung gelangen könnte, die Ausgaben seien geleistet worden als auch zur Einstellung, sie seien nicht geleistet worden“.*

War die Anwendung des § 162 BAO zulässig, so bleibt für eine *Glaubhaftmachung* im Sinne des § 138 bzw. für eine *Schätzung* im Sinne des § 184 BAO der Aufwendungen kein Raum (VwGH 2. 3. 1993, 91/14/0144).

Der Bw. argumentiert nun in seinen dem Finanzamt übermittelten Schriftsätze (Berufung, Berufungsergänzung), dahingehen, dass es keinen Zweifel darüber gebe, dass der erklärte Wareneinkauf tatsächlich erfolgt sei. Demgegenüber vertritt die Abgabenbehörde erster Instanz, gestützt auf bei der Betriebsprüfung festgestellte formelle Mängel (unterlaufene Fehler in der korrekten *Bezeichnung der Lieferanten* und der diesbezüglichen *Adressen* der Lieferanten) und materielle Mängel (Aussagen von Lieferanten, dass die *falsche Menge* bei den Materialeinkäufen angegeben worden sind, vgl. Erhebungen bezüglich Hrn. K) in der Materialbuchhaltung die Auffassung, dass von Seiten der Betriebsprüfung jedenfalls zu Recht Zweifel darüber bestehen könnten, ob der vom Bw. erklärte Wareneinkauf (jedenfalls der Höhe nach im Ausmaß der von der Betriebsprüfung festgestellten 50 %) tatsächlich erfolgt ist. Hinsichtlich der falschen Liefermengen haben die Erhebungen zweifelsfrei ergeben, dass beispielsweise Hr. K nicht 713 Kg Aluminium sondern rund 300 Kg. Aluminium bezogen hat (Rechnung vom 18. Juni 2001). Eine gegenteilige Aussage findet sich in der Berufung nicht. Die diesbezüglich vorgebrachten Zweifel entbehren auch, nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz, nicht der erforderlichen Schlüssigkeit, als es der Betriebsprüfung trotz der vom Bw. zu verantwortenden *Ungenauigkeit* bei der Erhebung der Namen sowie Adressen der bekannt gegebenen „Lieferanten“ gelungen ist, Personen ausfindig zu machen, die bestätigten, dass ihnen die Firma des Bw. *gar nicht bekannt sei*, bzw. dass diese Personen *mit Altmetallen nicht gehandelt haben*, also ihre Namen vom Bw. dazu verwendet wurde, Ausgaben im Bereich des Altwareneinkaufes durch den Bw. nur vorzutäuschen. Auch den diesbezüglichen Aussagen wurden in der Berufung von Seiten des Bw. nicht entgegengetreten.

Die bewusste Bekanntgabe falscher „Lieferanten“ und „Lieferadressen“ ergibt sich für die Abgabenbehörde zweiter Instanz *eindeutig* daraus, dass der Bw. in seinen Aufschreibungen

auch fingierte Namen, also Belege mit Phantasienamen wie „Mustermann“, „Hasenbein“, „Musterstraße“, „Blaukornstraße“ angeführt hat, oder im Zusammenhang mit der von der Betriebsprüfung gem. § 162 BAO abverlangten Lieferadressen, zur Überprüfung der tatsächlich erfolgten Materialeinkäufe auch eine „*Glaubst Du, Findmichg.*“ Aufgeschienen ist. Damit zeigt sich nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz aber, dass es dem Bw. nicht, wie dieser in der Berufung ausgeführt hat, darum gelegen war, die tatsächlich erfolgten Materialbezüge dem Erfordernis der Abgabenvorschriften aufzeichnen *zu wollen*, auch nicht dass dabei diesem gewisse Fehler unterlaufen sind, sondern dass der Bw. sein Verhalten dahingehend gesetzt hat, dass die Lieferbeziehungen bewusst so gestaltet wurden, dass die Personen des Warenbezuges nicht (oder nicht im erforderlichen Ausmaß) feststellbar waren, und der Bw. auch Phantasiebezeichnungen und Phantasielieferanten als Lieferanten genannt hat. Damit kann sich der Bw. jedoch nicht darauf berufen, dass ihn eine *unverschuldete Unmöglichkeit* in der Nennung der „Lieferanten“ getroffen habe. Vielmehr hat der Bw. im vorliegenden Fall ein Verhalten gesetzt, welches darauf hin ausgerichtet war, Fehler in den eigenen Aufzeichnungen zu produzieren respektive diese zu dulden.

Die Betriebsprüfung hat demgegenüber, in einem ihr in diesem Zusammenhang noch möglichen Ausmaß (Schwierigkeit der Überprüfung der „Lieferanten“ bei Verschleierungsabsicht) die fehlerhaften Materialbezugsvorgänge durch interne Erhebungen (Abfrage bei der zentralen Meldebehörde) und externe Befragung (Erhebungen an den Adressen der genannt „Lieferanten“), so weit es ihr eben möglich und zumutbar war, im Ausmaß von mehr als 50 % ermittelt.

Zu dieser Feststellung hat sich der Bw. nur dahingehend geäußert, dass eine Zulässigkeit der Empfängernennung generell *rechtswidrig* sei. Dies kann man aber in dieser Allgemeinheit nicht sagen. Da die Betriebsprüfung für den vorliegenden Fall berechtigte Zweifel an den Richtigkeit der Materialeinkäufe hegen konnte (vgl. § 162 BAO Stoll (Steuerschuldverhältnis, 173), ist die Aufforderung der Empfängernennung, entgegen den Ausführungen des Bw. in der Berufung, nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz, zu Recht erfolgt. Dies ergibt sich schon aus den im Verfahren unwidersprochenen Feststellungen hinsichtlich der Fehler bei der Menge der Metallbezüge (Aluminiumeinkäufe).

Auch ist zum Vorbringen des Bw., dass es sich bei den angesprochen Wareneinkäufen im Bagatelleinkäufe gehandelt habe, bei welchen es dem Bw. unzumutbar gewesen wäre, die Verkäufer namentlich festzuhalten, von Seiten der Abgabenbehörde zweiter Instanz anzumerken, dass es im Verschulden des Bw. gelegen ist, wenn er seine Geschäftsbeziehungen derart gestaltet hat, dass die Person der Empfänger schlussendlich nicht namhaft gemacht werden konnten. Dies ergibt sich schon aus dem Anführen von fingierten Namen (wie z. B. Mustermann). In den Erkenntnissen vom 29. 11. 1988,

87/14/0203, 0204 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass in dem dort angeführten Fall die Aufforderung der Betriebsprüfung auf Empfängerbenennung *nur Lieferanten betroffen hat, von denen der Bf. Unter fingierten Namen Altmetalle um jeweils mehrere tausend Schilling bezogen haben*. Bei solchen Verkäufen, so der Verwaltungsgerichtshof, *war es der Bf. durchaus zumutbar, anlässlich ihrer Zahlungen die Identität der Lieferanten, von denen sie ja nach der Übung des Geschäftsverkehrs die Bestätigung der Zahlungen verlangen konnten, festzustellen*. Auch für den hier vorliegenden Fall gilt, dass die Betriebsprüfung die Nennung der Lieferanten und Lieferadressen in den von ihr beanstandeten Fällen begehrte hat, dieser Aufforderung seitens des Bw. jedoch nicht nachgekommen wurde. Wenn der Bw. weiters vermeint, dass im Handelsbrauch die Überprüfung mittels Ausweisen eine Unüblichkeit darstellen würde, wird dazu bemerkt, dass es jedenfalls nach der Übung des Geschäftsverkehrs gebräuchlich ist, eine Bestätigung der Zahlungen zu verlangen. Dieser Übung kommt der Bw. jedoch nicht dadurch nach, indem er Namen und Adressen von Lieferanten fingiert. Dass den Bw. andere als geschäftliche Rücksichten daran hinderten, vermochte er im gesamten Verfahren nicht darzutun. Dem Hinweis des Bw. in Punkt bc der Berufung, dass eine Geschäftstätigkeit mit Gewinnerzielung oder Kostendeckend bei Überprüfung der Lieferanten nicht mehr möglich wäre ist zu entgegnen, dass eine Bestätigung der Zahlungen, weil diese allgemein üblich ist, dem Bw. diesbezüglich keinerlei wettbewerbsmäßige Nachteile beschert hätte. Von einer Überprüfung mittels Ausweisen ist die Betriebsprüfung jedoch nicht ausgegangen. Es hätte vielmehr genügt, die wahren Namen und Adressen zu vermerken, anstatt beispielsweise eine „**Glaubst Du, Find michg.**“ anzuführen.

Wenn der Bw. abschließend die Einvernahme der Prüferin Frau B, die Feststellung der Identität der namentlich nicht mehr bekannten Mitarbeiterin des abgabenrechtlichen Erhebungsdienstes, sowie die Einvernahme des nicht mehr bekannten Organs der Finanzstrafbehörde zur „Untermauerung“ seiner Darstellung begehrte wird dazu ausgeführt, dass die Betriebsprüfung in ihrer Stellungnahme darauf hingewiesen hat, dass sämtliche Feststellungen des Betriebsprüfungsverfahrens die Mängelhaftigkeit der Empfängerbenennung betreffend mit dem Bw. im Amtsgebäude im Beisein mit dessen steuerlichen Vertreter am 10. Dezember 2003 besprochen worden sind. Am 21. Oktober 2003 sei das vom Bw. angeführte Erkenntnis mit der Betriebsprüfung diskutiert worden. In einer weiteren Besprechung am 14. April 2004 im Amtsgebäude hatte der Bw. mit dessen steuerlichen Vertreter die überdies Möglichkeit des Gespräches mit der zuständigen Fachbereichsleiterin. Bei diesen Besprechungen sei die Feststellungen der Betriebsprüfung die Aufzeichnungsmängel betreffend besprochen worden und der Rechtsstandpunkt des Finanzamtes die Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO betreffend dargestellt worden. Das

---

Betriebsprüfungsverfahren, welches vom 2. April 2003 bis 13. Oktober 2004 (mit Unterberechnungen) angesetzt war hat somit dem Bw. im ausreichenden Ausmaß Gelegenheit geboten, seinen Rechtsstandpunkt darzulegen. Von dieser Möglichkeit hat der Bw. und dessen steuerlicher Vertreter, nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz auch erforderlichen Ausmaß mitgewirkt, sodass dieses einer rechtlichen Beurteilung zugängig war. Weiters hat die Betriebsprüfung in der schriftlichen Stellungnahme vom 18. Juni 2004 dem Begehr des Bw. der Einvernahme der Prüferin Frau B insoweit Rechnung getragen, als diese zur Betriebsprüfung, Prüfungsbeginn 6. November 1996, Schlussbesprechung 20. November 1996, „*soweit noch erinnerlich*“ Stellung genommen hat und dabei festgehalten, dass die Problematik im Wechsel von der Rufbuchhaltung auf EDV-Buchhaltung bestanden habe und aus diesem Grunde hauptsächlich eine Überprüfung der betragsmäßigen Richtigkeit erfolgt ist. Wenn die Prüferin in der im Jahre 2004 erstellten Stellungnahme abschließend vermeint, dass ihr nach acht Jahren, die Prüfung fand im Jahre 1996 statt, weitere Details nicht mehr erinnerlich sind, so kann dies zum einen von der Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht beanstandet werden und lässt, eine weitere vom Bw. geforderte Befragung nach nunmehr dreizehn Jahren als nicht die Erkenntnis fördernd und demnach entbehrlich erscheinen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 15. September 2009