

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

29.11.1988

**Geschäftszahl**

87/14/0203

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Schubert, Dr. Hnatek, Dr. Pokorny und Dr. Karger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Wimmer, über die Beschwerde der D O in E, vertreten durch Dr. Wilfried Plattner, Rechtsanwalt in Innsbruck, Fallmerayerstraße 10, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat) vom 4. November 1987, Zl. 30.830-3/87, betreffend Einkommensteuer für 1981 bis 1983 sowie Gewerbesteuer für 1982 und 1983, zu Recht erkannt:

**Spruch****Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 2.760,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Die Beschwerdeführerin betrieb in den Streitjahren einen Handel mit Almetallen. Den Wareneinsatz wies sie in den Erfolgsrechnungen der Streitjahre mit S 3.421.035,88 (1981), S 2.511.379,67 (1982) und S 3.771.720,33 (1983) aus (Warenbestände Ende 1980 S 26.492,--, 1981 S 11.749,--, 1982 S 24.936,-- und 1983 S 29.634,--).

Bei einer abgabenbehördlichen Prüfung (BP) im Unternehmen der Beschwerdeführerin stellte der Prüfer fest, dass sie für einen Teil des Wareneinkaufes nicht existierenden Lieferanten Gutschriften erteilt hatte, wobei diese Wareneinkäufe 1981 S 1.723.877,--, 1982 S 843.582,-- und 1983 S 1.573.915,-- betragen hatten. Da die Beschwerdeführerin die Namen der Lieferanten nicht bekannt gab, versagte die BP diesen Wareneinkäufen gemäß § 162 BAO die steuerliche Anerkennung.

Gegen die den Prüfungsfeststellungen folgenden Abgabenbescheide wandte die Beschwerdeführerin mit Berufungen ein, dass die strittigen Aufwendungen jedenfalls durch Schätzung zu berücksichtigen wären.

Das Finanzamt teilte der Beschwerdeführerin in weiterer Folge die strittigen Einkaufsbelege im einzelnen mit und forderte sie zur Bekanntgabe der tatsächlichen Lieferanten auf. Dazu erklärte die Beschwerdeführerin, sie habe die Belege im Vertrauen auf die Angaben der Lieferanten errichtet, es handle sich um tatsächlich getätigte Wareneinkäufe.

Nach einer abweisenden, ebenfalls auf § 162 BAO gegründeten Berufungsvorentscheidung beantragte die Beschwerdeführerin die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte in diesem Antrag aus, sie könne die fraglichen Lieferanten nicht bekannt geben, weil ihr diese mit falscher Identität gegenübergetreten seien. Damit wäre die Namhaftmachung der Lieferanten tatsächlich unmöglich.

Die belangte Behörde gab der Berufung der Beschwerdeführerin mit dem angefochtenen Bescheid keine Folge und legte begründend dar, es widerspreche allen wirtschaftlichen Erfahrungen, dass eine derartige Anzahl von Unternehmern (1981: 39, 1982: 22 und 1983: 30 verschiedene Firmen) mit falscher Identität in Erscheinung träten. Angesichts der absoluten Höhe des strittigen Aufwandes sowie der Höhe der einzelnen Gutschriftsbeträge und unter Berücksichtigung der erheblichen Mengen der angeführten Waren könnte nur ein begrenzter, in der Branche der Beschwerdeführerin tätiger Lieferantenkreis in Frage kommen, welcher ihr bekannt sein müsste. Die tatsächliche Unmöglichkeit, die Empfänger der Betriebsausgaben zu bezeichnen (wie z.B. der unverschuldete Verlust von Unterlagen oder die unverschuldete Unmöglichkeit, Personen namhaft zu machen), liege nicht vor; es müsse vielmehr davon ausgegangen werden, dass die Beschwerdeführerin aus geschäftlicher Rücksichtnahme ihrer Auskunftspflicht nicht nachkommen wolle.

Vorliegende Beschwerde macht inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides geltend. Die Beschwerdeführerin trägt im wesentlichen dieselben Argumente vor, wie sie sich in ihren im Verwaltungsverfahren erstatteten Schriftsätzen finden.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und beantragte in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Die Beschwerdeführerin erachtet sich in ihrem Recht auf Nichtbesteuerung nicht realisierter Gewinne bzw. auf richtige Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie auf richtige Ermittlung des Gewerbeertrages der Jahre 1981 "und" (richtig wohl "bis") 1983 verletzt. Aus dieser Umschreibung des Beschwerdepunktes ergibt sich (in Einklang mit den übrigen Ausführungen der Beschwerde), dass nur die Einkommen- und Gewerbesteuer, nicht aber auch die vom Abspruch des angefochtenen Bescheides ebenfalls umfasste Umsatzsteuer Gegenstand der Beschwerde sind.

2. Wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass (unter anderem) Aufwendungen abgesetzt werden, so kann die Abgabenbehörde gemäß § 162 Abs. 1 BAO verlangen, dass der Abgabepflichtige die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet. Soweit er die von der Abgabenbehörde verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nach Abs. 2 der Gesetzesstelle nicht anzuerkennen. § 162 BAO beruht auf dem Grundsatz, dass das, was bei dem einen Abgabepflichtigen abzusetzen ist, bei dem anderen versteuert werden muss, wenn nicht steuerpflichtige Einnahmen un versteuert bleiben sollen. Es kann daher die Absetzung von Betriebsausgaben trotz feststehender sachlicher Berechtigung abgelehnt werden, solange nicht die Möglichkeit, die entsprechenden Einnahmen beim Empfänger zu versteuern, dadurch sichergestellt ist, dass der Steuerpflichtige den Empfänger konkret genannt hat. Es dürfen allerdings dem Steuerpflichtigen keine offenbar unerfüllbaren Aufträge zum Nachweis der Empfänger erteilt werden. "Offenbar unerfüllbar" sind derartige Aufträge aber nur dann, wenn eine unverschuldete tatsächliche Unmöglichkeit, die Empfänger der geltend gemachten Betriebsausgaben namhaft zu machen, vorliegt. Es darf jedoch nicht in der Macht des Steuerpflichtigen gestanden sein, die tatsächlichen Umstände, die ihn an der Bezeichnung der Empfänger hindern, abzuwenden. Geschäftliche Rücksichtnahmen auf den Empfänger der Zahlungen oder Zweckmäßigkeitserwägungen entbinden den Steuerpflichtigen keinesfalls von der ihm obliegenden Auskunftspflicht (siehe zuletzt das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. März 1988 Zl. 87/13/0252-0255, und die dort erwähnte Lehre und Rechtsprechung).

Die Rechtsfolge des § 162 Abs. 2 BAO ist somit nur ausgeschlossen, wenn dem Steuerpflichtigen die genaue Bezeichnung der Empfänger der aufgewendeten Beträge unverschuldetermaßen tatsächlich unmöglich ist. Die Bezeichnung der Empfänger der aufgewendeten Beträge kann jedoch nicht als unverschuldetermaßen tatsächlich unmöglich angesehen werden, wenn dem Steuerpflichtigen die Bezeichnung der Empfänger auf Grund seines eigenen Verhaltens unmöglich wurde. Dies trifft aber grundsätzlich zu, wenn er bei Lieferanten, bei denen die Versteuerung der empfangenen Beträge offenkundig in Betracht kommt, die Feststellung der tatsächlichen Identität unterlässt und in großem Umfang die Angabe fingierter Namen in Kauf nimmt. Denn mit einem solchen Verhalten leistet der Steuerpflichtige jenen Abgabenverkürzungen Vorschub, denen § 162 BAO vorbeugen will (siehe Reeger-Stoll, BAO-Kommentar, FN 7 zu § 162).

Eine andere, von den vorstehend aufgezeigten Grundsätzen abweichende Betrachtung mag geboten sein, wenn es um so genannte Bagatteleinkäufe geht, d.h. um geringwertige Einkäufe von - nach der Art der Geschäfte - regelmäßig "privaten" Verkäufern (vgl. das hg. Erkenntnis vom 16. Dezember 1975, Zl. 885/75). Bei solchen Bagatteleinkäufen kann sich in der Tat die Feststellung der Verkäufer als unzumutbar erweisen, vor allem, wenn es um laufende Einkäufe in großer Zahl geht. Für Bagatteleinkäufe, welche nach der Aktenlage auch die Beschwerdeführerin tätigte, haben die Abgabenbehörden von der Beschwerdeführerin aber ohnedies keine Bezeichnung der Zahlungsempfänger gemäß § 162 BAO gefordert. Die Aufforderung betraf vielmehr nur Lieferanten, die der Beschwerdeführerin unter fingierten Namen Altmetalle um jeweils mehrere tausend Schilling - in einzelnen Fällen um mehr als S 100.000,-, im Durchschnitt aber um rund S 40.000,- - verkauft hatten. Bei solchen Verkäufen war es für die Beschwerdeführerin durchaus zumutbar, anlässlich ihrer Zahlungen die Identität der Lieferanten, von denen sie ja nach der Übung des Geschäftsverkehrs die Bestätigung der Zahlungen verlangen konnte, festzustellen. Dass sie andere als geschäftliche Rücksichten daran hinderten, vermochte sie im gesamten Verfahren nicht darzutun. Das Vorbringen in der Beschwerde, die "fingierten Rechnungen" betrafen nur einen geringen - wegen der Höhe der einzelnen Beträge insgesamt aber gewichtigen - Teil der Bareinkäufe, weist zudem darauf hin, dass die Feststellung der tatsächlichen Verkäufer - immer nur einige wenige in einem Monat - auch von der Zahl der Lieferanten her nicht unzumutbar erscheint.

Die belangte Behörde hat somit die Beschwerdeführerin berechtigterweise aufgefordert, die "fingierten" Lieferanten genau zu bezeichnen. Mangels einer solchen Bezeichnung waren die Zahlungen an diese Lieferanten gemäß § 162 Abs. 2 BAO nicht - auch nicht im Schätzungsweg (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. Jänner 1958, Zl. 1176/56, Slg. Nr. 1754/F, und vom 13. September 1963, Zl. 1728/62) - zu berücksichtigen.

Der angefochtene Bescheid lässt somit keine Rechtswidrigkeit erkennen. Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Von der Durchführung der von der Beschwerdeführerin beantragten Verhandlung konnte der Verwaltungsgerichtshof gemäß § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG absehen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG und die Verordnung des Bundeskanzlers vom 30. Mai 1985, BGBl. Nr. 243.

Wien, am 29. November 1988