

TE Vwgh Beschluss 2024/2/22 Ra 2020/13/0009

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 22.02.2024

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

Norm

BAO §150

BAO §87

BAO §93 Abs3 lita

1. BAO § 150 heute
2. BAO § 150 gültig ab 01.03.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
3. BAO § 150 gültig von 01.01.1962 bis 29.02.2004
1. BAO § 87 heute
2. BAO § 87 gültig ab 01.03.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
3. BAO § 87 gültig von 26.03.2009 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
4. BAO § 87 gültig von 30.12.1989 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
5. BAO § 87 gültig von 19.04.1980 bis 29.12.1989 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980
1. BAO § 93 heute
2. BAO § 93 gültig ab 01.01.1962

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Thoma und den Hofrat MMag. Maislinger sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Schramel, über die Revision der O GmbH in W, vertreten durch die Audit Partner Austria Wirtschaftsprüfer GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 1220 Wien, Wagramer Straße 19, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 26. November 2019, Zl. RV/7104986/2015, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2005 bis 2009 und Körperschaftsteuer 2005 bis 2009, den Beschluss gefasst:

Spruch

Die Revision wird zurückgewiesen.

Die Revisionswerberin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von € 553,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde der Revisionswerberin gegen die Bescheide des Finanzamts vom 30. April 2012 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer 2005 bis 2009 und Körperschaftsteuer 2005 bis 2009 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung ab und sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig sei. Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde der Revisionswerberin gegen die Bescheide des Finanzamts vom 30. April 2012 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer 2005 bis 2009 und Körperschaftsteuer 2005 bis 2009 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung ab und sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Artikel 133, Absatz 4, B-VG nicht zulässig sei.

2

In der Begründung führte das Bundesfinanzgericht zusammengefasst aus, der Unternehmensgegenstand der Revisionswerberin sei die Ausübung des Gewerbes der Drucker im Bereich des Banknotendrucks und sonstigen Sicherheitsdrucks. Die Revisionswerberin sei insbesondere in der Produktion und im Vertrieb von nationalen und internationalen Banknoten tätig.

3

Ab März 2011 habe bei der Revisionswerberin eine Außenprüfung gem. § 147 BAO betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer für die Jahre 2005 bis 2009 stattgefunden. Aufgrund des Verdachts des Vorliegens von Finanzvergehen gemäß §§ 28a und 33 Abs. 1 FinStrG sei die Prüfung gem. § 99 Abs. 2 FinStrG fortgesetzt worden. Am 23. Jänner 2012 habe die Revisionswerberin eine Selbstanzeige eingebracht sowie die Steuererklärungen für das Jahr 2010 übermittelt. Dabei habe die Revisionswerberin bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer 2010 außerbilanzmäßig Provisionen an Dritte, und zwar mit der V im Zusammenhang stehende Provisionen iHv 1,674.059,98 € hinzugerechnet. Die Veranlagung sei erklärungskgemäß erfolgt und der Bescheid in Rechtskraft erwachsen. Ab März 2011 habe bei der Revisionswerberin eine Außenprüfung gem. Paragraph 147, BAO betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer für die Jahre 2005 bis 2009 stattgefunden. Aufgrund des Verdachts des Vorliegens von Finanzvergehen gemäß Paragraphen 28 a und 33 Absatz eins, FinStrG sei die Prüfung gem. Paragraph 99, Absatz 2, FinStrG fortgesetzt worden. Am 23. Jänner 2012 habe die Revisionswerberin eine Selbstanzeige eingebracht sowie die Steuererklärungen für das Jahr 2010 übermittelt. Dabei habe die Revisionswerberin bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer 2010 außerbilanzmäßig Provisionen an Dritte, und zwar mit der römisch fünf im Zusammenhang stehende Provisionen iHv 1,674.059,98 € hinzugerechnet. Die Veranlagung sei erklärungskgemäß erfolgt und der Bescheid in Rechtskraft erwachsen.

4

Im Abschlussbericht der Außenprüfung vom 30. Jänner 2012 werde zur Wiederaufnahme der Verfahren gem. § 303 Abs. 4 BAO auf die Feststellungen in Tz 1 des Berichts verwiesen. Darin werde ausgeführt, die Revisionswerberin habe ab dem Jahr 2005 mit den Notenbanken der Staaten A und S Verträge zum Druck von Banknoten und Münzen abgeschlossen. Von hochrangigen Entscheidungsträgern dieser Staaten seien Provisionen für die Zuschlagserteilung iHv ca. 20 % bzw. 14 % des Auftragsvolumens begehrt worden. Die Geschäftsführer der Revisionswerberin hätten diese Provisionen auf die von ihnen kalkulierten Preise aufgeschlagen und veranlasst, dass nach den Zahlungseingängen 20 % der Beträge auf Konten der Gesellschaften AC, L und V überwiesen worden seien. Zur Verschleierung der Zahlungshintergründe seien mit diesen Gesellschaften rückdatierte Verträge über die angebliche Beratung, Vermittlung und Unterstützung bei der Auftragserlangung abgeschlossen worden. Die einzigen Leistungen dieser Gesellschaften hätten jedoch darin bestanden, die Rückflüsse der Bestechungsgelder an hohe Entscheidungsträger in den beauftragenden Staaten zu sichern. Die jährlichen Zahlungen an diese Gesellschaften seien gemäß § 20 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 iVm § 12 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 nicht abzugsfähig und daher außerbilanziell hinzuzurechnen. Im Abschlussbericht der Außenprüfung vom 30. Jänner 2012 werde zur Wiederaufnahme der Verfahren gem. Paragraph 303, Absatz 4, BAO auf die Feststellungen in Tz 1 des Berichts verwiesen. Darin werde ausgeführt, die Revisionswerberin habe ab dem Jahr 2005 mit den Notenbanken der Staaten A und S Verträge zum Druck von Banknoten und Münzen abgeschlossen. Von hochrangigen Entscheidungsträgern dieser Staaten seien Provisionen für die Zuschlagserteilung iHv ca. 20 % bzw. 14 % des Auftragsvolumens begehrt worden. Die Geschäftsführer der Revisionswerberin hätten diese Provisionen auf die von ihnen kalkulierten Preise aufgeschlagen und veranlasst, dass nach den Zahlungseingängen 20 % der Beträge auf Konten der Gesellschaften AC, L und römisch fünf überwiesen worden seien. Zur Verschleierung der Zahlungshintergründe seien mit diesen Gesellschaften rückdatierte Verträge

über die angebliche Beratung, Vermittlung und Unterstützung bei der Auftragserlangung abgeschlossen worden. Die einzigen Leistungen dieser Gesellschaften hätten jedoch darin bestanden, die Rückflüsse der Bestechungsgelder an hohe Entscheidungsträger in den beauftragenden Staaten zu sichern. Die jährlichen Zahlungen an diese Gesellschaften seien gemäß Paragraph 20, Absatz eins, Ziffer 5, EStG 1988 in Verbindung mit Paragraph 12, Absatz eins, Ziffer 4, KStG 1988 nicht abzugsfähig und daher außerbilanziell hinzuzurechnen.

5

Aufgrund dieser Feststellungen seien im Rahmen der Außenprüfung Provisionen iHv 2,875.000 € im Jahr 2005, 2,056.800 € im Jahr 2006, 5,267.636 € im Jahr 2007, 3,357.898 € im Jahr 2008 und 1,393.138 € im Jahr 2009 als nicht abzugsfähige Aufwendungen beurteilt und bei der Ermittlung der Jahresergebnisse hinzugerechnet worden.

6

Mit Bescheiden vom 30. April 2012 habe das Finanzamt die Verfahren betreffend die Körperschaftsteuer der Jahre 2005 bis 2009 wiederaufgenommen und den Feststellungen der Außenprüfung folgende neue Sachbescheide erlassen. Dagegen habe die Revisionswerberin Beschwerde erhoben.

7

Aus den Veranlagungsakten des Finanzamts sei ersichtlich, dass die ursprünglichen Sachbescheide zur Körperschaftsteuer auf Basis der vorgelegten Steuererklärungen und Jahresabschlüsse erlassen worden seien. In den Bescheiden über die Wiederaufnahme der Verfahren zur Körperschaftsteuer der Jahre 2005 bis 2009 werde zur Wiederaufnahme auf den Außenprüfungsbericht und die darin getroffenen Feststellungen verwiesen. Daraus ergebe sich, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme auf den Neuerungsstatbestand gestützt habe. In Tz 1 des Berichts der Außenprüfung sei festgehalten, dass die Revisionswerberin in den geprüften Jahren Zahlungen für Provisionen geleistet habe, die im Zusammenhang mit Produktionsaufträgen der Staaten A und S für Banknoten und Münzen gestanden seien. Im Rahmen der Außenprüfung sei festgestellt worden, dass die als Aufwand verbuchten Provisionen über in- und ausländische Bankkonten aufgrund von Rechnungen der AC mit Sitz im Libanon, der L mit Sitz in Dubai und der V mit Sitz in Panama geleistet worden seien. Die Außenprüfung sei von der Annahme ausgegangen, dass rückdatierte Verträge über die angebliche Beratung, Vermittlung und Unterstützung bei der Auftragserlangung und -abwicklung zur Verschleierung von Provisionszusagen an Entscheidungsträger der Staaten A und S abgeschlossen worden seien. Durch die Außenprüfung sei jedoch weder eine Leistungserbringung durch die Entscheidungsträger noch durch die genannten Firmen festgestellt worden. Aus den Veranlagungsakten des Finanzamts sei ersichtlich, dass die ursprünglichen Sachbescheide zur Körperschaftsteuer auf Basis der vorgelegten Steuererklärungen und Jahresabschlüsse erlassen worden seien. In den Bescheiden über die Wiederaufnahme der Verfahren zur Körperschaftsteuer der Jahre 2005 bis 2009 werde zur Wiederaufnahme auf den Außenprüfungsbericht und die darin getroffenen Feststellungen verwiesen. Daraus ergebe sich, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme auf den Neuerungsstatbestand gestützt habe. In Tz 1 des Berichts der Außenprüfung sei festgehalten, dass die Revisionswerberin in den geprüften Jahren Zahlungen für Provisionen geleistet habe, die im Zusammenhang mit Produktionsaufträgen der Staaten A und S für Banknoten und Münzen gestanden seien. Im Rahmen der Außenprüfung sei festgestellt worden, dass die als Aufwand verbuchten Provisionen über in- und ausländische Bankkonten aufgrund von Rechnungen der AC mit Sitz im Libanon, der L mit Sitz in Dubai und der römisch fünf mit Sitz in Panama geleistet worden seien. Die Außenprüfung sei von der Annahme ausgegangen, dass rückdatierte Verträge über die angebliche Beratung, Vermittlung und Unterstützung bei der Auftragserlangung und -abwicklung zur Verschleierung von Provisionszusagen an Entscheidungsträger der Staaten A und S abgeschlossen worden seien. Durch die Außenprüfung sei jedoch weder eine Leistungserbringung durch die Entscheidungsträger noch durch die genannten Firmen festgestellt worden.

8

Aus den Unterlagen der Außenprüfung ergebe sich, dass im Jahr 2005 2,074.000 € an die AC und 800.100 € an die L, im Jahr 2006 1,909.737,50 € an die V und 147.062,25 € an die L, im Jahr 2007 5,267.636 € an die V, im Jahr 2008 3,357.898 € an die V und im Jahr 2009 1,393.138 € an die V geleistet worden seien. Bis auf einen Betrag iHv 1,267.800 € im Jahr 2009, der mit einem Auftrag aus S im Zusammenhang stehe, stünden alle Provisionsabrechnungen mit Aufträgen aus A im Zusammenhang. Die Außenprüfung habe die Verträge, Rechnungen und Überweisungen bereits zu Beginn der Prüfung hinterfragt, jedoch keine Auskünfte oder Nachweise über die tatsächliche Art und Weise der erbrachten Leistungen der genannten Vertragspartner erhalten. Mit Vorhalt vom 6. April 2011 habe die Außenprüfung unter Hinweis auf § 162 BAO die Nennung der Empfänger der Provisionsbeträge gefordert, wobei sie jedoch stets auf

die genannten Gesellschaften und die Kontaktperson E verwiesen worden sei. Im Vorhalt vom 10. Oktober 2011 habe die Außenprüfung ausgeführt, dass nach den bisherigen Ermittlungen nicht von einer Leistungserbringung der angeführten Gesellschaften auszugehen sei, sondern vom Vorliegen von Domizilfirmen, und dass die jeweiligen Provisionen in freier Beweiswürdigung nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen seien. Am 23. November 2011 habe die Staatsanwaltschaft - nach einer Sachverhaltsdarstellung der Gesellschafterin der Revisionswerberin - ein Strafverfahren gegen Angestellte der Revisionswerberin eingeleitet wegen des Verdachts, dass die bezahlten Provisionsbeträge über die genannten Firmen an ausländische Entscheidungsträger als Schmier- bzw. Bestechungsgelder zurückgeflossen seien. Ob dies tatsächlich der Fall gewesen sei, sei im Außenprüfungsverfahren nicht nachgewiesen worden. Letztlich habe die Außenprüfung die an die Domizilfirmen geleisteten Provisionen als nicht abzugsfähige Aufwendungen beurteilt. In der rechtlichen Würdigung habe sich die Außenprüfung auf § 20 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 gestützt. Aus den Unterlagen der Außenprüfung ergebe sich, dass im Jahr 2005 2,074.000 € an die AC und 800.100 € an die L, im Jahr 2006 1,909.737,50 € an die römisch fünf und 147.062,25 € an die L, im Jahr 2007 5,267.636 € an die römisch fünf, im Jahr 2008 3,357.898 € an die römisch fünf und im Jahr 2009 1,393.138 € an die römisch fünf geleistet worden seien. Bis auf einen Betrag iHv 1,267.800 € im Jahr 2009, der mit einem Auftrag aus S im Zusammenhang stehe, stünden alle Provisionsabrechnungen mit Aufträgen aus A im Zusammenhang. Die Außenprüfung habe die Verträge, Rechnungen und Überweisungen bereits zu Beginn der Prüfung hinterfragt, jedoch keine Auskünfte oder Nachweise über die tatsächliche Art und Weise der erbrachten Leistungen der genannten Vertragspartner erhalten. Mit Vorhalt vom 6. April 2011 habe die Außenprüfung unter Hinweis auf Paragraph 162, BAO die Nennung der Empfänger der Provisionsbeträge gefordert, wobei sie jedoch stets auf die genannten Gesellschaften und die Kontaktperson E verwiesen worden sei. Im Vorhalt vom 10. Oktober 2011 habe die Außenprüfung ausgeführt, dass nach den bisherigen Ermittlungen nicht von einer Leistungserbringung der angeführten Gesellschaften auszugehen sei, sondern vom Vorliegen von Domizilfirmen, und dass die jeweiligen Provisionen in freier Beweiswürdigung nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen seien. Am 23. November 2011 habe die Staatsanwaltschaft - nach einer Sachverhaltsdarstellung der Gesellschafterin der Revisionswerberin - ein Strafverfahren gegen Angestellte der Revisionswerberin eingeleitet wegen des Verdachts, dass die bezahlten Provisionsbeträge über die genannten Firmen an ausländische Entscheidungsträger als Schmier- bzw. Bestechungsgelder zurückgeflossen seien. Ob dies tatsächlich der Fall gewesen sei, sei im Außenprüfungsverfahren nicht nachgewiesen worden. Letztlich habe die Außenprüfung die an die Domizilfirmen geleisteten Provisionen als nicht abzugsfähige Aufwendungen beurteilt. In der rechtlichen Würdigung habe sich die Außenprüfung auf Paragraph 20, Absatz eins, Ziffer 5, EStG 1988 gestützt.

9

Den Einwendungen der Revisionswerberin gegen die Wiederaufnahme sei entgegen zu halten, dass die durch die Außenprüfung zu den Provisionsaufwendungen getroffenen Feststellungen sowie der diesbezügliche Sachverhalt dem Finanzamt zum Zeitpunkt der ursprünglichen Veranlagungen der Jahre 2005 bis 2009 nicht bekannt gewesen sei. Weder aus den vorgelegten Jahresabschlüssen noch aus den in den Gewinn- und Verlustrechnungen enthaltenen Aufwandsposten (Provisionen an Dritte) habe sich für das Finanzamt ergeben, dass den ausgewiesenen Provisionen Verträge mit Sitzfirmen zugrunde gelegen seien, denen keine Leistungen gegenübergestanden seien. Soweit das Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung und in seinen Stellungnahmen auf weitere Unterlagen verweise, liege darin kein Nachholen oder Auswechseln der Wiederaufnahmegründe. Diese Unterlagen seien der Außenprüfung bereits vor Beendigung der Prüfung zur Verfügung gestanden und ergänzten lediglich den von der Außenprüfung der Revisionswerberin mehrfach zur Kenntnis gebrachten Sachverhalt über die ohne nachgewiesene Leistungen erbrachten Provisionszahlungen. Dem Einwand der Revisionswerberin wonach die Wiederaufnahmegründe nicht genannt worden seien, komme keine Berechtigung zu, sei der Tatsachenkomplex, auf dem die Wiederaufnahme beruhe, doch eindeutig durch Verweis auf das abgabenbehördliche Prüfungsverfahren und den dazu ergangenen Bericht genannt. Die in freier Beweiswürdigung von der Außenprüfung als erwiesen angenommenen Tatsachen bewirkten einen im Spruch anderslautenden Bescheid. Die Ermessensübung habe das Finanzamt mit dem grundsätzlichen Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit sowie den nicht geringfügigen steuerlichen Auswirkungen der Feststellungen rechtmäßig begründet.

10

Zu den Sachbescheiden betreffend die Körperschaftsteuer 2005 bis 2009 führte das Bundesfinanzgericht aus, die Revisionswerberin habe stets angegeben, dass die Grundlagen und Kontakte für die Banknotenaufträge der

Nationalbanken der Staaten A und S überwiegend durch ihre Vertriebsleitung geschaffen worden seien. Die Revisionswerberin habe weiters angegeben, dass sie sich auch sogenannter Handelsvertreter mit Sitz im Ausland bedient habe. Dies seien bis Mitte 2006 die AC und L und danach die V gewesen. Mit den Unternehmen AC und L seien nach den Angaben der Revisionswerberin Generalvertretungsverträge über Provisionen iHv 3 % bis 9 % geschlossen worden. Bei den Verträgen mit der V habe es sich um projektbezogene Verträge mit Provisionen iHv 15 % bis 19 % gehandelt. Die Höhe der Provisionen sei nach Angabe der Revisionswerberin in erster Linie zwischen der Vertriebsleitung der Revisionswerberin und den Handelsvertretern verhandelt und von der Geschäftsleitung der Revisionswerberin genehmigt worden. Dazu sei geprüft worden, ob die Provisionen leistbar seien, d.h. in der Kalkulation Deckung fänden. Die Provisionen seien einkalkuliert worden, sodass die Aufträge trotz der Provisionen positive Deckungsbeiträge lieferten. Zu den Sachbescheiden betreffend die Körperschaftsteuer 2005 bis 2009 führte das Bundesfinanzgericht aus, die Revisionswerberin habe stets angegeben, dass die Grundlagen und Kontakte für die Banknotenaufträge der Nationalbanken der Staaten A und S überwiegend durch ihre Vertriebsleitung geschaffen worden seien. Die Revisionswerberin habe weiters angegeben, dass sie sich auch sogenannter Handelsvertreter mit Sitz im Ausland bedient habe. Dies seien bis Mitte 2006 die AC und L und danach die römisch fünf gewesen. Mit den Unternehmen AC und L seien nach den Angaben der Revisionswerberin Generalvertretungsverträge über Provisionen iHv 3 % bis 9 % geschlossen worden. Bei den Verträgen mit der römisch fünf habe es sich um projektbezogene Verträge mit Provisionen iHv 15 % bis 19 % gehandelt. Die Höhe der Provisionen sei nach Angabe der Revisionswerberin in erster Linie zwischen der Vertriebsleitung der Revisionswerberin und den Handelsvertretern verhandelt und von der Geschäftsleitung der Revisionswerberin genehmigt worden. Dazu sei geprüft worden, ob die Provisionen leistbar seien, d.h. in der Kalkulation Deckung fänden. Die Provisionen seien einkalkuliert worden, sodass die Aufträge trotz der Provisionen positive Deckungsbeiträge lieferten.

11

Die Revisionswerberin habe betont, dass sie der Verpflichtung zur Empfängerbenennung in Bezug auf die V nachgekommen sei. Wirtschaftliche Eigentümerin und wirtschaftliche Empfängerin der Beträge sei E gewesen. Sie sei die einzige Vertreterin der V, mit der die Revisionswerberin in Verhandlung gestanden sei. E sei in Österreich nicht steuerpflichtig. Einem von der Revisionswerberin vorgelegten Schreiben der E sei zu entnehmen, dass sie Außenstehenden keine Informationen über die Eigentümerstruktur der V geben dürfe. Sie sei seit 2002 Vorsitzende des Verwaltungsrates und habe die Geschäftsstruktur von den Vorgängern übernommen und fortgeführt. Es gebe Kontaktpersonen in zahlreichen Ländern die für die V tätig seien und die wieder eigene Geschäftsnetze unterhielten, welche nicht einmal der V selbst bekannt seien. Die Revisionswerberin habe betont, dass sie der Verpflichtung zur Empfängerbenennung in Bezug auf die römisch fünf nachgekommen sei. Wirtschaftliche Eigentümerin und wirtschaftliche Empfängerin der Beträge sei E gewesen. Sie sei die einzige Vertreterin der römisch fünf, mit der die Revisionswerberin in Verhandlung gestanden sei. E sei in Österreich nicht steuerpflichtig. Einem von der Revisionswerberin vorgelegten Schreiben der E sei zu entnehmen, dass sie Außenstehenden keine Informationen über die Eigentümerstruktur der römisch fünf geben dürfe. Sie sei seit 2002 Vorsitzende des Verwaltungsrates und habe die Geschäftsstruktur von den Vorgängern übernommen und fortgeführt. Es gebe Kontaktpersonen in zahlreichen Ländern die für die römisch fünf tätig seien und die wieder eigene Geschäftsnetze unterhielten, welche nicht einmal der römisch fünf selbst bekannt seien.

12

Mit - unbeantwortet gebliebenem - Vorhalt vom 10. Oktober 2011 habe die Außenprüfung der Revisionswerberin mitgeteilt, dass aus den zur V beigebrachten Unterlagen nicht auf deren tatsächliche Leistungen, die den Provisionen zugrunde liegen sollten, geschlossen werden könne. Bei der V handle es sich um eine panamaische Offshore-Gesellschaft, die über kein Personal verfüge und deren Tätigkeit nicht ersichtlich sei. Auch habe die Außenprüfung ihre Zweifel daran geäußert, dass E die tatsächliche Empfängerin der Beträge sei, da die Zahlungen weder an ein panamaisches Geschäftskonto noch auf ein Bankkonto der E erfolgt seien. Die Zahlungen seien auf Konten in England und Bratislava sowie auf das Treuhandkonto eines Rechtsanwalts erfolgt. Der gesamte Geschäftskontakt sei als ungewöhnlich zu beurteilen, da es lediglich zwei persönliche Treffen mit E gegeben habe, die Kommunikation ansonsten über das Telefon erfolgt sei. Es gebe nur eine Geschäftsanschrift in der Schweiz mit „P.O.Box“ sowie die panamaische Adresse auf den „Agency Agreements“. Schriftliche Dokumentationen über etwaige erbrachte Leistungen lägen nicht vor. Auch die Höhe der Provision sei ungewöhnlich. Aufgrund der Spesenabrechnungen (Diäten, Fahrtkosten) der Vertriebsleitung der Revisionswerberin im Zusammenhang mit den Geschäftsbeziehungen in A und S

sowie den verbuchten Gebühren für Legalisierungen, Angebote, Visa etc. sei die Außenprüfung zum Schluss gekommen, dass für die behaupteten Leistungen der V kein Raum bleibe. Die Außenprüfung habe in ihrem Vorhalt festgehalten, dass die im Prüfungszeitraum verrechneten Provisionen mangels Leistungserbringung in freier Beweiswürdigung nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen seien. Mit - unbeantwortet gebliebenem - Vorhalt vom 10. Oktober 2011 habe die Außenprüfung der Revisionswerberin mitgeteilt, dass aus den zur römisch fünf beigebrachten Unterlagen nicht auf deren tatsächliche Leistungen, die den Provisionen zugrunde liegen sollten, geschlossen werden könne. Bei der römisch fünf handle es sich um eine panamaische Offshore-Gesellschaft, die über kein Personal verfüge und deren Tätigkeit nicht ersichtlich sei. Auch habe die Außenprüfung ihre Zweifel daran geäußert, dass E die tatsächliche Empfängerin der Beträge sei, da die Zahlungen weder an ein panamaisches Geschäftskonto noch auf ein Bankkonto der E erfolgt seien. Die Zahlungen seien auf Konten in England und Bratislava sowie auf das Treuhandkonto eines Rechtsanwalts erfolgt. Der gesamte Geschäftskontakt sei als ungewöhnlich zu beurteilen, da es lediglich zwei persönliche Treffen mit E gegeben habe, die Kommunikation ansonsten über das Telefon erfolgt sei. Es gebe nur eine Geschäftsanschrift in der Schweiz mit „P.O.Box“ sowie die panamaische Adresse auf den „Agency Agreements“. Schriftliche Dokumentationen über etwaige erbrachte Leistungen lägen nicht vor. Auch die Höhe der Provision sei ungewöhnlich. Aufgrund der Spesenabrechnungen (Diäten, Fahrtkosten) der Vertriebsleitung der Revisionswerberin im Zusammenhang mit den Geschäftsbeziehungen in A und S sowie den verbuchten Gebühren für Legalisierungen, Angebote, Visa etc. sei die Außenprüfung zum Schluss gekommen, dass für die behaupteten Leistungen der römisch fünf kein Raum bleibe. Die Außenprüfung habe in ihrem Vorhalt festgehalten, dass die im Prüfungszeitraum verrechneten Provisionen mangels Leistungserbringung in freier Beweiswürdigung nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen seien.

13

Das Bundesfinanzgericht gelangte nach Würdigung der Beantwortung der Aufforderung zur Empfängerbenennung nach § 162 BAO durch die Revisionswerberin zum Schluss, dass es sich bei der V um eine Domizilgesellschaft handle. Die gesamte Geschäftsverbindung stelle sich als nicht glaubwürdig dar. Eine Tätigkeit der Vertragspartner und damit die Leistungserbringung sei durch die Unterlagen nicht nachgewiesen worden. Die Eigentümer der V seien nicht genannt worden. Auch habe die im Firmenbuch in Panama als Präsidentin geführte E keine Auskunft zur Geschäftstätigkeit der V gegeben. Die seitens der Revisionswerberin geleisteten Zahlungen seien auf Treuhandkonten erfolgt. Der aufgetragenen Empfängerbenennung sei durch diese Angaben nicht entsprochen worden. Das Bundesfinanzgericht gelangte nach Würdigung der Beantwortung der Aufforderung zur Empfängerbenennung nach Paragraph 162, BAO durch die Revisionswerberin zum Schluss, dass es sich bei der römisch fünf um eine Domizilgesellschaft handle. Die gesamte Geschäftsverbindung stelle sich als nicht glaubwürdig dar. Eine Tätigkeit der Vertragspartner und damit die Leistungserbringung sei durch die Unterlagen nicht nachgewiesen worden. Die Eigentümer der römisch fünf seien nicht genannt worden. Auch habe die im Firmenbuch in Panama als Präsidentin geführte E keine Auskunft zur Geschäftstätigkeit der römisch fünf gegeben. Die seitens der Revisionswerberin geleisteten Zahlungen seien auf Treuhandkonten erfolgt. Der aufgetragenen Empfängerbenennung sei durch diese Angaben nicht entsprochen worden.

14

Weder den Unterlagen der Außenprüfung noch den beigebrachten Unterlagen der Revisionswerberin sei ein Hinweis auf eine etwaige Weiterleitung von Provisionsbeträgen an Entscheidungsträger der auftraggebenden Nationalbanken zu entnehmen. Durch die Revisionswerberin sei stets auf die genannten Gesellschaften als Empfänger der Provisionen verwiesen worden. Aus den im Rechenwerk der Revisionswerberin verbuchten Aufwendungen der Vertriebsleitung der Jahre 2005 bis 2010 erscheine es nachvollziehbar, dass die Vertriebsleitung der Revisionswerberin die Grundlagen und Kontakte für die Banknotenaufträge überwiegend selbst geschaffen habe. Dass eine Leistungserbringung der sogenannten Handelsvertreter stattgefunden habe, sei nicht glaubhaft. Aufgrund der Unterlagen und der gesamten Gestaltung der Abläufe sei zu schließen, dass die genannten Rechnungsaussteller keine Leistungen an die Revisionswerberin erbracht hätten, sodass die Provisionsaufwendungen in den geprüften Jahren mangels Leistungsnachweises nicht anzuerkennen seien.

15

Aus den strafrechtlichen Verurteilungen der Geschäftsführer der Revisionswerberin wegen Abgabenhinterziehung im Zusammenhang mit den gegenständlichen Provisionen aufgrund Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht sowie wegen des Verbrechens der Untreue und der Bestechung sowie der strafrechtlichen

Verurteilung von in der Vertriebsleitung der Revisionswerberin tätigen Angestellten wegen des Verbrechens der Bestechung sei für die steuerrechtliche Beurteilung der Feststellungen im Abgabenverfahren der Revisionswerberin nichts zu gewinnen. Mit den dem Bundesfinanzgericht im Rechtsmittelverfahren vorliegenden Unterlagen und Auskünften seien keine Nachweise über Rückflüsse der Beträge an ausländische Entscheidungsträger erbracht worden, sodass der rechtlichen Würdigung des Sachverhalts durch das Finanzamt, wonach es sich um Zahlungen gemäß § 20 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 handle, seitens des Bundesfinanzgerichts nicht gefolgt werde. Aus den strafrechtlichen Verurteilungen der Geschäftsführer der Revisionswerberin wegen Abgabenhinterziehung im Zusammenhang mit den gegenständlichen Provisionen aufgrund Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht sowie wegen des Verbrechens der Untreue und der Bestechung sowie der strafrechtlichen Verurteilung von in der Vertriebsleitung der Revisionswerberin tätigen Angestellten wegen des Verbrechens der Bestechung sei für die steuerrechtliche Beurteilung der Feststellungen im Abgabenverfahren der Revisionswerberin nichts zu gewinnen. Mit den dem Bundesfinanzgericht im Rechtsmittelverfahren vorliegenden Unterlagen und Auskünften seien keine Nachweise über Rückflüsse der Beträge an ausländische Entscheidungsträger erbracht worden, sodass der rechtlichen Würdigung des Sachverhalts durch das Finanzamt, wonach es sich um Zahlungen gemäß Paragraph 20, Absatz eins, Ziffer 5, EStG 1988 handle, seitens des Bundesfinanzgerichts nicht gefolgt werde.

16

Da sich die Strafurteile gegen die Geschäftsführer sowie die Angestellten der Revisionswerberin richten würden, sei keine Bindung gemäß § 116 Abs. 2 BAO an diese Urteile gegeben. Darauf habe die Revisionswerberin selbst noch für die Anerkennung der Provisionen als Betriebsausgaben im Vorlageantrag vom 31. August 2015 verwiesen und ausgeführt, dass sich die Verurteilungen nur auf Aussagen der Geschäftsführer stützen würden, die bei ihren Aussagen nicht der Wahrheitspflicht unterlägen. Da sich die Strafurteile gegen die Geschäftsführer sowie die Angestellten der Revisionswerberin richten würden, sei keine Bindung gemäß Paragraph 116, Absatz 2, BAO an diese Urteile gegeben. Darauf habe die Revisionswerberin selbst noch für die Anerkennung der Provisionen als Betriebsausgaben im Vorlageantrag vom 31. August 2015 verwiesen und ausgeführt, dass sich die Verurteilungen nur auf Aussagen der Geschäftsführer stützen würden, die bei ihren Aussagen nicht der Wahrheitspflicht unterlägen.

17

Erst in den späteren Schriftsätzen sowie in der mündlichen Verhandlung habe die Revisionswerberin vorgebracht, dass sie nur als „Zahlstelle“ fungiert habe und die Provisionsverrechnungen „durchlaufende Posten“ darstellten, sodass weder Betriebseinnahmen noch Betriebsausgaben gegeben seien. In Bindung an die Strafurteile sei von Scheinrechnungen auszugehen.

18

Mangels Bindungswirkung sei der Sachverhalt durch das Bundesfinanzgericht selbst festzustellen. Im gesamten Prüfungsverlauf seien keine Nachweise über Leistungen vorgelegt worden, die den verrechneten Provisionen hätten zugrunde gelegt werden können. Für keine der genannten Firmen seien Nachweise über die in den Verträgen angeführten Leistungen im Zusammenhang mit Aufträgen aus A und S beigebracht worden. Die „Agency Agreements“ mit der V enthielten bloß allgemein gehaltene Angaben über Vermittlungs- und Unterstützungsleistungen für die Ausführung von Lieferungen zu Druckaufträgen. Es seien darin weder Angaben zur Höhe und Berechnung der Provisionen enthalten, noch sei in den Rechnungen Bezug auf einen konkreten Druckauftrag genommen worden. Es widerspreche den allgemeinen Erfahrungen des Geschäftslebens, dass bei Vorliegen realer Leistungsverträge lediglich Honorarnoten bzw. Rechnungen vorlägen, es aber keine weiteren Schriftstücke oder Aufzeichnungen gebe, insbesondere wenn Provisionen in Millionenhöhe für vermeintlich erbrachte Leistungen für Aufträge in A und S verrechnet worden seien. Auch E als Vertreterin der V habe weder Angaben über die Eigentumsverhältnisse, die Geschäftstätigkeit, die Leistungen der V noch über eine Provision oder die Provisionshöhe gemacht. Die Revisionswerberin treffe aufgrund des Auslandsbezugs eine erhöhte Mitwirkungspflicht sowie eine Beweismittelbeschaffungs- und eine Beweisvorsorgepflicht. Diese Pflichten würden durch die bloße Vorlage der „Agency Agreements“ nicht erfüllt. Auch seien die tatsächlichen Empfänger der Provisionszahlungen, die auf Konten in England, Bratislava und Österreich überwiesen worden seien, nicht geklärt worden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bedürfe es einer exakten Leistungsbeschreibung für die Darlegung der betrieblichen Veranlassung von Zahlungen für schwer fassbare Leistungen. Derartige Angaben lägen dem Bundesfinanzgericht nicht vor. Wer hinter den Vertragspartnern, den Gesellschaften AC, L und V stehe, sei im Dunkeln geblieben. Es sei mit hoher Wahrscheinlichkeit von Domizilfirmen auszugehen, die keine wirtschaftliche Tätigkeit entfalteten und keine Leistungen

erbrächten. Mangels Bindungswirkung sei der Sachverhalt durch das Bundesfinanzgericht selbst festzustellen. Im gesamten Prüfungsverlauf seien keine Nachweise über Leistungen vorgelegt worden, die den verrechneten Provisionen hätten zugrunde gelegt werden können. Für keine der genannten Firmen seien Nachweise über die in den Verträgen angeführten Leistungen im Zusammenhang mit Aufträgen aus A und S beigebracht worden. Die „Agency Agreements“ mit der römisch fünf enthielten bloß allgemein gehaltene Angaben über Vermittlungs- und Unterstützungsleistungen für die Ausführung von Lieferungen zu Druckaufträgen. Es seien darin weder Angaben zur Höhe und Berechnung der Provisionen enthalten, noch sei in den Rechnungen Bezug auf einen konkreten Druckauftrag genommen worden. Es widerspreche den allgemeinen Erfahrungen des Geschäftslebens, dass bei Vorliegen realer Leistungsverträge lediglich Honorarnoten bzw. Rechnungen vorlägen, es aber keine weiteren Schriftstücke oder Aufzeichnungen gebe, insbesondere wenn Provisionen in Millionenhöhe für vermeintlich erbrachte Leistungen für Aufträge in A und S verrechnet worden seien. Auch E als Vertreterin der römisch fünf habe weder Angaben über die Eigentumsverhältnisse, die Geschäftstätigkeit, die Leistungen der römisch fünf noch über eine Provision oder die Provisionshöhe gemacht. Die Revisionswerberin treffe aufgrund des Auslandsbezugs eine erhöhte Mitwirkungspflicht sowie eine Beweismittelbeschaffungs- und eine Beweisvorsorgepflicht. Diese Pflichten würden durch die bloße Vorlage der „Agency Agreements“ nicht erfüllt. Auch seien die tatsächlichen Empfänger der Provisionszahlungen, die auf Konten in England, Bratislava und Österreich überwiesen worden seien, nicht geklärt worden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bedürfe es einer exakten Leistungsbeschreibung für die Darlegung der betrieblichen Veranlassung von Zahlungen für schwer fassbare Leistungen. Derartige Angaben lägen dem Bundesfinanzgericht nicht vor. Wer hinter den Vertragspartnern, den Gesellschaften AC, L und römisch fünf stehe, sei im Dunkeln geblieben. Es sei mit hoher Wahrscheinlichkeit von Domizilfirmen auszugehen, die keine wirtschaftliche Tätigkeit entfalteten und keine Leistungen erbrächten.

19

Die Revisionswerberin habe zum Nachweis, dass es sich um durchlaufende Posten handle, die Einvernahme einer Zeugin beantragt, die im Rechnungswesen der Revisionswerberin tätig gewesen sei. Der Zeugin seien jedoch weder Kalkulationen oder Aufschläge auf die Bestellsummen bekannt gewesen, noch sei aus ihren Angaben zu schließen, dass sie Informationen darüber gehabt hätte, dass die Beträge der Ausgangsrechnungen nicht in ihrer Gesamtheit für die Revisionswerberin bestimmt gewesen wären und Teile davon keine Betriebseinnahmen darstellten. Die Zeugin habe nicht ausgesagt, dass zwischen den Provisionseingangsrechnungen und den Ausgangsrechnungen an die Kunden der Druckaufträge ein solcher Bezug erkennbar gewesen wäre bzw. bestanden hätte, dass von „durchlaufenden Posten“ ausgegangen werden könne. Die Zeugin habe auch nicht den Eindruck vermittelt, dass bekannt oder ersichtlich gewesen wäre, dass seitens der Revisionswerberin die strittigen Provisionsbeträge für etwaige „Dritte“ vereinnahmt würden.

20

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei für die Beurteilung von durchlaufenden Geldern wesentlich, dass der Steuerpflichtige die Beträge erkennbar für einen Dritten vereinnahme bzw. verausgabe. Dem Bundesfinanzgericht lägen keine Nachweise darüber vor, dass die Provisionen nur zum Schein an die Revisionswerberin verrechnet worden seien und für „Dritte“, wie behauptet für Entscheidungsträger der Kunden bestimmt gewesen seien. Es liege keine erkennbare Trennung hinsichtlich der Vereinnahmung und Verausgabung der behaupteten Provisionsbeträge für einen Dritten vor. Den mit den Kunden, den Nationalbanken der Staaten A und S geschlossenen Verträgen über die Druckaufträge seien die Menge und der Preis für die beauftragten Banknoten zu entnehmen. Die Auftragssumme sei mit entsprechenden Ausgangsrechnungen verrechnet worden. Die vereinbarten und in der Folge an die Kunden verrechneten Preise stellten somit in ihrer Gesamtheit Einnahmen der Revisionswerberin aus den Aufträgen dar. Selbst wenn in diesen Preisen Aufwendungen für Provisionen eingerechnet wären, die keinen Fremdaufwand, sondern „Durchlaufer“ darstellen sollten, gehe dies weder aus den Verträgen, noch aus den Ausgangsrechnungen hervor. Die vorliegenden „Agency Agreements“ und die an die Revisionswerberin gerichteten Eingangsrechnungen über die Provisionen der sogenannten Handelsagenturen stünden in keinem konkret erkennbaren Bezug zu den Ausgangsrechnungen und den Verträgen mit den Kunden. Dass die Überweisungen der Provisionsbeträge erst nach Eingang der Zahlung der Ausgangsrechnungen durch die Kunden erfolgten, sei bei Zahlungen von Erfolgsprovisionen an Vermittler grundsätzlich nicht ungewöhnlich.

21

Soweit im Strafverfahren der Geschäftsführer der Revisionswerberin vermeintliche Empfänger der Provisionen

genannt worden seien, sei daraus keine Verbindung zu den im Rechenwerk erfassten Einnahmen und Ausgaben der Revisionswerberin aus den Druckaufträgen herzustellen. Zudem seien mehrere Personen als mögliche Empfänger der Zahlungen angeführt worden, sodass die für eine Beurteilung als „durchlaufende Posten“ notwendige und erkennbare Nennung des „Dritten“ auch so nicht gegeben gewesen sei. Das Vorliegen „durchlaufender Posten“ sei weder nachgewiesen, noch glaubhaft gemacht worden.

22

Zusammenfassend komme das Bundesfinanzgericht zu den in den geprüften Jahren geltend gemachten Provisionsaufwendungen in freier Beweiswürdigung des festgestellten Sachverhalts zum Schluss, dass zu diesen keine Nachweise über eine Leistungserbringung durch die rechnungsausstellenden Gesellschaften (AC, L und V) vorlägen. Eine betriebliche Veranlassung der Ausgaben sei weder erwiesen noch aufgrund von Unterlagen nachvollziehbar. Der Aufforderung der Außenprüfung zur Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO im Zusammenhang mit der V sei ebenfalls nicht Folge geleistet worden, sodass auch aus diesem Grund der Abzug der Aufwendungen hätte versagt werden müssen. Zusammenfassend komme das Bundesfinanzgericht zu den in den geprüften Jahren geltend gemachten Provisionsaufwendungen in freier Beweiswürdigung des festgestellten Sachverhalts zum Schluss, dass zu diesen keine Nachweise über eine Leistungserbringung durch die rechnungsausstellenden Gesellschaften (AC, L und römisch fünf) vorlägen. Eine betriebliche Veranlassung der Ausgaben sei weder erwiesen noch aufgrund von Unterlagen nachvollziehbar. Der Aufforderung der Außenprüfung zur Empfängerbenennung gemäß Paragraph 162, BAO im Zusammenhang mit der römisch fünf sei ebenfalls nicht Folge geleistet worden, sodass auch aus diesem Grund der Abzug der Aufwendungen hätte versagt werden müssen.

23

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende Revision, die vom Bundesfinanzgericht unter Anschluss der Akten des Verfahrens dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegt wurde.

24

Der Verwaltungsgerichtshof leitete das Vorverfahren ein (§ 36 VwGG); das Finanzamt erstattete eine Revisionsbeantwortung, auf welche die Revisionswerberin replizierte. Der Verwaltungsgerichtshof leitete das Vorverfahren ein (Paragraph 36, VwGG); das Finanzamt erstattete eine Revisionsbeantwortung, auf welche die Revisionswerberin replizierte.

25

Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Nach Artikel 133, Absatz 4, B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

26

Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegen der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen. Ein derartiger Beschluss ist in jeder Lage des Verfahrens zu fassen (§ 34 Abs. 3 VwGG). Nach Paragraph 34, Absatz eins, VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegen der Voraussetzungen des Artikel 133, Absatz 4, B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen. Ein derartiger Beschluss ist in jeder Lage des Verfahrens zu fassen (Paragraph 34, Absatz 3, VwGG).

27

Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen. Nach Paragraph 34, Absatz eins a, VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Artikel 133, Absatz 4, B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß Paragraph 25 a, Absatz eins, VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Artikel 133, Absatz 4, B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im

Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (Paragraph 28, Absatz 3, VwGG) zu überprüfen.

28

In der Revision wird zur Zulässigkeit vorgebracht, den Wiederaufnahmebescheiden des Finanzamts vom 30. April 2012 sei keine Begründung für die Wiederaufnahme zu entnehmen. Es werde nur auf die Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht verwiesen. Diese seien der Revisionswerberin aber nicht zusammen mit den Wiederaufnahmebescheiden zugestellt worden. Es liege ein Verstoß gegen die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor, wonach der Verweis auf einen Betriebsprüfungsbericht nur dann zulässig sei, wenn dieser ausgefolgt oder zugleich mit dem Bescheid zugestellt worden sei.

29

Dem ist, worauf in der Revisionsbeantwortung zu Recht hingewiesen wird, entgegen zu halten, dass ein Verweis auf die Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht im Bescheid zulässig ist, wenn diese der Revisionswerberin gesondert zugehen. Dass die Bescheidebegründung spätestens gleichzeitig mit dem Bescheid zugestellt wird, ist hingegen nicht erforderlich (vgl. VwGH 21.4.2023, Ra 2022/15/0093, mwN). Dass die Bescheidebegründung in Form der Niederschrift und des Prüfungsberichts der Revisionswerberin nicht zugegangen oder eine unzulässige Verkürzung der Beschwerdefrist erfolgt wäre, behauptet diese nicht. Mit dem Vorbringen zur Mangelhaftigkeit der Bescheidebegründung wird somit eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung nicht aufgezeigt. Dem ist, worauf in der Revisionsbeantwortung zu Recht hingewiesen wird, entgegen zu halten, dass ein Verweis auf die Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht im Bescheid zulässig ist, wenn diese der Revisionswerberin gesondert zugehen. Dass die Bescheidebegründung spätestens gleichzeitig mit dem Bescheid zugestellt wird, ist hingegen nicht erforderlich (vgl. VwGH 21.4.2023, Ra 2022/15/0093, mwN). Dass die Bescheidebegründung in Form der Niederschrift und des Prüfungsberichts der Revisionswerberin nicht zugegangen oder eine unzulässige Verkürzung der Beschwerdefrist erfolgt wäre, behauptet diese nicht. Mit dem Vorbringen zur Mangelhaftigkeit der Bescheidebegründung wird somit eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung nicht aufgezeigt.

30

In der Revision wird zur Zulässigkeit weiters vorgebracht, das Bundesfinanzgericht habe unzulässigerweise den Wiederaufnahmegrund ausgewechselt. Das Bundesfinanzgericht habe nicht festgestellt, dass die den Gegenstand der Wiederaufnahme bildenden Provisionen Entscheidungsträgern der ausländischen Notenbanken zugeflossen seien, sondern sei zum Schluss gekommen, dass zu den geltend gemachten Aufwendungen keine Nachweise über die Erbringung von Leistungen vorlägen und der Aufforderung der Außenprüfung zur Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO nicht Folge geleistet worden sei. Damit sei aber nicht die vom Finanzamt herangezogene Tatsache, dass es sich um Geld- und Sachzuwendungen, deren Gewährung oder Annahme mit gerichtlicher Strafe bedroht sei (§ 20 Abs. 1 Z 5 EStG 1988) gehandelt habe, als Wiederaufnahmegrund festgestellt worden, sondern ein gänzlich anderer Sachverhalt. In der Revision wird zur Zulässigkeit weiters vorgebracht, das Bundesfinanzgericht habe unzulässigerweise den Wiederaufnahmegrund ausgewechselt. Das Bundesfinanzgericht habe nicht festgestellt, dass die den Gegenstand der Wiederaufnahme bildenden Provisionen Entscheidungsträgern der ausländischen Notenbanken zugeflossen seien, sondern sei zum Schluss gekommen, dass zu den geltend gemachten Aufwendungen keine Nachweise über die Erbringung von Leistungen vorlägen und der Aufforderung der Außenprüfung zur Empfängerbenennung gemäß Paragraph 162, BAO nicht Folge geleistet worden sei. Damit sei aber nicht die vom Finanzamt herangezogene Tatsache, dass es sich um Geld- und Sachzuwendungen, deren Gewährung oder Annahme mit gerichtlicher Strafe bedroht sei (Paragraph 20, Absatz eins, Ziffer 5, EStG 1988) gehandelt habe, als Wiederaufnahmegrund festgestellt worden, sondern ein gänzlich anderer Sachverhalt.

31

Dem ist entgegen zu halten, dass bereits das Finanzamt, wie sich aus Tz 1 des Außenprüfungsberichts, auf den zur Begründung der Bescheide über die Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren der Jahre 2005 bis 2009 verwiesen wird, ergibt, die Wiederaufnahme u.a. darauf gestützt hat, dass den näher aufgeschlüsselten Provisionszahlungen an die AC, L und V tatsächlich keine Leistungen dieser Gesellschaften an die Revisionswerberin zugrunde lagen. Der Umstand, dass das Bundesfinanzgericht die Weiterleitung der Provisionserträge an Entscheidungsträger der ausländischen Nationalbanken - anders als das Finanzamt - als nicht erwiesen ansah, ändert nichts am (zulässigen) Wiederaufnahmegrund der fehlenden Leistungserbringung durch die AC, L und V. Dass das Bundesfinanzgericht die Nichtabzugsfähigkeit der Provisionszahlungen auf deren mangelnde Betriebsausgabeneigenschaft gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 und nicht auf das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 5

EStG 1988 stützte, stellt lediglich eine, der Wiederaufnahme nicht entgegenstehende, geänderte rechtliche Beurteilung dar. Wenn die Revision in diesem Zusammenhang auch die Aufforderung zur Empfängerbenennung nach § 162 BAO anspricht, so hat aber das Bundesfinanzgericht die Wiederaufnahme nicht tragend auf eine fehlende Empfängerbenennung gestützt. Dem ist entgegen zu halten, dass bereits das Finanzamt, wie sich aus Tz 1 des Außenprüfungsberichts, auf den zur Begründung der Bescheide über die Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren der Jahre 2005 bis 2009 verwiesen wird, ergibt, die Wiederaufnahme u.a. darauf gestützt hat, dass den näher aufgeschlüsselten Provisionszahlungen an die AC, L und römisch fünf tatsächlich keine Leistungen dieser Gesellschaften an die Revisionswerberin zugrunde lagen. Der Umstand, dass das Bundesfinanzgericht die Weiterleitung der Provisionserträge an Entscheidungsträger der ausländischen Nationalbanken - anders als das Finanzamt - als nicht erwiesen ansah, ändert nichts am (zulässigen) Wiederaufnahmegrund der fehlenden Leistungserbringung durch die AC, L und römisch fünf. Dass das Bundesfinanzgericht die Nichtabzugsfähigkeit der Provisionszahlungen auf deren mangelnde Betriebsausgabeneigenschaft gemäß Paragraph 4, Absatz 4, EStG 1988 und nicht auf das Abzugsverbot des Paragraph 20, Absatz eins, Ziffer 5, EStG 1988 stützte, stellt lediglich eine, der Wiederaufnahme nicht entgegenstehende, geänderte rechtliche Beurteilung dar. Wenn die Revision in diesem Zusammenhang auch die Aufforderung zur Empfängerbenennung nach Paragraph 162, BAO anspricht, so hat aber das Bundesfinanzgericht die Wiederaufnahme nicht tragend auf eine fehlende Empfängerbenennung gestützt.

32

Soweit die Revision zu den Sachbescheiden gegen die Anwendung des § 162 BAO verschiedene Einwendungen erhebt, ist zu erwidern, dass das Bundesfinanzgericht die Nichtberücksichtigung der Provisionszahlungen primär (und tragend) darauf gestützt hat, dass eine betriebliche Veranlassung dieser Ausgaben nicht erwiesen und nicht nachvollziehbar sei. Es liegt damit eine tragfähige (Alternativ-)Begründung vor, sodass die Revision von den zu § 162 BAO aufgeworfenen Fragen nicht iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG abhängt. Soweit die Revision zu den Sachbescheiden gegen die Anwendung des Paragraph 162, BAO verschiedene Einwendungen erhebt, ist zu erwidern, dass das Bundesfinanzgericht die Nichtberücksichtigung der Provisionszahlungen primär (und tragend) darauf gestützt hat, dass eine betriebliche Veranlassung dieser Ausgaben nicht erwiesen und nicht nachvollziehbar sei. Es liegt damit eine tragfähige (Alternativ-)Begründung vor, sodass die Revision von den zu Paragraph 162, BAO aufgeworfenen Fragen nicht iSd Artikel 133, Absatz 4, B-VG abhängt.

33

In der Revision werden somit insgesamt keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher gemäß § 34 Abs. 1 und 3 VwGG zurückzuweisen. In der Revision werden somit insgesamt keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher gemäß Paragraph 34, Absatz eins, und 3 VwGG zurückzuweisen.

34

Der Ausspruch über den Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsersatzverordnung 2014. Der Ausspruch über den Aufwandsersatz gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsersatzverordnung 2014.

Wien, am 22. Februar 2024

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2024:RA2020130009.L00

Im RIS seit

21.03.2024

Zuletzt aktualisiert am

17.04.2024

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at