

# TE Vwgh Erkenntnis 2007/9/20 2007/14/0007

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 20.09.2007

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

### Norm

BAO §119;

BAO §162;

BAO §21 Abs1;

### Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Holeschofsky als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde der C GesmbH in Liquidation in W, vertreten durch die Cerha Hempel Spiegelfeld Partnerschaft von Rechtsanwälten in 1010 Wien, Parkring 2, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat IV) vom 13. Dezember 2002, Zl. RV/290-11/2000, betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1994, 1995, 1996 und 1998, zu Recht erkannt:

### Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die beschwerdeführende Partei hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

### Begründung

Bei der beschwerdeführenden Partei fand eine abgabenbehördliche Prüfung über den Zeitraum 1994 bis 1996 statt. Zur Geschäftstätigkeit der beschwerdeführenden Partei wird unter Tz 25 des Prüfungsberichts vom 12. Juli 2000 ausgeführt, das geprüfte Unternehmen erstelle Unternehmenskonzeptionen, Logos, sei für Marketingberatung, Werbeberatung, Werbemittlung zuständig und betreibe Handel mit Waren aller Art. Am 5. Dezember 1994 sei in Liechtenstein die (näher bezeichnete) A. AG gegründet worden. Die beschwerdeführende Partei habe bei der Gründung "(Logo, Vertrags- u. Marketingberatung usw)" geholfen und dies im Jahr 1994 mit insgesamt S 220.436,90 und im Jahr 1995 mit S 141.795,-- in Rechnung gestellt.

Ab dem Jahr 1996 habe die beschwerdeführende Partei Waren (China-Kräuter-Artikel, Haifischknorpel-Mehl, Jojobaklassikpflegeöl, Jojoba bajo-indianisches Pflegeöl und Spirulina platensis-Tabletten) unter Zwischenschaltung der A. AG bezogen. "Auf Grund zahlreicher Erhebungen" habe nachgewiesen werden können, dass eine Warenlieferung vom 4. November 1996 (Rechnungsdatum) über S 111.830,76 (Rechnungsausstellung sei in US-Dollar erfolgt) aus China gekommen sei. Auf einem "Packzettel" scheine eine näher angeführte Firma auf. Die Warenbezeichnung und gelieferte

Menge seien ident mit der von der A. AG am 4. November 1996 ausgestellten Rechnung. Preise schienen auf der chinesischen packing list nicht auf. Für diese Warenlieferung sei Einfuhrumsatzsteuer in Abzug gebracht worden. Auf dem Zollpapier scheine als Versender nicht der chinesische Lieferant, sondern die Liechtensteiner A. AG auf. Die A. AG habe im Jahr 1996 Rechnungen über insgesamt S 511.148,91 an die beschwerdeführende Partei ausgestellt, die näher angeführt würden. Erwähnenswert sei dabei, dass nur bei der Rechnung vom 4. November 1996 die Herkunft der Waren nachvollziehbar sei.

Auf Grund des erwähnten Sachverhalts sei über die Liechtensteiner A. AG eine allgemeine Wirtschaftsauskunft eingeholt worden. Dabei sei bekannt geworden, dass die A. AG ihren Rechtssitz in Liechtenstein habe und bei einer näher angeführten Gesellschaft (A. Treuunternehmen) in Vaduz domiziliert sei. Es werde kein eigenes Personal beschäftigt. Bei der A. Treuunternehmen handle es sich um ein Unternehmen, das sich auf die Betreuung von liechtensteinischen Gesellschaften spezialisiert habe, die vom Ausland her gegründet werden und die, ohne in Liechtenstein eigene Geschäftstätigkeit zu entfalten, in Liechtenstein nur formell ihren Sitz hätten. Da es sich bei derartigen "Briefkastenunternehmen" um Unternehmen handle, die keinen geschäftlichen Betrieb hätten und die deswegen keine Leistungen erbringen könnten, sei am 7. Februar 2000 mit dem Geschäftsführer der beschwerdeführenden Partei unter Beisein unter anderem der steuerlichen Vertretung derselben, eine Niederschrift aufgenommen worden. In dieser Niederschrift sei der Geschäftsführer nach den "Hintermännern/frauen" der A. AG befragt worden. Darüber hinaus sei er gefragt worden, an wen die an die A. AG geleisteten Zahlungen weitergeleitet worden seien. Er habe die erste Frage damit beantwortet, dass die Kontaktpersonen anfangs Frau G.K. (bis 3. Juni 1996 Mitglied im Verwaltungsrat), später Dr. K. und die Sekretärin von Dr. K., Frau B., gewesen seien. Die zweite Frage habe der Geschäftsführer der beschwerdeführenden Partei damit beantwortet, dass er nicht wüsste, ob ein weiterer Geldfluss zu jemand anderem bestanden habe oder nicht. Darüber hinaus habe er angegeben, dass ihm keine anderen Personen als Kontaktpersonen bekannt seien, als der auf Grund des Handelsregisterauszuges oder der vorgelegten Verträge ersichtliche Verwaltungsrat Dr. K. Überdies sei noch ein Ausspruch des Geschäftsführers vermerkt worden, wonach dieser auf Grund der Geschäftsabwicklung den Eindruck gehabt habe, dass Dr. K. Eigentümer, zumindest der A. AG, gewesen sei bzw. sei. Er (Dr. K.) habe niemals erklärt, mit anderen Gesellschaftern Rücksprache halten zu müssen.

Im Wirtschaftsjahr 1994 seien S 68.175,20 und im Wirtschaftsjahr 1995 S 75.197,22 in Form von Lizenz- und Patentgebühren als Betriebsaufwand durch die beschwerdeführende Partei geltend gemacht worden. Hier sei als Geschäftspartner das gleichfalls in Vaduz bei der A. Treuunternehmen domizilierte Unternehmen E. aufgetreten. Auch bezüglich der Geschäftsbeziehungen zu diesem Unternehmen seien dem Geschäftsführer der beschwerdeführenden Partei in der Niederschrift vom 7. Februar 2000 dieselben Fragen betreffend der Nennung der "Hintermänner/frauen und Zahlungsempfänger" gestellt worden. Der Geschäftsführer der beschwerdeführenden Partei habe sie dahin beantwortet, dass ihm diese nicht bekannt seien.

Die Betriebsprüfung kam daher zu dem Ergebnis, dass es sich sowohl bei der A. AG wie auch bei der E. um so genannte Domizilgesellschaften handle, die nicht in der Lage seien, die behaupteten Leistungen zu erbringen. Sie seien nicht die tatsächlichen Empfänger der von dem geprüften Unternehmen gezahlten oder als Aufwand gebuchten Beträge. Der Nachweis im Sinne des § 162 Abs. 1 BAO hätte nicht erbracht werden können, weshalb die geltend gemachten Betriebsausgaben im Jahr 1996 in der Höhe von S 511.148,91, für das Jahr 1994 in der Höhe von S 68.175,20 und für das Jahr 1995 in der Höhe von S 75.197,22 nicht anerkannt werden könnten. Diese Beträge würden der beschwerdeführenden Partei außerbilanziell hinzugerechnet.

Mit Schriftsatz vom 3. August 2000 erhab die beschwerdeführende Partei gegen die auf der Grundlage des Prüfungsberichtes ergangenen Bescheide unter anderem betreffend die Körperschaftsteuer 1994, 1995 und 1996 Berufung, wobei sich diese ihrem Antrag nach (nur) gegen die Körperschaftsteuerbescheide (und nicht gegen die gleichzeitig verfügte Wiederaufnahme) richtete. Es sei unrichtig, dass die beschwerdeführende Partei die hinter der A. AG und der E. stehenden Personen nicht genannt (im Sinne des § 162 BAO) habe. Die beschwerdeführende Partei habe sämtliche zur Verfügung stehenden rechtlichen Nachweise zur Feststellung der Identität der Geschäftspartner vorgelegt und zwar den Handelsregisterauszug, die Gewerbebewilligung und die Bestellung von Dr. K. als Geschäftsführer. Im Beschwerdefall seien weder die beschwerdeführende Partei noch deren Gesellschafter noch deren Vertreter in irgendeiner Weise bei "der liechtensteinischen Gesellschaft zeichnungsberechtigt noch sonst irgendein Organ". Es seien Warenlieferungen getätigten worden, wofür Einfuhrumsatzsteuer entrichtet worden sei und

wofür auch Frachtpapiere vorlägen. Teilweise seien Reihengeschäfte über eine irländische Importgesellschaft, nämlich die E. Limited, Dublin, abgewickelt worden. Die "liechtensteinische Gesellschaft" (gemeint offenbar die A. AG) müsse die gelieferten Waren auch aus dem asiatischen Raum eingekauft haben, weshalb es diesbezüglich zu Geldflüssen gekommen sein müsse.

Dr. K. sei der beschwerdeführenden Partei nicht nur als Vertreter der A. AG und der E. bekannt, sondern auch als Gesellschafter bekannt gegeben worden. Weitere Gesellschafter seien nicht bekannt und könnten daher von der beschwerdeführenden Partei auch nicht genannt werden, die alle ihr zur Verfügung stehenden Möglichkeiten ausgeschöpft habe. Schließlich wies die beschwerdeführende Partei noch darauf hin, dass die A. AG eine österreichische UID-Nummer habe, weshalb die beschwerdeführende Partei davon ausgegangen sei, dass die A. AG "existent" sei. Aus der Praxis sei ihr bekannt, dass nur "operative ausländische Gesellschaften mit einem entsprechenden Nachweis eine solche UID-Nummer zugeteilt" erhielten. Überdies verweist die beschwerdeführende Partei noch auf die Zahlungen, die sie von der A. AG erhalten habe.

Zusammenfassend vertrat die beschwerdeführende Partei den Standpunkt, sie habe im Rahmen der Betriebsprüfung alle Unterlagen vorgelegt, die ihr zur Verfügung gestanden seien, und die Personen, "die hinter der Gesellschaft" stehen, namhaft gemacht, soweit sie ihr bekannt waren. Sie habe weiters betreffend der Existenz "dieser Gesellschaft" eine Gewerbebewilligung, eine Urkunde über die Bestellung des Geschäftsführers sowie einen Handelsregisterauszug vorgelegt, ebenso wie schriftliche Verträge hinsichtlich der Lizenzvereinbarungen. Sie verweise weiters auf die mit der A. AG vorgenommenen Warengeschäfte sowie darauf, dass diese über eine österreichische UID-Nummer verfüge.

In einer Ergänzung vom 9. August 2000 zur Berufungsschrift verwies die beschwerdeführende Partei (neuerlich) auf den Leistungsaustausch mit beiden Gesellschaften sowie darauf, dass von der Finanzverwaltung nicht näher dargelegt worden sei, weshalb diese beiden Gesellschaften nicht die tatsächlichen Empfänger sein sollten.

Nachdem die Betriebsprüfer eine Stellungnahme zur Berufung abgegeben und die beschwerdeführende Partei hiezu repliziert hatte, räumte die belangte Behörde im Zuge des Berufungsverfahrens der beschwerdeführenden Partei durch Vorhalte Gelegenheit zur Stellungnahme ein.

Mit ihrer Berufung vom 2. April 2001 bekämpfte die beschwerdeführende Partei die mit erstinstanzlichem Bescheid vom 19. März 2001 gesondert vorgeschriebene Körperschaftsteuer für das Jahr 1998; sie führte darin im Wesentlichen aus, dass bei der Veranlagung für dieses Jahr nicht der beantragte Verlustvortrag von S 970.115,-- sondern nur von S 567.934,-- berücksichtigt worden sei. Dies sei auf Hinzurechnungen der Betriebsprüfung für die Jahre 1994 bis 1996 zurückzuführen, weshalb der Antrag gestellt werde, den Verlustvortrag in der Höhe von (insgesamt) S 970.115,-- anzuerkennen und die Körperschaftsteuer unter Anrechnung dieses Verlustabzuges mit S 151.808,-- zu veranlagen.

Mit ihrem vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid sprach die belangte Behörde aus, dass die Berufungen als unbegründet abgewiesen würden, sowie, dass die für das Jahr 1994 vorgeschriebene Körperschaftsteuer EUR 1.088,42, die für das Jahr 1995 vorgeschriebene Körperschaftsteuer EUR 1.088,93, die für das Jahr 1996 vorgeschriebene Körperschaftsteuer EUR 14.646,34 sowie die für das Jahr 1998 vorgeschriebene Körperschaftsteuer EUR 20.915,82 betrage bzw. entspreche.

Bei der beschwerdeführenden Partei sei in der Zeit vom 12. Mai 1998 bis zum 19. Juni 2000 eine Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1994 bis 1996 durchgeführt worden. In deren Rahmen sei unter anderem festgestellt worden, dass die beschwerdeführende Partei Geschäftsbeziehungen zu den Firmen E. bzw. A. AG, beide unter derselben Anschrift in Vaduz, unterhalten habe.

Von der E. seien der beschwerdeführenden Partei Lizenzgebühren für die Jahre 1994 von S 68.175,20 und für das Jahr 1995 von S 75.197,22 in Rechnung gestellt worden. Die E. sei im Jahr 1960 gegründet und am 30. Juni 1998 von Amts wegen gelöscht worden. Als Verwaltungsrat der Gesellschaft sei Dr. K. im Handelsregister eingetragen. Bei diesem handle es sich um einen amtsbekannten Treuhänder mit zumindest 16 weiteren Verwaltungsratsmandaten. Im Prüfungszeitraum sei die E. bei der A. Treuunternehmen domiziliert gewesen. Bei der letztgenannten handle es sich um eine Gesellschaft, die sich auf die Betreuung von Unternehmen spezialisiert habe, welche in Liechtenstein nur formell ihren Sitz hätten, ohne dort eine eigene Geschäftstätigkeit zu entfalten. An der Anschrift in Vaduz seien bzw. waren zumindest 255 weitere Gesellschaften etabliert.

Die A. AG sei am 5. Dezember 1994 gegründet und bis zum 30. Juni 1996 von G.K. als Verwaltungsrätin und

Geschäftsführerin vertreten worden. Seit 3. Juni 1996 sei Dr. K. als alleiniger Verwaltungsrat und Geschäftsführer im Handelsregister eingetragen. Ab Juni 1996 sei auch die A. AG bei der A. Treuunternehmen domiziliert. Es handle sich bei der A. AG um eine Sitzgesellschaft, die kein eigenes Personal beschäftigte.

Die beschwerdeführende Partei habe für die A. AG für Logo, Vertrags- und Marketingberatung im Jahr 1994 S 220.436,90 und im Jahr 1995 S 141.795,-- in Rechnung gestellt. Die von der beschwerdeführenden Partei an die A. AG verrechneten Leistungen seien beginnend mit November 1994 erbracht worden. Im Jahr 1996 habe die beschwerdeführende Partei mit der A. AG Lizenzvereinbarungen betreffend den Österreichvertrieb von Chinakräuterbandagen und Haifischknorpel-Mehl abgeschlossen und von der A. AG besagte Waren im Wert von S 511.148,91 bezogen.

Nach Wiedergabe des Ganges des Verwaltungsverfahrens, insbesondere der Vorhalte im Hinblick auf § 162 BAO und des (dazu) erstatteten Parteienvorbringens führte die belangte Behörde rechtlich unter anderem aus, der Umstand, dass die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger der behaupteten Zahlungen seien, schließe eine Absetzung der geltend gemachten Zahlungen als Betriebsausgabe selbst dann aus, wenn vom tatsächlichen Vorliegen geleisteter Zahlungen an (allerdings) unbenannt gebliebene Empfänger auszugehen sei. Auch für eine Schätzung der Aufwendungen nach § 184 BAO bleibe diesfalls kein Raum, weil durch eine solche Vorgangsweise das in der Erreichbarkeit einer Versteuerung geleisteter Beträge beim Zahlungsempfänger bestehende Ziel des § 162 BAO nicht erreicht würde. Trete ein Steuerpflichtiger in Geschäfte ein, die Beziehungen zu Liechtenstein (einer bekannten Steueroase) aufwiesen, so machten es diese Auslandsbeziehungen von Anbeginn zur Pflicht, dafür zu sorgen, dass er in der Lage sein werde, gegenüber den österreichischen Abgabenbehörden im Bedarfsfall diese Beziehungen vollständig aufzuhellen und zu dokumentieren (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 25. Mai 1993, Zl. 93/14/0019).

Unter Berücksichtigung der Erhebungsergebnisse könne hinsichtlich der "Firma" E. zu Recht davon ausgegangen werden, dass es sich bei dieser um eine so genannte Briefkastengesellschaft handle, welche keinen gesellschaftlichen Betrieb unterhalte und welche die der beschwerdeführenden Partei verrechneten Leistungen nicht hätte erbringen können. Daher sei die E. nicht als Empfänger der von der beschwerdeführenden Partei abgesetzten Beträge anzusehen, sondern lediglich die hinter dieser stehenden Personen. Diesbezüglich hätte jedoch die beschwerdeführende Partei nur auf den (ohnedies) im Handelsregister ausgewiesenen Verwaltungsrat Dr. K. als Kontaktperson verwiesen und einen mit 17. September 1991 datierten Lizenzvertrag, abgeschlossen zwischen der beschwerdeführenden Partei und der E., vorgelegt. Durch die Bekanntgabe eines amtsbekannten Treuhänders als "Kontaktperson" und durch die Vorlage eines von diesem unterzeichneten Lizenzvertrages habe jedoch die beschwerdeführende Partei begründete Zweifel daran, dass es sich bei der E. um eine in einer Steueroase etablierte Briefkastengesellschaft handle, nicht zerstreut. Auch der Aufforderung zur Empfängerbenennung sei dadurch nicht nachgekommen worden, weshalb die von der beschwerdeführenden Partei abgesetzten Beträge nicht als Betriebsausgabe berücksichtigt werden könnten und die Berufung insoweit abzuweisen gewesen sei. Wenn es der beschwerdeführenden Partei tatsächlich nicht möglich gewesen sein sollte, die hinter der E. stehenden Personen zu benennen, so sei dies offensichtlich darauf zurückzuführen, dass sie ihre Beweisvorsorgepflichten verletzt habe, was allein von ihr zu vertreten gewesen wäre.

Die verfahrensgegenständlichen Fakturen der A. AG seien zum weitaus überwiegenden Teil im Zeitraum August bis Dezember 1996 ausgestellt worden. Die einzige durch Frachtpapiere "u.ä."

dokumentierte Lieferung sei im November 1996 erfolgt. Die verfahrensgegenständlichen Warenlieferungen seien demnach durchgeführt worden, nachdem die A. AG ihren Sitz an das "Massendomizil" verlegt und der amtsbekannte Treuhänder Dr. K. zum Geschäftsführer bestellt worden sei. Bei Berücksichtigung dieser Erhebungsergebnisse sei auch betreffend die A. AG die Vermutung gerechtfertigt, dass diese Gesellschaft (zumindest) zum Zeitpunkt der verfahrensgegenständlichen Lieferungen über keinen Geschäftsbetrieb verfügt und die der beschwerdeführenden Partei in Rechnung gestellten Leistungen nicht erbracht habe. Daher sei auch die beschwerdeführende Partei unter Hinweis auf § 162 BAO ersucht worden, die hinter der A. AG stehenden Personen bekannt zu geben, welcher Aufforderung die beschwerdeführende Partei "letztlich" nicht nachgekommen sei. Es sei nur mitgeteilt worden, dass der Geschäftsführer der beschwerdeführenden Partei den Eindruck gehabt habe, dass Dr. K. auch Eigentümer der A. AG gewesen sei, wobei ein diesbezüglich konkreter Nachweis nicht vorgelegt worden sei.

Was den von der beschwerdeführenden Partei vorgelegten Handelsregisterauszug betreffe, sei dort die Firma der

A. AG nicht in deutscher, sondern in englischer Sprache eingetragen. Dies sei nach liechtensteinischem Recht nur bei Domizilgesellschaften zulässig. Es handle sich dabei um ein weiteres Indiz dafür, dass die A. AG in Liechtenstein keinen geschäftlichen Betrieb gehabt habe und daher auch keine Leistungen habe erbringen können.

Was die von der beschwerdeführenden Partei vorgelegte Gewerbebewilligung vom 9. Dezember 1994 für die A. AG betreffe, sei diese für einen anderen Standort ausgestellt worden, wobei als verantwortlicher Geschäftsführer in der Gewerbebewilligung Frau G.K. aufscheine. Diese sei im Juni 1996 als Verwaltungsraatin und Geschäftsführerin der A. AG im Firmenbuch gelöscht worden. Zu diesem Zeitpunkt sei auch der Sitz der A. AG verlegt worden. Selbst wenn die A. AG zum Zeitpunkt der verfahrensgegenständlichen Lieferungen über einen Gewerbeschein verfügt haben sollte, sei dadurch keineswegs sichergestellt, dass von dieser Gesellschaft auch tatsächlich eine Tätigkeit ausgeübt worden sei.

Die beschwerdeführende Partei habe weiter das Schreiben des (Liechtensteinischen) Amtes für Volkswirtschaft vom 5. Juni 1996 vorgelegt, aus dem sich ergebe, dass Dr. K. zum neuen zeichnungsberechtigten Geschäftsführer der A. AG bestellt worden sei; eine Tätigkeit dieser Gesellschaft werde dadurch nicht dokumentiert. Dies nicht zuletzt deswegen, weil es sich bei Dr. K. um einen amtsbekannten Treuhänder handle, welcher Organfunktionen bei einer Vielzahl von in Liechtenstein etablierten Sitzunternehmen inne habe und für diese Sitzunternehmen nach außen hin auftrete.

Wenn sich die beschwerdeführende Partei auf das Bestehen einer österreichischen UID-Nummer betreffend die A. AG berufe, so werde auch dadurch ein tatsächliches Tätigwerden dieser Gesellschaft nicht dokumentiert. Die Vergabe einer UID-Nummer könne "bestenfalls" als Indiz für die "zivilrechtliche Existenz" der A. AG angesehen werden, welche ohnedies nicht in Zweifel gezogen werde. Bezweifelt werde im gegenständlichen Verfahren, dass die A. AG die an die beschwerdeführende Partei fakturierten Leistungen erbracht habe.

Auch der Umstand, dass die A. AG auf einer Zollabrechnung als Versender aufscheine, könne nicht als Nachweis dafür angesehen werden, dass die Lieferungen tatsächlich von dieser Gesellschaft in Auftrag gegeben worden seien, weil Sitzfirmen in Steueroasen nicht selten missbräuchlich zur Steuerumgehung eingeschaltet (zwischengeschaltet) würden.

Durch die von der beschwerdeführenden Partei vorgelegten Unterlagen sei nach Ansicht der belangten Behörde nicht nachgewiesen, dass die A. AG die der beschwerdeführenden Partei in Rechnung gestellten Leistungen auch tatsächlich erbracht habe. Die Vermutung, dass es sich bei der A. AG um eine Briefkastengesellschaft ohne Geschäftsbetrieb gehandelt habe, sei durch die vorgelegten Unterlagen nicht widerlegt worden. Der Aufforderung, die hinter der A. AG stehenden Personen bekannt zu geben, sei die beschwerdeführende Partei nicht nachgekommen, weshalb die fakturierten Beträge nicht als Betriebsausgabe berücksichtigt werden könnten und die Berufung auch in diesem Punkte abzuweisen gewesen sei.

Zum Vorbringen, wonach die beschwerdeführende Partei nachweislich Waren erhalten und mit diesen Waren in Österreich nachweislich Umsätze erwirtschaftet habe, werde angemerkt, dass der Umstand, wonach die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger der behaupteten Zahlungen seien, eine Absetzung der geltend gemachten Zahlungen als Betriebsausgabe selbst dann ausschließe, wenn vom tatsächlichen Vorliegen geleisteter Zahlungen (an unbenannt gebliebene Empfänger) auszugehen sei.

Durch die Hinzurechnungen betreffend die Jahre 1994 bis 1996 seien die vortragsfähigen Verluste der beschwerdeführenden Partei entsprechend reduziert worden, weshalb auch die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1998 abzuweisen gewesen sei.

Die beschwerdeführende Partei bekämpft diesen Bescheid vor dem Verwaltungsgerichtshof wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes und wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und eine Gegenschrift mit dem Antrag erstattet, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 162 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde, wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass Schulden, andere Lasten und Aufwendungen abgesetzt werden, verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet. Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nach § 162 Abs. 2 BAO nicht anzuerkennen.

Nach der hg. Rechtsprechung (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 31. Mai 2006, Zlen. 2002/13/0145, 0146, mit weiteren

Nachweisen) ist der Abzug von Schulden und Aufwendungen mit der Namhaftmachung von Personen, die als Gläubiger oder Empfänger bezeichnet werden, noch nicht gesichert. Rechtfertigen nämlich maßgebliche Gründe die Vermutung, dass die benannten Personen nicht die Gläubiger bzw. Empfänger der abgesetzten Beträge sind, kann die Behörde den Abzug versagen. Hat die namhaft gemachte Person eine Leistung nicht erbracht, sei es, dass es sich dabei um eine "Briefkastenfirma", d. h. um ein Unternehmen handelt, das keinen geschäftlichen Betrieb hat und deswegen keine Leistung erbringen kann, sei es aus anderen Gründen, so kann diese Person auch nicht als Empfänger im Sinne des § 162 BAO angesehen werden (vgl. nur das bereits zitierte hg. Erkenntnis vom 31. Mai 2006, Zlen. 2002/13/0145, 0146, mit weiteren Nachweisen).

Um eine Person als Empfänger im Sinne des § 162 BAO ansehen zu können, ist somit die "formelle Existenz" im Rechtssinn etwa einer ausländischen Gesellschaft ebenso wenig ausreichend wie deren formelle Funktion als Empfängerin der strittigen Zahlungen oder bloße Rechnungslegerin (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. November 2005, Zl. 2001/13/0247).

Die belangte Behörde hat ausgehend von den Feststellungen der Betriebsprüfung (weshalb der diesbezüglich in der Beschwerde gerügte Mangel fehlender Feststellungen nicht vorliegt) unter Auseinandersetzung mit den gegenteiligen Argumenten der beschwerdeführenden Partei dargelegt, warum sie zur Auffassung kam, dass es sich bei den beiden gegenständlichen Gesellschaften in Liechtenstein um "Briefkastenfirmen" gehandelt habe. Insbesondere hat die belangte Behörde auch die Gründe angeführt, die ihrer Ansicht nach dafür sprechen, dass beide Unternehmen die in Rechnung gestellten Leistungen nicht hätten erbringen können. Dem tritt die beschwerdeführende Partei vor dem Verwaltungsgerichtshof unter Hinweis auf die vorgelegten Urkunden (Handelsregisterauszug, Gewerbeberechtigung, Schreiben des Amtes für Volkswirtschaft und Nachweis der österreichischen UID-Nummer sowie Zollabrechnung) entgegen. Die dabei von der beschwerdeführenden Partei erhobene Rüge, die belangte Behörde habe diese Dokumente nicht (ausreichend) zu Gunsten der beschwerdeführenden Partei gewürdigt, vermögen jedoch im Rahmen der dem Verwaltungsgerichtshof zustehenden Kontrolle der Beweiswürdigung der Beschwerde nicht zum Erfolg zu verhelfen:

Zentrales Argument der Abgabenbehörde erster Instanz (im Anschluss an die Betriebsprüfung) wie auch der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid war, dass die Geschäftsführertätigkeit von einem (amtsbekannten) Treuhänder ausgeübt werde, der diese Funktion auch noch bei einer Mehrzahl anderer Gesellschaften inne habe; eine personelle Ausstattung für eine eigene Geschäftstätigkeit sei bei beiden Gesellschaften nicht erkennbar. Dem ist die beschwerdeführende Partei im Abgabenverfahren (und vor dem Verwaltungsgerichtshof) nicht konkret entgegengetreten. Wenn die belangte Behörde daher zu dem Schluss kam, es lägen "Briefkastengesellschaften" vor, woran die vorgelegten Urkunden ebenso wenig wie der Umstand etwas ändern würden, dass zu einem früheren Zeitpunkt die beschwerdeführende Partei selbst Leistungen an die A. AG erbracht habe, vermag der Verwaltungsgerichtshof dies nicht als unschlüssig anzusehen. Wenn die beschwerdeführende Partei vor dem Verwaltungsgerichtshof in diesem Zusammenhang noch das Unterbleiben weiterer Ermittlungsschritte rügt, so zeigt sie die Relevanz dieses behaupteten Verfahrensmangels nicht auf, gibt sie doch nicht an, welche Ermittlungsschritte ihrer Ansicht nach überhaupt in Betracht gekommen wären und zu welchem Ergebnis die weiteren Ermittlungen geführt hätten.

Die beschwerdeführende Partei rügt weiters, die Aufforderung der Empfängerbenennung im Sinne des § 162 BAO sei durch die Behörde zu Unrecht erfolgt. Die beschwerdeführende Partei habe - "insbesondere gemessen an ihrem Jahresumsatz von ca. ATS 500.000,-

-" - alles ihr Zumutbare unternommen, um den ermittelnden Behörden ausreichende Informationen zur Verfügung zu stellen.

Geht man jedoch von dem nicht als unrichtig erkannten Umstand aus, dass es sich sowohl bei der E. wie auch bei der A. AG um Unternehmen handelte, die mangels personeller Ausstattung nicht in der Lage waren, geschäftlich aktiv tätig zu werden, bleibt offen, wer die tatsächlichen Leistungsempfänger waren. Warum die Abgabenbehörden bei dieser Sachlage die beschwerdeführende Partei, den Erbringer der behaupteten Leistung, nicht hätten befragen dürfen und diesbezüglich ein Ermessensmissbrauch vorliegen sollte, ist nicht zu erkennen, zumal die beschwerdeführende Partei auch hier wieder nicht anführt, welche konkreten Ermittlungsschritte betreffend die wahren Leistungsempfänger von den Abgabenbehörden zu setzen gewesen wären.

Im Übrigen sei noch darauf hingewiesen, dass die A. AG für das Jahr 1996 Rechnungen über den Gesamtbetrag von

S 511.148,91 ausstellte, deren steuerliche Berücksichtigung die beschwerdeführende Partei begehrte; nach ihrem Beschwerdevorbringen betreffend ihren Jahresumsatz erschöpfte sich somit ihre Geschäftstätigkeit für das Jahr 1996 in ihrer Geschäftsbeziehung zur A. AG. Von daher gesehen erscheint ein gewisser Aufwand betreffend Informationen über den Geschäftspartner nicht als unzumutbar. Schon deshalb geht der Beschwerdevorwurf, die Abgabenbehörden hätten nicht alle ihnen zur Verfügung stehenden Ermittlungsmöglichkeiten ausgeschöpft, ins Leere.

Der von der beschwerdeführenden Partei vorgetragenen Ansicht, der Abgabepflichtige könne auf Grundlage des § 162 BAO nicht dazu verpflichtet werden, Gesellschafter, Subunternehmer, Provisionsempfänger etc. des Empfängers "auszukundschaften", es bestehe auch keine Verpflichtung zur Benennung der "Empfänger des Empfängers", folgt der Verwaltungsgerichtshof aus der Sicht des Beschwerdefalles nicht. Fließen wie im Beschwerdefall einer als "Briefkastenfirma" anzusehenden Gesellschaft (angeblich) Leistungen zu und ist eine Beweiswürdigung nicht als unschlüssig zu erkennen, die zur Feststellung gelangt, dass nicht die funktionslose Gesellschaft, sondern jene Personen, die durch ihr Tätigwerden bzw. Dulden die Geschäfte tatsächlich ermöglicht haben, die wahren Empfänger der Leistung waren, ist mit der Nennung einer bloß als "Briefkasten" fungierenden Gesellschaft dem Verlangen nach § 162 BAO nicht entsprochen (vgl. in diesem Sinne etwa das bereits zitierte hg. Erkenntnis vom 31. Mai 2006, Zlen. 2002/13/0145, 0146). Es geht dabei nicht um einen "Durchgriff" durch die juristische Person hindurch, sondern um eine Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen bei der Feststellung des wahren (wirtschaftlichen) Gehalts eines abgabenrechtlich bedeutsamen Sachverhaltes.

Schließlich verweist die beschwerdeführende Partei noch darauf, dass das Verlangen der Abgabenbehörde, die Empfänger abgesetzter Beträge zu nennen, sich "ermessensgerecht im Rahmen des faktisch Erfüllbaren und des Zumutbaren halten" müsse. Es ist jedoch im Beschwerdefall nicht erkennbar, inwieweit die Abgabenbehörde von der beschwerdeführenden Partei Unzumutbares verlangt hätte, bringt die beschwerdeführende Partei doch nicht vor, was sie - außer der Vorlage der bereits mehrfach erwähnten Urkunden und der allgemein ersichtlichen Angaben über die Vertretung der beiden in Liechtenstein befindlichen Unternehmen - getan hat, um dem auf § 162 BAO gestützten Auskunftsverlangen zu entsprechen.

Der belangten Behörde kann somit im Ergebnis nicht entgegen getreten werden, wenn sie, gestützt auf § 162 BAO, die Anerkennung der gegenständlichen Betriebsausgaben verweigert hat.

Die Beschwerde erweist sich somit insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2003, BGBl. II Nr. 333, insbesondere deren § 3.

Wien, am 20. September 2007

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2007:2007140007.X00

**Im RIS seit**

24.10.2007

**Zuletzt aktualisiert am**

22.09.2008

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