

TE Vwgh Erkenntnis 2021/11/16 Ra 2020/15/0019

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 16.11.2021

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

Norm

BAO §162 Abs1

BAO §162 Abs2

BAO §4 Abs1

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrättinnen Dr.in Lachmayer und Dr.in Wiesinger als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhart, über die Revision der F GesmbH in G, vertreten durch Dr. Michael Kotschnigg, Steuerberater in 1220 Wien, Stadlauer Straße 39/1/Top 12, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 12. September 2018, ZI. RV/2100604/2016, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2008 sowie Körperschaftsteuer 2006 bis 2008 und 2010, zu Recht erkannt:

Spruch

Das Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der revisionswerbenden Partei Aufwendungen in der Höhe von 1.346,40 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Bei der revisionswerbenden Partei, einer im Baugewerbe tätigen GmbH, die in den Streitjahren insbesondere Malerarbeiten sowie Arbeiten im Bereich der Oberflächengestaltung und -sanierung durchführte, wurde eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO in Verbindung mit § 99 Abs. 2 FinStrG durchgeführt. Der Prüfer vertrat den Standpunkt, dass es sich bei den Fakturen näher bezeichneter Subunternehmer der Revisionswerberin um Scheinrechnungen handle. Er erkannte die im Zusammenhang mit diesen Fakturen stehenden Zahlungen der Revisionswerberin nicht als Betriebsausgaben an und führte zur Begründung aus, im Rahmen von Ermittlungen der Kriminalpolizei und der Steuerfahndung seien in den vergangenen Jahren in Österreich Betrugsszenarien aufgedeckt worden, bei denen geringfügig bzw. nicht mehr tätige Gesellschaften unter Einsetzung von Scheingesellschaftern bzw. -geschäftsführern Fakturen für von ihnen nicht erbrachte Leistungen ausgestellt hätten. Die Rechnungen seien von den Rechnungsempfängern bezahlt und als Aufwand verbucht worden, obwohl der Zahlungsbetrag abzüglich einer Provision wieder an sie zurückgeflossen sei (Kickback-Zahlungen). „Es wurden somit von diesen Gesellschaften (Schein)Rechnungen gelegt, denen keine Leistung zugrunde liegt.“

2 Bei Durchsicht der von der Revisionswerberin verbuchten Belege seien acht näher bezeichnete Gesellschaften identifiziert worden, die dem angeführten Gesellschaftsprofil entsprächen. Die Rechnungen dieser Gesellschaften seien überwiegend bar bezahlt worden. Die Zahlungen würden in freier Beweiswürdigung nicht als Betriebsausgaben anerkannt. Die Beweiswürdigung stütze sich auf die Aussagen von DE (Gesellschafter und Geschäftsführer der Revisionswerberin im Streitzeitraum), KO (Gesellschafter der Revisionswerberin), NF (Buchhalterin der Revisionswerberin) und SF (nach Ansicht des Prüfers faktischer Geschäftsführer der Revisionswerberin). Keine der angeführten Personen habe sich an die obigen Subunternehmer und die von diesen gestellten Rechnungen erinnern können. „Namen der Geldempfänger (Empfängernennung) konnten ebenfalls nicht genannt.“

3 Das Finanzamt folgte dem Prüfer und erließ unter anderem einen Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2008 sowie Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2008 und 2010.

4 Die Revisionswerberin erhob gegen die angeführten Bescheide Beschwerde und wendete sich in dieser, soweit sie die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2008 und Körperschaftsteuer 2006 bis 2008 betrifft, gegen die Beurteilung der streitgegenständlichen Rechnungen als Scheinrechnungen und - hinsichtlich der Körperschaftsteuer für das Jahr 2010 - gegen die Höhe des Verlustabzugs.

5 Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdeentscheidung als unbegründet ab, woraufhin die Revisionswerberin deren Vorlage an das Bundesfinanzgericht beantragte.

6 Mit dem angefochtenen Erkenntnis, in dem eine ordentliche Revision für nicht zulässig erklärt wurde, gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde keine Folge und führte aus, strittig sei, ob die Rechnungsaussteller die Erbringer der in Rechnung gestellten Leistungen an die Revisionswerberin und somit die Empfänger der abgesetzten Beträge gewesen seien.

7 Empfänger iSd § 162 Abs. 1 BAO sei derjenige, mit dem der Steuerpflichtige in eine rechtliche Beziehung trete, also der der Vertragspartner sei, der einerseits an den Steuerpflichtigen geleistet und andererseits die Gegenleistung empfangen habe. Die Antwort des Abgabepflichtigen auf ein Verlangen nach exakter Empfängerbenennung unterliege - wie alle anderen Sachverhaltsangaben - der freien Beweiswürdigung der Abgabenbehörde. Werde ohne Verletzung von Verfahrensvorschriften die Feststellung getroffen, dass die benannten Personen nicht die Gläubiger bzw. Empfänger der abgesetzten Beträge seien, habe die Behörde den Abzug zu versagen.

8 Vor diesem rechtlichen Hintergrund gehe das Bundesfinanzgericht davon aus, dass die Rechnungsaussteller nicht die Erbringer der in Rechnung gestellten Leistungen an die Revisionswerberin und somit nicht die Empfänger der abgesetzten Beträge gewesen seien. Dieses Ergebnis der freien Beweiswürdigung trage allein schon der vom Finanzamt zur Begründung der Verfahrenswiederaufnahme und der zur Abgabenfestsetzung führenden Feststellung herangezogene Umstand, dass der damalige Geschäftsführer DE die rechnungsausstellenden Firmen nicht gekannt habe, obwohl er zu 99% auf den Baustellen präsent gewesen sei und ihm die Verhältnisse vor Ort bestens bekannt gewesen seien. Auch bei seiner Einvernahme durch das Finanzamt habe DE bestätigt, dass ihm, als mit der Aufgabe der technischen Abwicklung der Baustellen betrautem Bauleiter, die rechnungsausstellenden Firmen nicht bekannt seien und diese in seinem Bereich keine Tätigkeiten entwickelt hätten.

9 Auch der Umstand, dass über alle Rechnungsaussteller innerhalb eines Zeitraumes von sechs bis elf Monaten nach Übernahme der Geschäftsanteile und der Geschäftsführung der Konkurs eröffnet worden sei, bekräftige das Ergebnis der Beweiswürdigung. In diesem Zeitraum seien fast alle gegenständlichen Rechnungen ausgestellt worden. Alle Konkurse seien mangels Kostendeckung aufgehoben worden.

10 Das auf die Aussagen von DE gestützte Ergebnis der Beweiswürdigung sei zudem durch ein näher bezeichnetes (nur die vorgeblichen Subunternehmen der Revisionswerberin betreffenden) Urteil des Landesgerichts für Strafsachen Wien bestätigt worden, dem zu entnehmen sei, dass sich die gegenständlichen Rechnungsaussteller (Unternehmen der Baubranche) als Anmeldevehikel zum Zweck der (Schein)Anmeldung von Dienstnehmern anderer Gesellschaften zur Verfügung gestellt bzw. als Rechnungsverkäufer betätigt hätten. Dem Urteil sei auch zu entnehmen, dass diese Gesellschaften keine tatsächliche Tätigkeit entfaltet hätten.

11 Hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2008 habe das Finanzamt den das Ergebnis der Beweiswürdigung tragenden Sachverhaltsumstand in der Niederschrift über die Schlussbesprechung

(auf diese werde in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides insgesamt verwiesen) angeführt, nämlich, dass der damalige Geschäftsführer der Revisionswerberin, DE, die rechnungslegenden Gesellschaften nicht gekannt habe. Diesen auch vom Bundesfinanzgericht als maßgeblich erachteten Umstand habe das Finanzamt der Wiederaufnahme des Verfahrens zwecks Erlassung eines im Spruch anderslautenden Bescheides zugrunde gelegt. Bei der Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO könnten nur die zur Verneinung der Richtigkeit des (benannten) Empfängers führenden Sachverhaltsumstände als neue Tatsachen für die Verfahrenswiederaufnahme herangezogen werden. Die Wiederaufnahme sei vor dem Hintergrund des festgestellten Sachverhaltes weder unzweckmäßig noch unbillig gewesen.

12 Bei der Körperschaftsteuer 2010 habe das Finanzamt dem Verlustabzug zu Recht den (um die gemäß § 162 BAO nicht anerkannten Absetzungen) verminderten Verlust zugrunde gelegt.

13 In der gegen dieses Erkenntnis gerichteten außerordentliche Revision, wird zur Zulässigkeit unter anderem geltend gemacht, es fehle Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Verhältnis des § 162 BAO zu § 4 Abs. 1 BAO. Zudem wird gerügt, es liege kein wirksames Auskunftsersuchen iSd § 162 BAO vor.

14 Das Finanzamt hat eine Revisionsbeantwortung erstattet, auf welche die Revisionswerberin replizierte.

15 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

16 Die Revision ist zulässig und in Bezug auf das Vorbringen, es liege kein wirksames Auskunftsersuchen gemäß § 162 BAO vor, auch begründet.

17 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.

18 Einer Aufforderung nach § 162 Abs. 1 BAO ist dann nicht entsprochen, wenn ohne Verletzung von Verfahrensvorschriften die Feststellung getroffen wird, dass die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger der abgesetzten Beträge sind (vgl. VwGH 31.8.2020, Ra 2020/15/0022).

19 Hinsichtlich des Verhältnisses des § 162 BAO zu § 4 Abs. 1 BAO und insbesondere der Frage, in welchem Veranlagungszeitraum sich die spätere Nichtbefolgung des Auskunftsverlangens betreffend einen früheren Veranlagungszeitraum geltend gemachter Betriebsausgaben auswirkt, gleicht der vorliegende Revisionsfall in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht jenem, den der Verwaltungsgerichtshof mit seinem Erkenntnis vom 9. Juni 2020, Ra 2020/13/0001, entschieden hat, sodass gemäß § 43 Abs. 2 VwGG auf die dort genannten Gründe verwiesen werden kann. Die Rechtswirkungen des § 162 Abs. 2 BAO treten in jenem Veranlagungszeitraum ein, in dem die von der Empfängernennung betroffenen Aufwendungen angefallen sind. In diesem Zusammenhang zeigt die Revision daher keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Erkenntnisses auf.

20 In Bezug auf die Frage, ob ein wirksames Auskunftsersuchen iSd § 162 BAO erfolgte, ist zunächst darauf hinzuweisen, dass die Aufforderung zur Empfängerbenennung - entgegen dem Revisionsvorbringen - auch mündlich erfolgen kann (vgl. VwGH 22.3.2010, 2006/15/0284).

21 Den Verwaltungsakten ist nicht zu entnehmen, dass der Prüfer die Vertreter der revisionswerbenden Partei zur Empfängerbenennung nach § 162 BAO aufgefordert und auf die Rechtsfolge einer fehlenden oder mangelhaften Empfängerbenennung hingewiesen habe. Die Aufforderung zur Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO wurde auch im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht nicht nachgeholt. Im Rahmen des Erörterungstermins zur Sach- und Rechtslage, der am 30. Oktober 2017 stattgefunden hat, wurde dem Vertreter der Revisionswerberin nur vorgehalten, es bestünden Zweifel daran, dass die Aussteller der betroffenen Rechnungen eine Leistung erbracht hätten, und die tatsächlichen Empfänger der Rechnungsbeträge gewesen seien, und die Revisionswerberin wurde zur Beibringung entsprechender Nachweise aufgefordert. In der Begründung der Beschwerdevorentscheidung zur Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftssteuer 2008 und 2009 ist zwar von einer Aufforderung zur Empfängerbenennung die Rede, die in der Textziffer 6 des Berichtes über das Ergebnis der Außenprüfung dokumentiert sein soll. Eine solche Dokumentation findet sich in der besagten Textziffer des Berichtes über das Ergebnis der Außenprüfung jedoch nicht, weshalb sich die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung als unzutreffend erweisen.

22 Die auf § 162 Abs. 2 BAO gestützte Nichtanerkennung von Aufwendungen setzt jedoch eine an den jeweiligen Abgabenschuldner gerichtete Aufforderung zur Benennung der Empfänger voraus (vgl. VwGH 9.6.2020, Ra 2020/13/0001), weil diese Rechtsfolge erst dann eintreten kann, wenn der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde verlangten Angaben verweigert hat oder ohne Verletzung von Verfahrensvorschriften die Feststellung getroffen wurde, dass die Personen, die vom Abgabenpflichtigen benannt wurden, nicht die tatsächlichen Empfänger der abgesetzten Beträge sind.

23 Der Umstand, dass das Finanzamt bzw. das Bundesfinanzgericht im Beschwerdeverfahren in freier Beweiswürdigung zur Feststellung gelangt, dass die gegenständlichen Rechnungsaussteller nicht die Empfänger der abgesetzten Beträge sind, kann dieses Erfordernis auch dann nicht ersetzen, wenn sich die Beweiswürdigung als frei von Mängeln erweist.

24 Indem das Bundesfinanzgericht trotz Fehlens einer wirksamen Aufforderung zur Empfängerbenennung die entsprechenden Aufwendungen gemäß § 162 Abs. 2 BAO nicht anerkannt hat, hat es das angefochtene Erkenntnis, soweit es Körperschaftsteuer betrifft, mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet. Soweit das angefochtene Erkenntnis die Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerverfahrens 2008 nach § 303 Abs. 1 BAO betrifft, gilt dies schon deshalb in gleicher Weise, weil das Bundesfinanzgericht die Erfüllung der Wiederaufnahmeveraussetzung wonach „die Kenntnis ... einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte“, ausschließlich mit dem Eintritt der Rechtsfolge des § 162 BAO begründet hat. Das angefochtene Erkenntnis war daher zur Gänze gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

25 Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

Wien, am 16. November 2021

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2021:RA2020150019.L00

Im RIS seit

13.12.2021

Zuletzt aktualisiert am

04.01.2022

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at