

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Peter Unger, den Richter Mag. Daniel Philip Pfau sowie die Laienrichter Mag. Franz Josef Gross und Mag. Martin Saringer in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Eckhardt Wirtschaftsprüfung und Steuerberatungs GmbH, Hauptstraße 58, 7033 Pötsching, über die Beschwerde vom 7.5.2012 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart vom 3.4.2012, betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2006, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung im Beisein der Schriftführerin Lisa Eder am 8.10.2019, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Die beschwerdeführende Gesellschaft (in Folge: Beschwerdeführerin) betreibt ein Innenausstattungsunternehmen.

Im Zuge einer ua die hier streitgegenständliche Abgabe (Körperschaftsteuer 2006) betreffenden abgabenbehördlichen Prüfung wurden - neben einem Themenbereich, der den Gegenstand einer vor Beginn der Prüfung eingebrachten Selbstanzeige bildet - im Wesentlichen folgende Feststellungen getroffen:

"Tz. 4 Bauleistungen Fa. [U2]

In der GuV Rechnung 2006 wurden Betriebsausgaben in Höhe von € 296.711,00 an eine Fa. [U2] Malerei und Bodenverlegung GmbH als Bauleistungsaufwand abgesetzt.

Die diesen Betriebsausgaben zugrunde liegenden Rechnungen der Fa. [U2] Malerei und Bodenverlegung GmbH weisen als Leistungszeitraum August bzw. September 2006 aus.

Diese Betriebsausgaben können von der BP gem. § 162 Abs. 2 BAO nicht anerkannt werden, da die Fa. [U2] Malerei und Bodenverlegung GmbH nicht als tatsächlicher Empfänger in Betracht kommt.

Begründung:

Gemäß § 162 Abs. 2 BAO sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen, wenn die Empfänger nicht genau bezeichnet werden können.

Unter Empfänger sind die tatsächlichen Empfänger zu verstehen.

Die Fa. [U2] Malerei und Bodenverlegung GmbH kann aufgrund folgender Fakten nicht als tatsächlicher Empfänger angesehen werden:

1. Explikationen zu Fa. [U2]:

Sämtliche Anteile an der [U1] GmbH wurden am 23.10.2006 von [U1a] an [U2a] abgetreten, der ab diesem Tag Alleingesellschafter und Geschäftsführer war.

Am selben Tag wurde der Name der Gesellschaft von [U1] GmbH in [U2] Malerei und Bodenverlegung GmbH geändert.

Die Fa. [U2] ist somit realiter per 23.10.2006 entstanden.

2. Analyse der Beweismittel betreffend die Vorfirma:

Herr [U1a] gab bei der Zeugeneinvernahme durch die Steuerfahndung (Protokoll v. 8.2.2010) an, dass er Herrn [X] (= Gatte der Geschäftsführerin der [Bf]), der ihm vorher nicht bekannt war, in einer Rechtsanwaltskanzlei traf und ihm seine Abtretungsabsicht mitteilte.

Dieser zeigte sich interessiert, und in Folge wurde ein Termin bei Notar Dr. [Y] vereinbart. Vor der Notariatskanzlei habe [X] ihm dann [U2a] vorgestellt, welcher die Gesellschaftsanteile der [U1] GmbH übernehmen sollte.

Diese Leistungen konnten daher auch von der "Vorfirma" (bis 23.10.2006 = Fa. [U1] GmbH; siehe auch Firmenbuch [FN_U1]) weder lukriert noch erbracht worden sein.

3. Steuerliche Würdigung

Eine Conclusio der Punkte 1-2 ergibt somit zwingend, dass die Fa. [U2] nicht der tatsächliche Empfänger gewesen sein kann. (Der definierte Leistungszeitraum ist vor der tatsächlichen Entstehung der Fa. [U2] und die angeführten Leistungen wurden auch von der "Vorfirma" [U1] GmbH nicht erbracht.)

Zusätzliche Unregelmäßigkeiten:

Am 9.10.2006 wurde ein BVH-Rahmenvertrag für das Jahr 2006 zwischen der Fa. [Bf] und der Fa. [U2] Malerei und Bodenverlegung GmbH abgeschlossen.

Wie oben angeführt war zu diesem Zeitpunkt die Fa. [U2] Malerei und Bodenverlegung GmbH nicht existent (Generalversammlungsbeschluss vom 23.10.2006).

Nicht anerkannter Bauleistungsaufwand lt. BP: 296.711,00 €

[Darstellung der steuerlichen Auswirkungen des nicht anerkannten Bauleistungsaufwandes lt BP]

Tz. 5 Fremdleistungen Fa. [U3]

In der GuV Rechnung 2006 wurden Betriebsausgaben in Höhe von € 153.193,20 an eine Fa. [U3] GmbH als Fremdleistungsaufwand abgesetzt.

Diese Betriebsausgaben können teilweise gem. § 162 (2) BAO und teilweise gem. § 167 (2) BAO nicht anerkannt werden.

Begründung:

ad § 162 (2) BAO:

Gemäß § 162 Abs. 2 BAO sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen, wenn die Empfänger nicht genau bezeichnet werden können.

Unter Empfänger sind die tatsächlichen Empfänger zu verstehen.

Dies war in den in Rede stehenden Geschäftsfällen nicht der Fall, da die in den Rechnungen der Fa. [U3] GmbH angeführten Leistungszeiträume schon vor der tatsächlichen Errichtung (Erklärung über die Errichtung vom 23.10.2006 siehe auch Firmenbuch [FN_U3]) der Firma [U3] liegen.

Diese Leistungen können daher logisch folgerichtig analysiert nicht von der Fa. [U3] GmbH erbracht worden sein.

Demonstrative Beispiele:

ER 0009 v. 4.12.2006 BVH [S] Leistungs-ZR Okt - Dez 2006

AR 0134-06 v. 23.10.2006 BVH [S] Leistungs-ZR September 2006

ER 0010 v. 4.12.2006 BVH [O] LZR Okt 2006

AR 0136-06 v. 24.10.2006 BVH w.o. LZR 30.8.-4.9.2006 (!)

ER 0015 v. 4.12.2006 BVH [C] LZR Sep.-Nov. 2006

AR 0152-06 v. 7.11.2006 BVH w.o. LZR August - Oktober 2006

ER 0017 v. 4.12.2006 BVH [D], Wien LZR Sep.-Nov. 2006

AR 015-06 v. 7.11.2006 BVH w.o. LZR August - Oktober 2006

Bei den gem. § 162 (2) BAO nicht anerkannten Aufwendungen handelt es sich um folgende Eingangsrechnungen:

ER 009, 010, 011, 015, 016, 017, 020, 022

ad § 167 (2) BAO:

Der am 10.1.2007, zwischen der Fa. [Bf] und der [U3] GmbH, abgeschlossene Rahmenvertrag enthält eine UID Nummer welche erst am 5.2.2007 vergeben wurde. Festgestellt wird, dass sämtliche Leistungen vor Errichtung des Rahmenvertrages liegen. Desweiteren ist in den Eingangsrechnungen vom Dezember 2006 eine UID - Nummer angeführt, die eine Gültigkeit von 5.2.-21.2.2007 hatte.

Bei einer Begehung an der Firmenbuchadresse durch das zuständige Finanzamt [FA1] am 21.2.2007 wurde festgestellt, dass es die Stiege und Türnummer nicht gibt. Laut Auskunft der Hausbesorgerin ist die Firma bzw. der Gesellschafter nicht bekannt. Auch der zuständigen Immobilienverwaltung Fa. [ImmoVerw] war die Firma nicht bekannt.

Demzufolge wurde am selben Tag die UID-Nummer begrenzt und die Löschung im Firmenbuch beantragt. Vom zuständigen Finanzamt erfolgte keine Veranlagung, viel mehr wurde der Steuerakt wieder gelöscht.

Zufolge dieser Unregelmäßigkeiten war der Abzug dieser Betriebsausgaben in Anwendung der freien Beweiswürdigung gem. § 167 (2) zu verwehren.

nicht anerkannter Fremdleistungsaufwand gem. § 162 (2) BAO: 85.702,80

nicht anerkannter Fremdleistungsaufwand gem. § 167 (2) BAO: 67.490,40

[Darstellung der steuerlichen Auswirkungen des nicht anerkannten Fremdleistungsaufwandes lt BP]"

Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung richtete die belangte Behörde auch ein Empfängerbenennungsverlangen gemäß § 162 BAO an die Beschwerdeführerin mit folgendem Inhalt:

"Anhand der hieramts vorliegenden Unterlagen muss davon ausgegangen werden, dass die genannten Empfänger der Fremdleistungen (=Fa. [U3] GmbH und Fa. [U2] Malerei und Bodenverlegung GmbH) nicht die tatsächlichen Empfänger sind."

Dieses Empfängerbenennungsverlangen wurde von der Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin wie folgt beantwortet:

"Der handelsrechtliche Geschäftsführer der Firmen [U3] GmbH und [U2] Malerei und Bodenverlegung GmbH, Herr [U2a], war der Empfänger der für die Rechnungen bezahlten Beträge."

Den Prüfungsfeststellungen folgend setzte die belangte Behörde mit dem hier angefochtenen Bescheid vom 3.4.2012 die Körperschaftsteuer 2006 iHv 113.305,39 € unter Zugrundelegung von Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv 453.312,82 € fest.

Die Beschwerdeführerin erhob dagegen das damalige Rechtsmittel der Berufung und führte hierin aus:

"Ad 1: Rechnungen [U2] GmbH

Die [U2] GmbH hat jedenfalls schon seit 2001 bestanden und können deshalb die beanstandeten Leistungen jedenfalls durch die [U2] GmbH erbracht worden sein. Zu dieser Ansicht muss auch das zuständige Finanzamt für die Fa. [U2] GmbH gekommen sein, da für erbrachte Leistungen der Fa. [U2] GmbH Erstbescheide mit einer Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuernachforderung in Höhe von EUR 256.000,00 vorgeschrieben wurde. Dazu ist auf das VwGH-Erkenntnis vom 22.03.1995 Z 93/13/0076 zu verweisen, wo der VwGH ausführt, dass die Verweigerung von beantragten Absetzungen und Zurechnung beim tatsächlichen Empfänger sich einander ausschließen. Außerdem möchten wir auf das Finanzstrafverfahren beim Finanzamt [FA2] von Fr. [GF_Bf] verweisen, wo im Zuge dieses Strafverfahrens der Geschäftsführer der [U2] GmbH [GmbH], Hr. [U2a], bestätigt hat Bargeldbeträge für erbrachte Leistungen übernommen zu haben.

Ad 2: Fremdleistungen Fa. [U3] GmbH

Um Doppelausführungen zu vermeiden, verweisen wir auf die vorgelegten Unterlagen im Finanzstrafverfahren Fr. [GF_Bf] beim Finanzamt [FA2] und wurde dort jedenfalls nachgewiesen, dass der angegebene Firmensitz jedenfalls gegeben war und liegen die seinerzeitigen Ausführungen im Finanzstrafverfahren der Berufung bei. Auch hat Hr. [U2a] die Bargeldbeträge für erbrachte Leistungen übernommen und hat er dies auch bestätigt. Aufgrund des vorhandenen Firmensitzes wurde die UID-Nummer für die [U2] GmbH zu Unrecht aberkannt und hat eine nicht vorhandene UID-Nummer jedenfalls keinen Einfluss auf den Fremdleistungsaufwand. Umsatzsteuerrechtlich entsteht eine Körperschaft mit dem ersten des Monats in dem der Gesellschaftsvertrag errichtet wurde und müssten Vorsteuern von Vormonaten in einer Vorgesellschaft gelten[d] gemacht werden. Eine Vorgesellschaft ist jedoch im Körperschaftsteuerrecht nicht erforderlich, da sämtliche Tätigkeiten, die in Monaten vor Errichtung des Gesellschaftsvertrages bewirkt werden, jedenfalls ertragssteuerrechtlich

schon in den Monaten davor zu Aufwänden und Erträgen führen und ist dabei eine Vorgesellschaft nicht notwendig. Zusätzlich verweisen wir auch noch auf die Ausführungen unter Ad 1.

Generelle Feststellungen zu Punkt 1 und 2:

Sollte man den Ausführungen der Betriebsprüfung folgen, wäre der Umsatz der [Bf] im Jahr 2006 in Höhe von EUR 939.447,11 mit einem Mitarbeiter erbracht worden und widerspricht dies sämtlichen menschlichen Denkgesetzen.

Aufgrund dieser Ausführungen ist nicht ersichtlich, welcher Sachverhalt der Entscheidung der Betriebsprüfung zu Grunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen die Behörde die Subsimation [Subsumtion] des Sachverhaltes unter einem bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet. Die Begründung des Bescheides ist deshalb nicht in der Weise erfolgt, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, weder für den Abgabepflichtigen noch im Fall der Anrufung des VwGH für dieses [diesen] nachvollziehbar ist.

Aufgrund der obigen Ausführungen stellen wir den Antrag den Körperschaftsteuerbescheid 2006 aufzuheben und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wie folgt festzusetzen:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. BP: EUR 453.312,82

- Fremdleistungen [U2] GmbH EUR 296.711,00

- Fremdleistungen [U3] GmbH EUR 153.193,20

= Einkünfte aus Gewerbebetrieb EUR 3.408,62"

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21.6.2012 wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab und begründete dies im Wesentlichen wie folgt:

"Die Berufungswerberin, Fa. [Bf], ist eine im Firmenbuch eingetragene GmbH. Sie betreibt ein Raumausstattungsunternehmen. Geschäftsführerin ist Frau [GF_Bf].

Die Fa. [U2] Malerei und Bodenverlegung GmbH entstand durch Abtretung sämtlicher Gesellschaftsanteile der Fa. [U1] GmbH am 23.10.2006 und wurde nach Antrag vom 07.11.2006 am 14.11.2006 in das Firmenbuch eingetragen.

Die Fa. [U3] GmbH entstand am 28.11.2006 und wurde am 15.05.2010 von Amts wegen gelöscht.

Geschäftsführer der Fa. [U1] GmbH war Herr [GF_U1], Geschäftsführer der Fa. [U2] GmbH ist Herr [U2a], Geschäftsführer der Fa. [U3] GmbH war Herr [U2a].

In einer am 08.02.2010 protokollierten Zeugeneinvernahme, erklärte Herr [GF_U1] Herrn [U2a] erst im Zuge der Abwicklung der Anteilsabtretung und Firmenumbenennung beim Notar kennengelernt zu haben.

Für den Leistungszeitraum August und September 2006 wurden seitens der Berufungswerberin Betriebsausgaben auf Grund von Rechnungen der Fa. [U2] GmbH in Höhe von € 296.711,-- sowie auf Grund von Rechnungen der Fa. [U3] GmbH in Höhe von € 85.702,80 geltend gemacht.

Im Gefolge einer Außenprüfung wurden diese Zahlungen nicht anerkannt, wobei dieser Beurteilung eine Aufforderung zur Empfängerbenennung im Sinne § 162 BAO voranging.

Die Aufforderung zur Empfänger[be]nennung erfolgte im Lauf der Außenprüfung mittels Vorhalt vom 20.03.2012 und wurde von Fr. [GF_Bf], schriftlich am 22.03.2012 unter Wiedernennung der Firmen [U2] GmbH und [U3] GmbH beantwortet.

Weiters wurde im Zuge der Außenprüfung festgestellt, dass die Fa. [U3] GmbH am erklärten Firmensitz nicht existierte. Weder gab es die angegebene Stiege und die angegebene Türnummer, noch war die Firma der Hausbesorgerin und der zuständigen Immobilienverwaltung bekannt. Folglich begrenzte die Finanzbehörde die verwendete UID-Nummer und wurde der in diesem Zusammenhang verbuchte Zahlungsaufwand in Höhe von € 67.690,40 [67.490,40] nicht anerkannt.

Von der Fa. [U2] GmbH und der Fa. [U3] GmbH wurden keine Einnahmen erklärt.

Dieser Sachverhalt war der folgenden rechtlichen Würdigung unter Berücksichtigung der Berufungseinwendungen zu Grunde zu legen:

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

Ad Fa. [U2] GmbH:

Im vorliegenden Fall erfolgte die Aufforderung zur Empfängerbenennung da die Zahlungen der Rechnungen von einer für den Leistungszeitraum noch nicht existenten Firma aberkannt wurden.

Der Berufungseinwand, es hätte die Firma [U2] GmbH bereits seit 2001 bestanden lässt sich seitens der Behörde nicht nachvollziehen, da die Firmenbucheintragung der Fa. [U2] GmbH erst mit 14.11.2006 erfolgte.

Ebenso ist dem Argument, dass laut Judikatur des VwGH sich die Verweigerung von beantragten Aufwendungen und gleichzeitige Zurechnung beim tatsächlichen Empfänger ausschließe, die am 08.02.2010 protokollierte Aussage des Herrn [U1a] entgegenzuhalten, wonach eine Leistungserbringung durch die Vor-Firma, die Fa. [U1] GmbH, ausgeschlossen werden kann, zumal die Fa. [U2] GmbH keine diesbezüglichen Erträge verbucht hatte.

Auch die eingewendete Bargeldannahme des Herrn [U2a] hat keinen Einfluss auf die Tatsache, dass die zum Aufwand führende Leistungserbringung im gegebenen Zeitraum seitens der Fa. [U2] nicht stattfinden konnte.

Es erfolgte die Aufforderung der Behörde zur Empfänger[be]nennung somit zu Recht.

Ad Fa. [U3] GmbH:

Die Berufungswerberin verbuchte Zahlungen an die Fa. [U3] GmbH in Höhe von € 85.702,80 wobei diese im bezeichneten Leistungszeitraum noch nicht existierte. Auch hier erfolgte die Aufforderung zur Empfängerbenennung.

Weiters wurden Zahlungen an die Fa. [U3] GmbH in Höhe von € 67.690,40 geltend gemacht. Diese wurden seitens der Behörde nicht anerkannt.

Hinsichtlich des behaupteten Firmensitzes folgt das Finanzamt den behördlichen Feststellungen im Zuge einer Begehung durch das zuständige Finanzamt [FA1]. In freier Beweiswürdigung kann hieraus, logisch und im Sinne der Denkgesetze davon ausgegangen werden dass ein Firmensitz an der angeführten Adresse und damit verbunden eine gültige UID-Nummer, nicht vorlag.

Wie die Berufungswerberin darlegt, führen Tätigkeiten in den Monaten vor Errichtung des Gesellschaftsvertrages zu Aufwand und Ertrag. Doch war dies gegenständlich nicht erfüllt. Es fehlten in der Fa. [U3] GmbH, sowie auch in der Fa. [U2] GmbH die zum (durch die Berufungswerberin erklärten) Aufwand korrespondierenden Erträge. Zusage dieser Unregelmäßigkeiten erfolgte die Nichtanerkennung der Aufwendungen in Höhe von € 67.690,40 zu Recht.

Zur Einrede der Bargeldannahme durch Herrn [U2a] verweist die Behörde auf die Ausführungen zur Fa. [U2] GmbH wonach dies den Umstand der Zahlungen für Leistungen in einem Zeitraum indem die Leistungserbringerin noch gar nicht existierte, nicht entkräften kann.

Ad Generell:

Gemäß Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Mai 1997, ZI. 94/13/0230 beruht die Bestimmung des § 162 BAO auf dem Grundsatz, dass das, was bei dem einen Abgabepflichtigen abzusetzen ist, bei dem anderen versteuert werden muss, wenn nicht steuerpflichtige Einnahmen unversteuert bleiben sollen. Dies soll dadurch sichergestellt werden, dass der Steuerpflichtige den Empfänger genannt hat. Demzufolge hat der Abgabepflichtige den Empfänger so genau und eindeutig zu bezeichnen, dass die Abgabenbehörde auch in der Lage ist, nach Durchführung von ihr zumutbaren Erhebungen die entsprechenden Einnahmen beim genannten Empfänger zu versteuern.

Weder bei der Fa. [U2] GmbH noch bei der Fa. [U3] GmbH wurden die der Berufung zugrunde liegenden strittigen Aufwendungen als korrespondierende Einnahmen versteuert.

Die Betriebsprüfung hat die Abzugsfähigkeit von Fremdleistungen unter Hinweis auf § 162 BAO in jenen Fällen versagt, in welchen die fraglichen Empfänger zum Zeitpunkt der genannten Leistungserbringung steuerlich nicht erfasst, da noch gar nicht existent waren.

Die Berufungswerberin hat der Aufforderung zur Empfängerbenennung gem. § 162 BAO, dadurch dass sie wiederum die zum Streitzeitraum nicht existierenden Leistungserbringer angab, nicht entsprochen.

Die Abgabenbehörde hat diese ja gerade deshalb aufgefordert, weil der in den Rechnungen genannten Leistungserbringerin kein real existierendes Steuerrechtssubjekt zugeordnet werden konnte.

Erwiesenermaßen war die in den Rechnungen genannte Firma zum Zeitpunkt der Leistungserbringung nicht existent. Eine unternehmerische Verbindung mit der Vor-Firma bestand nicht.

Es bestand somit für die Abgabenbehörde ausreichender Anlass, von der Beschwerdeführerin die Benennung jenes Steuerrechtssubjektes zu begehren, an welches sie die als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen nun tatsächlich geleistet hatte. Die Antwort auf genau diese, der Sachlage nach gebotene Frage aber hat die Beschwerdeführerin verweigert, indem sie der Abgabenbehörde wiederum jene Rechnungsaussteller nannte, die sich schon im erstbehördlichen Verfahren als Phantom entpuppt hatten. Mit der Nennung von Personen, die als Empfänger bezeichnet werden, ist der Aufforderung nach § 162 BAO nämlich dann nicht entsprochen, wenn maßgebliche Gründe die Vermutung rechtfertigen, dass die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger sind (vgl. das hg. Erkenntnis vom 11. Juli 1995, 91/13/0154, 0186).

Auf Grund der berechtigten Aufforderung nach § 162 BAO unterliegen die strittigen Aufwendungen nicht mehr dem herkömmlichen Betriebsausgabenregime des § 4 Abs 4 EStG.

Es war die Anerkennung des geltend gemachten Aufwandes in Höhe von € 85.702,80 (betreffend Fa. [U3] GmbH) und in Höhe von € 296.711,-- (betreffend Fa. [U2] GmbH) zu versagen.

Es bleibt daher für eine Glaubhaftmachung iSd § 138 BAO bzw. für eine Schätzung (§ 184 BAO) der Aufwendungen (Schulden) kein Raum (vgl. VwGH 28.5.1997, 94/13/0230) und war spruchgemäß zu entscheiden."

In ihrem Vorlageantrag entgegnete die Beschwerdeführerin den Ausführungen der Berufungsvorentscheidung wie folgt:

"Zusätzlich ist noch auszuführen, dass auf Seite 4 der Berufungsvorentscheidung unter Ad 1 Fa. [U2] GmbH im zweiten Absatz ausgeführt ist, dass die Firmenbucheintragung der Fa. [U2] GmbH erst mit 14.11.2006 erfolgte. Dies ist deshalb unrichtig, da das Unternehmen schon seit 2001 bestanden hat. Wenn im dritten Absatz ausgeführt wird, dass die Fa. [U2] GmbH keine Erträge gebucht hat, so ist dem entgegen zu halten, dass das Finanzamt Erträge von über EUR 1.000.000,00 geschätzt hat."

Mit Vorlagebericht vom 29.6.2016 wurde durch die belangte Behörde die Beschwerde- und Aktenvorlage gemäß § 265 f BAO an das Bundesfinanzgericht durchgeführt.

Für die mündliche Verhandlung wurde dem Gericht von der Beschwerdeführerin ein ergänzender Schriftsatz vorgelegt und in der Verhandlung hierauf verwiesen.

Am 8.10.2019 wurde in Anwesenheit des steuerlichen Vertreters der Beschwerdeführerin die beantragte mündliche Verhandlung vor dem Senat durchgeführt und hierüber folgende auszugsweise wiedergegebene Niederschrift aufgenommen:

"[...]

Der Senatsvorsitzende erteilt der beschwerdeführenden Partei das Wort.

Die beschwerdeführende Partei führt aus wie in den bisherigen Schriftsätzen im Rechtsmittelverfahren und ergänzt:

Hinsichtlich der im Akt aufliegenden Fotos betreffend Firmensitz der [U3] GmbH wird mitgeteilt, dass die Fotos nicht vom steuerlichen Vertreter aufgenommen wurden, sondern diese von [HerrnX] (Ehegatte der ges GF der bf. Partei) übergeben worden sind.

Die Fotos wurden mutmaßlich im Jahr 2009 aufgenommen.

Steuerliche Vertretung erläutert eingehend die Photographien.

Ergänzende Beweisaufnahmen durch den Senat:

1) Der Vorsitzende legt der bf. Partei diverse Paare aus wirtschaftlich zusammenhängenden Eingangsrechnungen der [U3] GmbH und Ausgangsrechnungen der bf Partei hinsichtlich konkreter abgerechneter Bauvorhaben vor (konkret: ER 0010/AR 0136-06, ER 009/AR 0134-06, ER 0017/AR 0154-06, ER 0022/AR 0162-06). Hieraus ist ersichtlich, dass die konkreten Leistungszeiträume in den Rechnungen der bf Partei nicht mit den Leistungszeiträumen der dazugehörigen Eingangsrechnungen der [U3] GmbH übereinstimmen. Es ist ersichtlich, dass die Leistungszeiträume der bf Partei jeweils früher (idR August bis Oktober) liegen, als die Leistungszeiträume der [U3] GmbH (idR Oktober bis Dezember).

Die bf Partei gibt hierzu an:

Die Diskrepanzen bei den Leistungszeiträumen können nur so erklärt werden, dass entweder bei der bf. Partei oder es bei der [U3] GmbH zur Angabe von unrichtigen Leistungszeiträumen gekommen ist.

[...]

Nach Fortsetzung der Verhandlung verkündet der Senatsvorsitzende das folgende Erkenntnis samt den wesentlichen Entscheidungsgründen:

Die Beschwerde betreffend Körperschaftsteuer 2006 wird abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision nicht zulässig.

Im Übrigen wird auf die schriftlichen Ausfertigungen verwiesen."

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Feststellungen

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Beschwerdeführerin wurde im Zuge der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung gemäß § 162 BAO zur Empfängerbenennung betreffend näher bezeichneter geltend gemachter Betriebsausgaben für Arbeiten der [U2] GmbH und der [U3] GmbH aufgefordert.

Die Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin erklärte, dass die aufgrund der Rechnungen bezahlten Beträge durch den Geschäftsführer der [U2] GmbH und [U3] GmbH vereinnahmt wurden.

Es sprechen maßgebliche Gründe dafür, dass die Unternehmen [U2] GmbH und [U3] GmbH nicht die tatsächlichen Empfänger iSd § 162 BAO gewesen sind bzw sein konnten.

2. Beweismwürdigung

Sowohl das Empfängerbenennungsverlangen als auch die Antwort der Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin sind aktenkundig.

Die Gründe, die die Vermutung rechtfertigen, dass die benannten Empfänger [U2] GmbH und [U3] GmbH nicht die wahren Empfänger iSd § 162 BAO sind bzw sein können sind folgende:

Bezüglich [U2] GmbH:

Die [U2] GmbH ist laut aktenkundigem Abtretungsvertrag vom 25.10.2006 durch Abtretung der von [U1a] gehaltenen Geschäftsanteile an der [U1] GmbH ([FN_U1]) an Herrn [U2a] und nachfolgender Umfirmierung der [U1] GmbH auf [U2] GmbH entstanden. Die diesbezüglichen Änderungen im Firmenbuch wurden am 7.11.2006 angemeldet und am 14.11.2006 eingetragen.

Die Fakturierung der [U2] GmbH von Leistungen aus einem Zeitraum vor der Abtretung der Geschäftsanteile der [U1] GmbH und Firmenänderung, käme nur dann rechtlich und wirtschaftlich in Betracht, wenn die zugrundeliegenden Bauleistungen noch von der [U1] GmbH an die Beschwerdeführerin erbracht, aber bis zum Zeitpunkt des Abtretungsvertrages der Beschwerdeführerin noch nicht in Rechnung gestellt worden wären. Gegen diese Annahme spricht jedoch zum ersten, dass nach der aktenkundigen Zeugeneinvernahme des Herrn [U1a], kein Kontakt zu [HerrnX], dem Ehegatten der Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin, vor der Abtretung der Geschäftsanteile an der [U1] GmbH bestand. Zum zweiten wäre bei Annahme eines solchen Hintergrunds (bestehende offene Forderungen im Zeitpunkt der Abtretung der Geschäftsanteile iHv knappen 300.000 €) ein Abtretungspreis für die Geschäftsanteile iHv 1 € (siehe Punkt 3 des

aktenkundigen Abtretungsvertrages) nicht schlüssig. Und drittens wurden von der Beschwerdeführerin im gesamten Verfahren, einschließlich der mündlichen Verhandlung auch sonst keine Umstände vorgebracht, die eine derartige wirtschaftliche Ausgangssituation im Zeitpunkt der Übernahme der Geschäftsanteile belegen würden. Schließlich ergab eine entsprechende aktenkundige Firmenbuchabfrage, dass der letzte Jahresabschluss der vormaligen [U1] GmbH zum 31.12.2003 am 8.2.2005 eingereicht wurde, was ebenso gegen einen aktiven Bilanzposten iHv knapp 300.000 € im Jahr 2006 spricht.

Bezüglich [U3] GmbH:

Im Gegensatz zur [U2] GmbH entstand die [U3] GmbH nicht durch Übernahme von Geschäftsanteilen an einem zuvor bereits bestehenden Unternehmen, sondern wurde laut aktenkundigem Firmenbuchauszug nach der Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft am 23.10.2006 und Anmeldung der Eintragung am 10.11.2006 erst am 28.11.2006 im Firmenbuch eingetragen.

Schon deshalb kommt die [U3] GmbH als Leistungserbringerin von Leistungen im Zeitraum August 2006 bis 23.10.2016 und somit Empfängerin iSd § 162 BAO nicht in Betracht.

Aber auch hinsichtlich jener Leistungen, bei denen sich auf den aktenkundigen Rechnungen der [U3] GmbH ein Leistungszeitraum November bzw Dezember 2006 findet, sprechen maßgebliche Gründe für die Vermutung, dass die [U3] GmbH nicht die tatsächliche Empfängerin iSd § 162 BAO gewesen war bzw sein konnte. Dies deshalb, da eine seitens des Gerichts vorgenommene Stichprobenüberprüfung jener Rechnungen der [U3] GmbH mit Leistungszeitraum (auch) November bis Dezember 2006 und Gegenüberstellung mit den anhand der Baustellenadressierung wirtschaftlich zusammenhängenden Ausgangsrechnungen der Beschwerdeführerin ergab, dass die Leistungszeiträume der jeweiligen Rechnungspaare nicht übereinstimmten. Vielmehr weisen die überprüften Ausgangsrechnungen der Beschwerdeführerin regelmäßig einen früheren Leistungszeitraum (August bis September 2006) aus, als die zusammenhängenden Eingangsrechnungen der [U3] GmbH, wodurch sich der begründete Verdacht ergibt, dass die in den Rechnungen der [U3] GmbH im November bzw Dezember liegenden Leistungszeiträume bewusst in eine Zeit nach der Errichtung der Gesellschaft (23.10.2006) bzw Eintragung im Firmenbuch (28.11.2006) "verlegt" wurden, die tatsächliche Leistungserbringung jedoch bereits in den Monaten August bis September 2006 erfolgte. Auch in der mündlichen Verhandlung konnte die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter, konfrontiert mit den niederschriftlich näher bezeichneten Rechnungspaaren, deren unterschiedlichen Leistungszeitraum nicht aufklären.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Beschwerdeabweisung)

§ 162 BAO lautet:

"(1) Wenn der Abgabepflichtige beantragt, daß Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, so kann die Abgabenbehörde verlangen, daß der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet.

(2) Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs. 1 verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen."

§ 162 BAO beruht nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf dem Grundsatz, dass das, was bei dem einen Abgabepflichtigen abzusetzen ist, bei dem anderen versteuert werden muss, wenn nicht steuerpflichtige Einnahmen unversteuert bleiben sollen. Es kann daher die Absetzung von Betriebsausgaben trotz feststehender sachlicher Berechtigung abgelehnt werden, solange nicht die Möglichkeit, die entsprechenden Einnahmen beim Empfänger zu besteuern, dadurch sichergestellt ist, dass der Steuerpflichtige den Empfänger konkret genannt hat. Es dürfen allerdings dem Steuerpflichtigen keine offenbar unerfüllbaren Aufträge zum Nachweis der Empfänger erteilt werden. "Offenbar unerfüllbar" sind derartige Aufträge aber nur dann, wenn eine unverschuldete, tatsächliche Unmöglichkeit, die Empfänger der geltend gemachten Betriebsausgaben namhaft zu machen, vorliegt. Es darf nicht in der Macht des Steuerpflichtigen gestanden sein, die tatsächlichen Umstände, die ihn an der Bezeichnung der Empfänger hindern, abzuwenden (vgl zB VwGH 22.11.2012, 2008/15/0265, mwN; VwGH 25.4.2013, 2013/15/0155, mwN; VwGH 20.12.2017, Ra 2016/13/0041).

Als "Empfänger" iSd § 162 BAO ist nach der ständigen Rechtsprechung und herrschenden Lehre derjenige, mit welchem der Steuerpflichtige in eine rechtliche Beziehung tritt, somit der Vertragspartner im jeweiligen Leistungsaustausch zu verstehen (vgl zB VwGH 1.6.2006, 2004/15/0066, 0067; VwGH 14.10.2010, 2008/15/0124, 0125, sowie Ritz, BAO⁶, § 162 Tz 7, mwN), wobei es auch im Anwendungsbereich des § 162 BAO auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt der Leistungsbeziehung ankommt (zB VwGH 20.9.2007, 2007/14/0007; VwGH 20.12.2017, Ra 2016/13/0041) .

Gemäß § 4 Abs 1 KStG sind Gesellschaften mit beschränkter Haftung ab jenem Zeitpunkt steuerpflichtig, in dem die Rechtsgrundlage (hier: Gesellschaftsvertrag bzw Erklärung über die Errichtung einer Gesellschaft) festgestellt ist und sie erstmalig nach außen in Erscheinung tritt. Nach der herrschenden Lehre ist diese ab formgerechter Feststellung der Rechtsgrundlage bis zum zivilrechtlichen Entstehen einer Kapitalgesellschaft durch Eintragung in das Firmenbuch existierende Vorgesellschaft aufgrund der Identitätstheorie der späteren Kapitalgesellschaft zuzurechnen, welche alle Rechte und Pflichten der Vorgesellschaft automatisch fortsetzt (vgl *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 4 Tz 17 ff, mit weiteren Nachweisen). Dementsprechend ist auch das im Vorgesellschaftsstadium anfallende Einkommen der späteren Kapitalgesellschaft zuzurechnen (vgl *Mayr/Bodis/Lachmayer* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹² Tz 936). Eine vor Errichtung der Gesellschaft existierende Vorgründungsgesellschaft ist demgegenüber weder mit der späteren Vorgesellschaft noch mit der nachfolgenden Kapitalgesellschaft identisch, sie ist von der Vorgesellschaft und der nachfolgenden Kapitalgesellschaft steuerlich jedenfalls strikt zu trennen (vgl *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 4 Tz 46, mit weiteren Nachweisen).

Im Zusammenhang mit § 162 BAO folgt daraus, dass eine (nachfolgende) Kapitalgesellschaft als Empfänger iSd § 162 BAO zwar betreffend Einnahmen "ihrer" Vorgesellschaft genannt werden kann, jedoch aufgrund der fehlenden steuerlichen Zurechnungsidentität nicht betreffend Einnahmen aus einem Vorgründungsstadium.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausführt, ist mit der Nennung von Personen, die als Empfänger bezeichnet werden, der Aufforderung nach § 162 BAO dann nicht entsprochen, wenn maßgebliche Gründe die Vermutung rechtfertigen, dass die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger der abgesetzten Beträge sind. Hat die namhaft gemachte Person eine Leistung nicht erbracht, sei es, dass es sich dabei um eine "Briefkastenfirma", dh 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. Die bloße Nennung einer falschen oder beliebigen Person, oder die Namhaftmachung einer nicht existenten GmbH, kann daher die zwingende Versagung der Anerkennung der Aufwendungen nicht verhindern. Die Antwort des Steuerpflichtigen auf Verlangen nach exakter Empfängerbenennung ist - wie alle anderen Sachverhaltsangaben - im Rahmen der freien Beweiswürdigung von der Abgabenbehörde zu würdigen (vgl VwGH 18.10.2017, Ra 2015/13/0054; VwGH 20.12.2017, Ra 2016/13/0041, je mwN; VwGH 24.1.2018, Ra 2015/13/0032; VwGH 27.6.2018, Ra 2018/15/0057).

Ist ein solches Empfängerbenennungsverlangen gemäß § 162 BAO nicht ordnungsgemäß erfüllt worden, so bleibt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes

für eine Glaubhaftmachung iSd § 138 BAO bzw für eine Schätzung (§ 184 BAO) der Aufwendungen (Schulden) kein Raum (vgl VwGH 2.3.1993, 91/14/0144; VwGH 28.5.1997, 94/13/0230; VwGH 15.9.1999, 99/13/0150; VwGH 25.4.2013, 2013/15/0155). Hinsichtlich einer Schätzung iSd 184 BAO auch deswegen, da durch eine solche Vorgangsweise das in der Versteuerung geleisteter Beträge beim Zahlungsempfänger bestehende Ziel des § 162 BAO nicht erreicht würde (vgl zB VwGH 15.9.1999, 99/13/0150; VwGH 22.3.2010, 2006/15/0284; VwGH 25.4.2013, 2013/15/0155). Der Umstand, dass benannte Personen nicht als tatsächliche Empfänger iSd § 162 BAO angesehen werden, steht solcherart selbst dann einer Absetzung der geltend gemachten Zahlungen als Betriebsausgaben entgegen, wenn vom tatsächlichen Vorliegen geleisteter Zahlungen auszugehen ist. (vgl zB VwGH 28.5.1997, 94/13/0230; VwGH 15.9.1999, 99/13/0150; VwGH 20.12.2017, Ra 2016/13/0041; VwGH 24.1.2018, Ra 2015/13/0032).

Da vor diesem Hintergrund die Nennung der [U2] GmbH und [U3] GmbH als Empfänger iSd § 162 BAO für Einnahmen aus einem Zeitraum vor der Gründung dieser Gesellschaften nicht rechtmäßig war, kann der versagte Abzug der strittigen Betriebsausgaben durch die belangte Behörde nicht als rechtswidrig erkannt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der Revision)

Gemäß § 25a Abs. 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gegen Entscheidungen des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage anhängt, 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.

Mit dem vorliegenden Erkenntnis weicht das Bundesfinanzgericht nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, sondern folgt der in den Erkenntnissen zB

vom 20. Dezember 2017, Ra 2016/13/0041 und vom 24. Jänner 2018, Ra 2015/13/0032, zum Ausdruck gebrachten Judikaturlinie, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden war.

Wien, am 22. Oktober 2019