

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die RichterIn in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Casapicola & Gross Wirtschafts- prüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Gluckgasse 3 Tür 15, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 19. Juni 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 (nunmehr Finanzamt für Großbetriebe) datiert jeweils vom 30. April 2019 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2013 bis 2016 und Körperschaftsteuer für die Jahre 2013 – 2015, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den nachstehenden Bescheiden zu entnehmen:

Umsatzsteuer für das Jahr 2013 vom 25. März 2014

Umsatzsteuer für das Jahr 2014 vom 21. Mai 2015

Umsatzsteuer für das Jahr 2015 vom 13. Mai 2016

Umsatzsteuer für das Jahr 2016 vom 11. Mai 2017

Körperschaftsteuer für das Jahr 2013 vom 25. März 2014

Körperschaftsteuer für das Jahr 2014 vom 21. Mai 2015

Körperschaftsteuer für das Jahr 2015 vom 13. Mai 2016

und diese bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf.) betreibt in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung eine Werbe- und Marketinggesellschaft.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Außenprüfung hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2013 -2016 und Körperschaftsteuer für die Jahre 2013-2015 wurden mit Bericht vom 30.04.2019 nachstehende Feststellungen getroffen:

„Tz 1 § 162 BAO Empfängernennung

§ 162 BAO Empfängernennung iZm § 22 Abs. 3 KStG

„Tz 1 siehe Niederschrift vom 25.04.2019

Angemerkt wird, dass die Niederschrift um eine Stellungnahme von der steuerlichen Vertretung ergänzt wird (7 Seiten). Siehe Niederschrift vom 25.04.2019.“

Niederschrift vom 25.04.2019:

Tz 1 § 162 BAO Empfängernennung iZm § 22 Abs. 3 KStG

„Sachverhalt

Die Bf. ist eine reine Werbe —und Marketinggesellschaft. Von der Bf. werden im Prüfungszeitraum ausschließlich Tätigkeiten im Bereich Werbung, Promotion, Planung und Durchführung von Events für den jeweiligen Auftraggeber.

Gemäß Gesellschaftsvertrag vom 12.12.2005 ist der Unternehmensgegenstand der Bf. die Planung und Durchführung von Werbemaßnahmen, insbesondere die Marketing-, Kommunikations- und Werbekonzeption, die Gestaltung der Werbemaßnahmen, die Mediaselektion sowie die Überwachung und Kontrolle von Werbemaßnahmen.

Im Prüfungszeitraum wurden auf Basis von „service agreements" mit der A. B. GmbH (in der Folge: kurz als D./Deutschland) vom 01.01.2013 bis 31.10.2013 und ab 01.11.2013 mit der A. C. B.V. (in der Folge: kurz als D./Holland) von der D. „Werbeleistungen" erbracht und auch dementsprechend verrechnet.

Laut schriftlicher Stellungnahme vom steuerlichen Vertreter vom 14.11.2018 waren die

vereinbarten Werbeleistungen insbesondere:

- planning and implementation of advertising activities,
- development of marketing,
- communication and advertising concepts,
- design of advertising activities,
- media selection / media planning,
- supervision and control of advertising activities at point of sale etc.

Daneben wurden noch die sog. D. - Awards veranstaltet.

Laut Stellungnahme vom 14.11.2018 werden bei diesen Awards-Veranstaltungen die (neuen) Produkte des Konzerns präsentiert und einzelne Trafikanten für ihre Leistungen ausgezeichnet.

Im Zuge der Prüfung wurden u.a. im Zusammenhang mit diesen „Werbeaktivitäten“ neben den Eingangsrechnungen sowie den weiter fakturierten Rechnungen an die D./Deutschland (vom 01.01.2013 bis 31.10.2013) bzw. ab 01.11.2013 an die D./Holland auch die Nennung der Teilnehmer an den Events abverlangt.

Unter Hinweis auf die eigene Rechtsinterpretation wurde von der steuerlichen Vertretung u.a. mittels Schreiben vom 14.11.2018 mitgeteilt, dass für die Empfängernennung nur die Benennung der Leistungserbringer der jeweiligen zugekauften Leistungen notwendig ist und diese auch - entsprechend der vorgelegten Rechnungen - benannt worden sind.

U.a. wird im Schreiben vom 14.11.2018 noch wie folgt ausgeführt:

„Die Abwicklung von Veranstaltungen und Marketingveranstaltungen ist der Unternehmensgegenstand der Bf.. Daher sind die Aufwendungen dafür als Betriebsausgaben gem. § 20 EStG zur Gänze absetzbar. Der von der Abgabenbehörde geforderten Empfängernennung ist die Bf. nachgekommen, Empfänger der abgesetzten Beträge waren, wie vertraglich festgesetzt, die D./Deutschland und die D./Holland.“

Mittels Mail vom 25.09.2018 wurde von der steuerlichen Vertretung mitgeteilt, dass nach Rücksprache mit ihrem Klienten der Bf. darüber informiert wird, dass die Namen der Gewinner der Awards nicht bekanntgeben werden. Die ausgespielten Reisen führten in das D.-Produktionswerk nach G und hatten lediglich Fortbildungscharakter. Weiters ist der D.-Award als solches überwiegend eine Informationsveranstaltung, welche in eine Abendveranstaltung eingebettet ist.

Per Mail vom 28.11.2018 wurde folgende ergänzende Stellungnahme von der steuerlichen Vertretung übermittelt:

„Der D. Award dient der Schulung und Vertiefung der Kenntnisse der Trafikanten was das D.-Portfolio betrifft und der Kundenbindung. Er wird seit 2011 veranstaltet, und genießt ein hohes Ansehen. Ähnlich wie beim ‚Oscar‘ gibt es unterschiedliche Kategorien, in denen der Award vergeben wird: Höchstleistung (welcher Trafikant gemessen am jeweiligen D.-Gesamtumsatz den größten Anteil eines bestimmten Produkts verkauft hat), Innovation (für „newcomer“, Bestes Kundenservice, Brancheninitiative, Soziales Engagement. Die Nominierung kann durch Trafikanten, Mitarbeiter, aber auch D.-MA vorgenommen werden, und wird durch die jeweilige Jury bewertet.

2013

190 Trafikanten nahmen teil. Der Fokus lag auf unterschiedlichen Tabak-Sorten in Zigaretten. Es wurden entsprechend für jeden Teilnehmer Säckchen mit 6 verschiedenen Tabaken konfektioniert. Diese wurden zu Zigaretten gedreht, und der Unterschied in den Tabakmischungen erklärt.

- Schulung und Information der Trafikanten sowie Kontakt mit D.-Außendienst und Marketing Mitarbeiter

® Produktvorstellung: N ,H

® Genussforum: Vorträge von Experten zu Genussmittel-Themen Tabak, Kaffee,...

Verleihung Award

2014

Netzwerken: Kontaktpflege, Meinungsaustausch Trafikanten untereinander sowie mit D. Außendienst und Marketing Mitarbeiter

- Fand in der alten F statt

® Genussforum: Vortrag Senior Blender des D.-Werkes in G, sowie Laborleiter der Spitz GmbH

® Verleihung Award: Verleihung, Moderation

2015

Netzwerken: Kontaktpflege, Meinungsaustausch Trafikanten untereinander sowie mit D. Außendienst und Marketing Mitarbeiter; ca. 300 Teilnehmer; Schaffung einer ‚Community‘, Zusammengehörigkeit nach 5 Jahren Bestehen des Events

- Side-Event zur Branchen (Creativ-)Messe, Vielzahl an Trafikanten, Mitbewerb, Nebenartikel-Aussteller vor Ort

® Produktvorstellung: N, I) entsprechend, Fete Blanche' Verleihung Award: Verleihung, Moderation

Die Außenprüfung merkt dazu an, dass es sich laut den vorgelegten Einladungen um Veranstaltungen handelt, welche bereits am frühen Nachmittag beginnen und in einem festlichen Galaabend (Bezeichnung laut Einladung) enden. Aufwendungen für Zauberkünstler, Kabarettisten und musikalische Begleitung finden sich in der Buchhaltung. Letztlich aber anzumerken ist, dass die Art der Veranstaltung bei der rechtlichen Würdigung nicht im Fokus steht. Einladendes Unternehmen ist laut vorgelegten Einladungen an die Trafikanten die Bf.!

Rechtliche Würdigung

Durch die Außenprüfung ist zum Themenkomplex „Empfängernennung gem. § 162 BAO" und in weiterer Folge zur Bestimmung des § 22 Abs. 3 KStG folgendes festzustellen:

Richtig ist, dass die Bf. im Prüfungszeitraum Leistungen für die D./Deutschland (vom 01.01.2013 bis 31.10.2013) bzw. ab 01.11.2013 für die D./Holland erbracht und auch dementsprechend verrechnet hat.

Vorleistungen wurden - wie im betrieblichen Rechenwerk abgebildet bzw. mittels vorgelegter Rechnungen dokumentiert - von div. Lieferanten zugekauft.

Gesetzestext:

„§ 162. (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."

Für die steuerliche Anerkennung von Schulden, anderen Lasten oder Aufwendungen hat der Abgabepflichtige der Abgabenbehörde nach Aufforderung (Ermessen, § 20 BAO; VwGH 03.06.1987, 86/13/0001) die Empfänger bzw. Gläubiger zu nennen. Im Falle der Verweigerung ist die Absetzung der Aufwendungen zwingend zu versagen (Empfängerbenennungsverlangen; § 162 BAO). Gefragt sind dabei stets die wahren Empfänger (Gläubiger) der betreffenden Zahlungen (Verbindlichkeiten).

Diese Vorgangsweise gewährleistet eine Sicherstellung der Besteuerung beim Empfänger. Wenn es daher einem Zahler (Schuldner) zumutbar gewesen ist, die Identität seines Geschäftspartners hinlänglich festzustellen und festzuhalten, so kann von § 162 BAO rechtens

Gebrauch gemacht und in der Folge muss der begehrte Abzug versagt werden¹ (vgl. VwGH 22.11.2012, 2008/15/0265).

Der Zweck der Bestimmung des § 162 BAO liegt vor allem in der Verhinderung von Steuerverkürzungen durch den Empfänger (vgl. VwGH 10.1.1958, 1176/56, Slg 1754/F; 28.4.1961, 1313/59; 15.11. 1963, 749/62; zur. Entstehungsgeschichte der Regelung vgl. RFH vom 10.3.1932 (RStBl 1932, 324 sowie Sutter, AnwBl 2001, 286 Rz 1).

Nach § 162 BAO kann das Finanzamt verlangen, dass der Abgabepflichtige die Empfänger der steuermindernd geltend gemachten Aufwendungen genau bezeichnet. Ist seine Auskunft unzureichend ausgefallen oder unterblieben, so bleiben diese Abzugsposten unberücksichtigt.

Die Antwort des Abgabepflichtigen auf ein Verlangen nach exakter Empfängerbenennung unterliegt - wie alle anderen Sachverhaltsangaben - der freien Beweiswürdigung der Abgabenbehörde (vgl. VwGH 13.11.1985, 84/13/0127; VwGH 28.5.2009, 2008/15/0046; UFS 21.5.2007, RV/0218-W/06 mwN). Rechtfertigen maßgebliche Gründe die Vermutung, dass die benannte natürliche oder juristische Person nicht der tatsächliche Empfänger der in Abzug gebrachten Beträge ist, kann die Abgabenbehörde in freier Beweiswürdigung den Betriebsausgabenabzug versagen. Der VwGH prüft dabei die Beweiswürdigung der Behörde nicht im Hinblick auf ihre Richtigkeit, sondern auf ihre Schlüssigkeit (vgl. VwGH 21.10.1986, 81/14/0023).

Unterbleiben die von der Abgabenbehörde nachgefragten Angaben, sind die beantragten Absetzungen selbst dann nicht anzuerkennen, wenn ihre Berechtigung dem Grunde und der Höhe nach feststeht und glaubhaft ist. Vielmehr verlangt der Gesetzgeber in § 162 BAO eine die Nennung von Gläubigern oder Empfängern umfassende Beweisführung durch die Partei.

So betont Stoll (BAO II 1723), dass nach dem Primat der Erforschung der materiellen Wahrheit von Seiten der Abgabenbehörde zunächst zu versuchen ist, den wahren Abgabepflichtigen ausfindig zu machen, die Heranziehung des Zahlenden sei nur ultima ratio. Demgegenüber ist gerade die Anfrage zur Empfängerbenennung ein wichtiges Instrument zur Ausforschung desselben und soll diese wesentlich erleichtern.

Die der Aufkommenssicherung dienende Regelung des § 162 stellt eine speziellere Norm gegenüber den Vorschriften über die amtswegige Wahrheitsermittlungspflicht (§ 115 Abs. 1 und 3 BAO) dar, weshalb bei Nichtbeantwortung einer entsprechenden behördlichen Anfrage beantragte Absetzungen selbst dann nicht anzuerkennen sind, wenn ihre Berechtigung (dem Grunde und der Höhe nach) feststeht oder glaubhaft ist.

Daher wird „die Absetzung von Betriebsausgaben trotz feststehender sachlicher Berechtigung abgelehnt werden, solange nicht die Möglichkeit, die entsprechenden Einnahmen beim

Empfänger zu versteuern, dadurch sichergestellt ist, dass der Steuerpflichtige den Empfänger konkret genannt hat" (vg. VwGH 2.3.1993, 91/14/0144, ÖStZB 1993, 578).

Werden hinsichtlich der Aufwendungen für Geschenke und für Bewirtungen von Geschäftsfreunden die Ausgaben zwar belegt, die Empfänger der Geschenke jedoch nicht genannt und über die Bewirtung keine näheren Angaben (hier: in Form der Namhaftmachung der jeweiligen Teilnehmer an den Veranstaltungen) gemacht, ist die Behörde berechtigt, den geltend gemachten Aufwendungen die Abzugsfähigkeit zu versagen (vgl. VwGH 15.3.1961, 2392/60; 17.5.1963, 1523/62).

Weiters sei festgehalten, dass das geprüfte Unternehmen gegenüber den teilnehmenden Empfängern als „einladendes Unternehmen" (siehe vorgelegten Einladungen vom 22.11.2018) auftritt.

Gläubiger bzw. Empfänger iSd. § 162 Abs. 1 BAO ist derjenige, mit dem ein Steuerpflichtiger in eine rechtliche Beziehung tritt, der Vertragspartner ist, einerseits an den Steuerpflichtigen geleistet und andererseits die Gegenleistung empfangen hat. Empfänger ist letztlich derjenige, dem der in der Betriebsausgabe enthaltene wirtschaftliche Wert vom Steuerpflichtigen übertragen worden ist (BFH 13.3.1985, I R 7/81, BStBl II 1986,318), also jene Person, mit der der Empfänger in Beziehung tritt.

Wird ohne Verletzung der Verfahrensvorschriften die Feststellung getroffen, dass die genannte Person nicht Gläubiger des abgesetzten Betrages (also des enthaltenen wirtschaftlichen Wertes in der Form der Teilnahme an dem Event bzw. der Veranstaltung) ist, hat die Abgabenbehörde den Abzug als Betriebsausgabe zu versagen (vgl. VwGH 14.10.2010, 2008/15/0124).

Ziel des Abgabenverfahrens ist die Erforschung der materiellen Wahrheit, nicht die Herbeiführung eines formal verstandenen Aussageergebnisses.

Betreffend der Nichtnennung der Gutscheinempfänger (J-Gutscheine) ist nur noch ergänzend anzumerken, dass Gutscheine als „geldwerte (Wert)Gegenstände" beim jeweiligen Empfänger als Leistungen iZm. seiner Tätigkeit als Trafikant der Einkommensbesteuerung (entweder Einkommensteuer bei Einzelunternehmen oder Körperschaftssteuer und ev. Kapitalertragsteuer [verdeckte Gewinnausschüttung] bei Kapitalgesellschaften) zu unterziehen sind. Da diese mit der Gutscheinhingabe in weiterer Folge vorzunehmende Einkommensbesteuerung (bzw. der Kontrolle) durch die Nichtnennung der Empfänger unterbunden ist, sind die Bestimmungen des § 162 BAO bzw. ab 2011 auch die Bestimmungen des § 22 Abs. 3 KStG anzuwenden.

§ 22 Abs. 3 KStG

Mit dem Betrugsbekämpfungsgesetz 2010 - BBKG 2010 BGBl I 2010/111 - wurde ab der Veranlagung 2011 in § 22 Abs. 3 KStG ein Steuerzuschlag von 25% hinsichtlich jener Beträge geschaffen, „bei denen der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde die Gläubiger oder Empfänger nicht genau bezeichnet“.

Als Begründung für den Steuerzuschlag wurde eine bisher „zu geringe Sanktionsmöglichkeit bei Unterlassung der Empfängerbenennung“ (ErläutRV 875 BlgNR 24. GP 1. Vorblatt) genannt. Im Besonderen Teil weisen die Erläuterungen insbesondere auf die Möglichkeit des Entgehens einer Einkommensteuerpflicht des Empfängers von bis zu 50% bei einem Verlust einer Steuerabsetzbarkeit von lediglich 25% auf Ebene der zahlenden Körperschaft bei Verweigerung der Empfängerbenennung hin.

Im Einzelnen führen die Erläuterungen zur RV aus (ErläutRV 875 BlgNR 24. GP 7.):

„Im Bereich von Körperschaften können durch Unterlassung der Empfängernennung und Verschweigen des Zuflusses beim Empfänger Steuervorteile lukriert werden: Zahlungen an natürliche Personen würden bei diesen einem Grenzsteuersatz von bis zu 50% unterliegen; dem würde eine Betriebsausgabe auf Ebene der Körperschaft, die dem KSt-Tarif in Höhe von 25% unterliegt, gegenüberstehen. Wird seitens der Körperschaft die Empfängerbenennung unterlassen und seitens der natürlichen Person die Zahlung nicht erklärt, kann so eine bis zu 50%ige Besteuerung durch die 25%ige Körperschaftsteuer ‚ersetzt‘ werden.“

In § 22 Abs. 3 KStG wird - im Gegensatz zu § 162 BAO - auf jede Form der Anknüpfung an „beantragte Absetzungen“ der Abgabepflichtigen verzichtet und stattdessen weit von „Beträgen“ spricht, bei denen der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde die Gläubiger oder Empfänger der Beträge nicht genau bezeichnet. Damit ist sein Anwendungsbereich deutlich weiter. Der Zuschlag kommt somit auch zum Tragen, wenn etwa gesetzliche Abzugsverbote (§ 20 KStG) bestehen oder wenn der Abgabepflichtige auf eine Absetzung von vornherein verzichtet hat (vgl. dazu VwGH 14. 9. 2017, Ro 2016/15 /0004 AnwBl 2018, 69 [Sutter] zu einer betrieblich veranlassten, aber von vornherein nicht steuerlich geltend gemachten Kostenübernahme eines Kfz-Ersatzteilhandelsunternehmens für eine Incentive-Reise für unternehmerische Kunden ab Erreichen eines gewissen Umsatzziels).

Da im gegenständlichen Prüfungsfall trotz mehrmaliger Aufforderung die jeweiligen Teilnehmer an den Veranstaltungen (Awards) nicht benannt worden sind und somit eine Identifizierbarkeit der einzelnen Person nicht möglich ist, sind die bis dato abgesetzten Beträge gem. 162 BAO vom Betriebsabgabenabzug - ohne jegliche Wahlmöglichkeit - ausgeschlossen.

Die der Aufkommenssicherung dienende Regelung des § 162 stellt eine speziellere Norm gegenüber den Vorschriften über die amtswegige Wahrheitsermittlungspflicht (§ 115 Abs. 1 und 3) dar, weshalb bei Nichtbeantwortung einer entsprechenden behördlichen Anfrage

beantragte Absetzungen selbst dann nicht anzuerkennen sind, wenn ihre Berechtigung (dem Grunde und der Höhe nach) feststeht oder glaubhaft ist.

Weiters ist - bedingt durch die Nichtnennung der jeweiligen Empfänger (Teilnehmer an den Awards) - im Prüfungszeitraum im jeweiligen Veranlagungszeitraum ein dementsprechender Zuschlag gem. § 22 Abs. 3 KStG iHv, 25 % vorzuschreiben. Letztendlich sind auch die iZm. mit den betreffenden Aufwendungen in Abzug gebrachten Vorsteuerbeträge durch die gem. § 162 BAO zwingende Nichtabzugsfähigkeit als Betriebsausgabe gem. § 12 Abs. 1 als nicht für das Unternehmen ausgeführte Leistungen vom Vorsteuerabzug auszuschließen.

§ 162 ab Zurechnung.	2013	2014	2015	2016
Nettoaufwendungen	59.779,85	65.357,85	113.267,84	88.107,03
Vorsteuerabzug	11.955,97	13.071,57	22.653,57	17.621,41
Bruttoaufw. Ab Zurechnung.	71.735,82	78.429,42	135.921,41	105.728,44
25% Zuschlag gem. § 22 Abs. 3 KStG	17.933,96	19.607,36	33.980,35	26.432,11
Vorsteuerkürzung	11.955,97	13.071,57	22.653,57	17.621,41
J-Gutscheine	2013	2014	2015	2016
Ab Zurechnung	22.967,00	8.310,00		
25% Zuschlag gem. § 22 Abs. 3 KStG	5.741,75	2.077,50		

Körperschaftsteuer

Ertragsteuerlich werden folgende Beträge außerbilanziell hinzugerechnet:

2013: ab Zurechnung netto iHv € 82.746,85

plus Zuschlag 25% KöSt gem. § 22 Abs. 3 KStG iHv € 23.675,71

2014: ab Zurechnung netto iHv € 73.667,85

plus Zuschlag 25% KöSt gem. § 22 Abs. 3 KStG iHv € 21.684,86

2015: ab Zurechnung netto iHv € 113.267,84

plus Zuschlag 25% KöSt gem. § 22 Abs. 3 KStG iHv € 33.980,35

Anmerkung:

Der steuerlichen Vertretung wird aufgetragen, die betreffenden Aufwendungen für den Nachschauzeitraum 2016 eigenständig zu korrigieren.

Umsatzsteuer:

-Kürzung des Vorsteuerabzuges (für 2013-2015) iHv € 47.681,11

- Kürzung des Vorsteuerabzuges für den Nachschauzeitraum 2016 iHv € 17.621,41

Wiederaufnahme:

Bezüglich der Umstände, welche eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemn. § 303 Abs. 1 BAO erforderlich machen, wird auf die Ausführungen in Textziffer 1 verwiesen. Die neu hervorgekommenen Tatsachen und/oder Beweismittel, die im Verfahren hervorgekommen sind, ergeben sich aus den vorgelegten Unterlagen im Rahmen der Außenprüfung. Im Zuge der Abfassung der Niederschrift wurden von der Außenprüfung neue Sachverhaltselemente angeführt, welche aus der Aktenlage bei der Erlassung des Erstbescheides nicht ersichtlich bzw. offenkundig waren. Erst durch die von der Außenprüfung vorgenommenen Amtshandlungen konnte der Sachverhalt entscheidungsrelevant ermittelt und somit einer rechtlichen Würdigung zugeführt werden.“

Händisch wurde auf der Niederschrift vermerkt:

„1 Beilage (Schriftsatz) wurde von der steuerlichen Vertretung übergeben und wird der Niederschrift beigelegt (7 Seiten). Die steuerliche Vertretung stimmt mit den Ausführungen (insbesondere § 162 BAO) in der Niederschrift nicht überein.“

Weiters findet sich in den elektronisch vorgelegten Unterlagen eine abschließende Stellungnahme der steuerlichen Vertretung der Bf. im Rahmen der Schlussbesprechung vom 25.4.2019 (datiert vom 23.4.2019) :

„.....A Sachverhalt

A1) Grundsätzliches

Die Bf. ist eine reine Werbe –und Marketinggesellschaft. Es gab ausschließlich Tätigkeiten im Bereich Werbung, Promotion, Planung und Durchführung von Events für den jeweiligen Auftraggeber.

Gemäß Gesellschaftsvertrag vom 12.12.2005 ist der Unternehmensgegenstand der D.:

Der Gegenstand des Unternehmens ist die Planung und Durchführung von Werbemaßnahmen, insbesondere die Marketing-, Kommunikations- und Werbekonzeption, die Gestaltung der Werbemaßnahmen, die Mediaselektion sowie die Überwachung und Kontrolle Werbemaßnahmen.

Die D. verfügt bzw. verfügte über den Gewerbeschein einer Werbeagentur.

Der bei der Lohnverrechnung zur Anwendung gebrachte Kollektivvertrag ist der KV für Angestellte in Betrieben der Fachgruppe Werbung und Marktkommunikation.

Die D. war aufgrund von Verträgen mit Ihren Auftraggebern („service agreements“) zu den genannten Werbe- und Eventleistungen verpflichtet. Diese Verträge waren im Prüfungszeitraum das „service agreement“ mit der A. (B.) GmbH vom 1.1.2013 bis 31.10.2013 und ab 1.11.2013 mit der A. C. B.V. Diese schriftlichen Verträge konnten bei Bedarf jederzeit vorgelegt und eingesehen werden.

Die vereinbarten Werbeleistungen waren insbesondere: planing and implementation of advertising activities; media selection/media planing, supervision and control of advertising activities at point of sale etc.

Das ist sowohl durch:

- den Gesellschaftsvertrag vom 12.12.2005
- den Gewerbeschein (Werbeagentur),
- den angewendeten Kollektivvertrag (Werbung und Marktkommunikation)
- die tatsächliche Tätigkeit der Gesellschaft sowie deren Mitarbeitern (siehe unsere Stellungnahme vom 5.12.2018 über die Tätigkeit der D.-Außendienstmitarbeiter)
- Als auch durch die gültigen schriftlichen Verträge über die Beauftragung von Werbeleistungen und Marketingaufgaben mit der A. (B.) GmbH und mit der A. C. B.V. dokumentiert.

Alle Marketing – und Werbeleistungen, somit auch die Durchführung der D.-Awards, wurden auftragsgemäß für diese Vertragspartner und Auftraggeber (= Empfänger der Aufwendungen) erbracht.

A2) D.-Awards

D.-Awards sind Veranstaltungen, die die D. für Ihre Vertragspartner (A. (B.) GmbH und mit der A. C. B.V) durchgeführt hat. Hier geht es um die Präsentation der (neuen) Produkte des Konzerns und um die Auszeichnung von einzelnen Trafikanten.

A3) Verrechnung an die Empfänger der Leistungen

Die D. rechnet Ihre Leistungen an die D./Deutschland bzw. D./Holland mittels der „cost-plus-Methode“ ab. Alle Aufwendungen für die Durchführung der D.-Awards sind in diese Abrechnungen eingeflossen. Wir haben Ihnen aufgrund Ihrer Anforderung die entsprechenden Ausgangsrechnungen für die Jahre 2013 und 2014 am 22.11.2018 in Kopie übersandt. Bei jeder Ausgangsrechnung befand sich ein Detail und das relevante Buchhaltungskonto, aus denen ersichtlich ist, dass die Kosten für die Durchführung der D.-Awards in die Ausgangsrechnungen durch Berücksichtigung der entsprechenden Aufwendungen eingeflossen sind. In den Jahren 2015 und 2016 war diese Vorgangsweise ident. Wir haben Ihnen angeboten, diese Details auch für die Jahre 2015 und 2016 nachzureichen. Sie haben von diesem Angebot keinen Gebrauch gemacht.

A4) Tätigkeit der D.-Außendienstmitarbeiter

Wie von Ihnen schriftlich angefordert haben wir Ihnen die Tätigkeit der D.-Mitarbeiter im Außendienst wie folgt schriftlich erläutert (schriftliche Stellungnahme vom 5.12.2018):

Werbemittelplatzierung: sind die vereinbarten Werbemittel angebracht, aktuell in gutem Zustand etc.

Überprüfung des Sortiments: sind gegebenenfalls neue Produkte bereits gelistet und im Regal verfügbar, sind sie in ausreichender Menge vorhanden, Überwachung von „shelf-live“ (Haltbarkeit) etc.

Verträge über Werbemittel und Werbeplatzierungen: Abschluss/Adaption bestehender Verträge, zB wo Werbemittel aufgestellt werden dürfen etc.

Check Zigarettenautomaten: sind die vereinbarten Produkte im Automaten verfügbar

Mechandising: sind alle Materialien auf dem letzten Stand und entsprechend Vereinbarungen vorhanden, unter Umständen auch der Einzug von Materialien, die nicht dem letzten Stand entsprechen.

A5) Bestellung von Zigaretten

Wie von Ihnen schriftlich angefordert haben wir Ihnen den Bestellvorgang von Zigaretten und hier insbesondere die Frage, inwieweit die D.-Mitarbeiter in den Bestellvorgang involviert sind, wie folgt schriftlich beantwortet (schriftliche Stellungnahme vom 5.12.2018):

Normaler Bestellvorgang: die Trafikanten bestellen ihre Zigaretten ausschließlich bei der Fa. K GmbH, die für die Distribution der Zigaretten in Österreich zuständig ist.

Nur im Ausnahmefall werden die Mitarbeiter als Erfüllungsgehilfen der Fa. K GmbH tätig. Dafür haben sie eine geringe Menge (maximal 60 Stangen) an Zigaretten im Auto und nur für den Fall, dass ein Produkt gar nicht vorhanden ist (verspätete Lieferung, vergessenen bestellungen). In diesem Fall übergibt der D. Mitarbeiter gegen Lieferschein der Fa. K GmbH diese Waren. Verrechnet wird dann von der Fa. K. Der Anteil am gesamte abgesetzten Volumen der Fa. K in Österreich geringfügig (unter 1%).

A6) Empfängernennung

Die Bf. wurde aufgefordert, die Empfänger der D.-Award-Veranstaltung zu benennen. Und zwar wollten Sie die Namen der Trafikanten erfahren, die an den D.-Awards teilgenommen haben.

Wir haben Ihnen in unserem Mail vom 25.09.2018 mitgeteilt, dass die Bf. die von Ihnen geforderten Namen der Trafikanten nicht bekanntgeben wird. Dies deshalb, weil der D. das vertraglich untersagt ist und die Empfänger der Aufwendungen nicht die Trafikanten sind.

In unserer schriftlichen Stellungnahme vom 14.11.2018 sind wir Ihrer Aufforderung nachgekommen und haben die Empfängernennung der Aufwendungen gem. § 162 BAO übermittelt. Empfänger sind die A. (B.) GmbH als auch mit der A. C.V.

A7) Ihre Rechtsmeinung vom 10.12.2018

Von Ihrer Seite liegt uns eine schriftliche Rechtsmeinung vom 10.12.2018 vor wie Ihr Entwurf der Niederschrift für die Schlussbesprechung, den Sie uns übersandt haben und der im Wesentlichen der Rechtsmeinung vom 10.12.208 entspricht.

B. Rechtliche Würdigung

B1) § 162 BAO Benennung der Gläubiger bzw. Empfänger der abgesetzten Beträge

Seitens der Prüferin wurde verlangt, dass gem. § 162 BAO die Empfänger der abgesetzten Beträge benannt werden. Dabei hat die Prüferin als Empfänger die Teilnehmer des D.-Awards bezeichnet. Diesem Ersuchen wurde nicht entsprochen, da die Teilnehmer an den Veranstaltungen nicht die Empfänger der abgesetzten Beträge waren. Empfänger waren die Vertragspartner der D., für die die D. die Veranstaltungen geplant und durchgeführt hat.

Die steuerpflichtige Gesellschaft ist der Aufforderung nach Empfängernennung nachgekommen. Die Empfänger waren im Zeitraum:

1.1.2013 bis 31.10.2013 die A. (B.) GmbH, Adr.B und

im Zeitraum 1.11.2013 bis 31.12.2015 die A. C..V.; Adr.C

Bei einer Werbeagentur, die für einen Auftraggeber eine Veranstaltung abwickelt, ist eben dieser Auftraggeber als Empfänger der abgesetzten Beträge anzusehen. Und Auftraggeber (= Empfänger) der abgesetzten Beträge sind die oa D. Gesellschaften.

Entsprechend ist auch dem Kommentar Ritz (6. Auflage aus 2017) Rz 7 zu § 162 BAO zu entnehmen: „Empfänger“ ist der Vertragspartner im jeweiligen Leistungsaustausch. Mit seiner Benennung ist das Verlangen nach Empfängernennung erfüllt (Beiser, SWK 2000, S 854).

Der Prozess des Leistungsaustausches, in den die D. eingebunden ist, besteht mit den oben genannten D.-Gesellschaften.

Ein Werbe- und Marketingunternehmen wie die D. ist ein Subunternehmen, dass von einem Auftraggeber (A. (B.) GmbH und A. C. B.V) mit der Durchführung von Werbemaßnahmen etc. beauftragt wurde. Empfänger der Werbeleistungen bzw. Empfänger der abgesetzten Beträge kann immer nur der Auftraggeber sein, er trägt auch die Kosten für die Veranstaltungen.

Jede andere Auslegung der Bestimmung des § 162 BAO sowie des § 22 Abs. 3 KStG würde ansonsten die falsche Zielgruppe treffen. Nicht den Auftraggeber, der ein Event für seine Kunden durchführen lässt, sondern die Werbefirma (= Sublieferant).

Die gegenständlichen Trafikanten sind nur für den Auftraggeber und nicht für die D. Empfänger der abgesetzten Beträge.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise besteht auch kein Raum für die Anwendung des § 162 BAO, da den Aufwendungen der D. weiterverrechnete Erlöse in identer Höhe gegenüberstehen (cost-plus-Verrechnung). Somit hatte die D. per Saldo keinen Aufwand. Den Aufwand aus den D.-Awards haben nur die Auftraggeber.

Ad J Gutscheine: Laut Prüferin handelt es sich bei den J-Gutscheinen um keine Repräsentation sondern um einen Leistungsaustausch.

Tatsächlich besteht die einzige für diese Gutscheine ausschlaggebende Rechtsbeziehung und der einzige wirtschaftlich ausschlaggebende Leistungsaustausch, wie oben dargestellt, mit den Empfängerinnen der Werbe- und Marketingleistungen, der A. (B.) GmbH und der A. C. B.V.

B2) Zuschlag gem. § 22 Abs. 3 KStG

Die Bestimmung des § 22 Abs. 3 KStG hinsichtlich eines Zuschlages in Höhe von 25% zusätzlich zur Körperschaftsteuer ist aufgrund der oben ausgeführten Erläuterungen im Zusammenhang mit der erfolgten Empfängernennung obsolet.

C. Unsere Anmerkungen zu den Feststellungen der Prüferin

C1) In Ihrer Stellungnahme vom 10.12.2018 führt die Prüferin auf Seite 5 3. Absatz (ebenso Seite 6, 3. Absatz der Niederschrift der Schlussbesprechung) zur Frage Empfänger wie folgt aus:

„Rechtfertigen maßgebliche Gründe die Vermutung, dass die benannten natürlichen oder juristischen Personen nicht der tatsächliche Empfänger der in Abzug gebrachten Beträge sind, kann die Abgabenbehörde in freier Beweiswürdigung den Betriebsausgabenabzug versagen.“

Unsere Antwort dazu: Nach Kommentar Ellinger/Sutter/Urtz zu § 162 BAO E 20. Kann die Abgabenbehörde den Abzug versagen, wenn ... Vernehmungen, Rechtshilfemitteilungen und die Unüblichkeit der Art des Wirtschaftsverkehrs es nahelegen, dass es sich beim Empfänger um eine sogenannte „**Briefkastenfirma**“ handelt und die an dem Liechtensteinischen Unternehmen tatsächlich Beteiligten nicht bekannt gegeben werden (zB VwGH 13.11.1985/84/13/0127).

Ebenso der Kommentar Ellinger/Sutter/Urtz zu § 162 E 22 bei Lizenzzahlungen an eine Domizilgesellschaften, diese sind nicht als Empfänger anzuerkennen, wenn nicht die hinter den Domizilgesellschaften stehenden Personen genannt werden (zB VwGH 11.7.1995, 91/13/0154).

Im vorliegenden Fall sind die Empfänger weder Briefkastengesellschaften noch Domizilgesellschaften mit zweifelhaften Beteiligungsverhältnissen.

Es liegen daher keine Gründe vor, den Abzug der Aufwendungen zu versagen.

C2) In Ihrer Stellungnahme vom 10.12.2018 führen Sie abschließend auf Seite 8 erster Absatz wie folgt aus:

„Da im gegenständlichen Prüfungsfall trotz mehrmaliger Aufforderung die jeweiligen Teilnehmer an den Veranstaltungen (Awards) nicht benannt worden sind und somit eine Identifizierbarkeit der einzelnen Personen nicht möglich ist, sind die bis dato abgesetzten Beträge gem. § 162 BAO vom Betriebsausgabenabzug – ohne jegliche Wahlmöglichkeit – ausgeschlossen. Ebenso zu § 22 Abs. 3 KStG und Vorsteuerabzug.“

Unsere Antwort dazu: Gemäß § 162 BAO ist die Bf. auch nicht verpflichtet. Teilnehmer einer von ihr ausgerichteten Veranstaltung für andere Auftraggeber zu nennen, sondern die

Empfänger der abgesetzten Beträge. Wie oben ausgeführt wurden die Empfänger der Aufwendungen am 25.09.2018 schriftlich mitgeteilt.

D) Zusammenfassung

Die D. ist eine Werbe- und Marketinggesellschaft. Die Abwicklung von Veranstaltungen und Marketingveranstaltungen ist der Unternehmensgegenstand der Bf.. Der von der Abgabenbehörde geforderten Empfängernennung ist die Bf. nachgekommen, Empfänger der abgesetzten Beträge waren, wie vertraglich festgesetzt, die D./Deutschland und die D./Holland.

Von der Prüferin wurden als Empfänger der D.-Awards die Trafikanten bezeichnet und die Bekanntgabe der Identität der Trafikanten gefordert. Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes, der vorliegenden Verträge und der tatsächlichen wirtschaftliche Tätigkeit im wirtschaftlichen Alltag sowie der Verrechnung der Kosten der D.-Awards an die Auftraggeber, sind die Empfänger der Leistungen eindeutig die von der Abgabepflichtigen namhaft gemachten zwei Gesellschaften.

Es konnte von der Prüferin nicht schlüssig dargelegt werde, warum sie die Trafikanten und nicht die rechtlich und tatsächlich als Empfänger ausgewiesenen Gesellschaften als Empfänger gem. § 162 BAO anerkennt.

Somit liegen weder die Voraussetzungen für die Anwendung von § 162 BAO noch für die Anwendung des § 22 Abs. 3 KStG vor. Die beanstandeten Ausgaben sind daher bei der D. zur Gänze steuerlich abzugsfähig.“

Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen der Außenprüfung an und nahm die Verfahren betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2013-2016 sowie Körperschaftssteuer für die Jahre 2013 bis 2015 wieder auf und erließ gleichzeitig neue Sachbescheide jeweils datiert mit 30.04.2019. Ebenso wurden Anspruchszinsen für die Jahre 2013 bis 2015 festgesetzt.

Mit Eingabe vom 28. Mai 2019 wurde von der steuerlichen Vertretung der Bf. die Verlängerung der Beschwerdefrist gem. § 245 Abs. 3 BAO bis 15.07.2019 für folgende Bescheide beantragt:

- Körperschaftsteuerbescheid 2013 ausgestellt am 30.04.2019
- Umsatzsteuerbescheid 2013 ausgestellt am 30.04.2019
- Körperschaftsteuerbescheid 2014 ausgestellt am 30.04.2019
- Umsatzsteuerbescheid 2014 ausgestellt am 30.04.2019

Mit Eingabe vom 19.06.2019 erhob die steuerliche Vertretung der Bf. rechtzeitig gegen die oa Bescheide **Beschwerde**. Hingewiesen wurde, dass die Bescheide jeweils datiert vom 30.04.2019 am Montag, den 6. Mai 2019 zugestellt wurden und die Beschwerdefrist bis zum 15. Juli 2019 verlängert worden ist.

Begründend wurde ausgeführt:

I. Sachverhalt:

„Die Bf. entfaltet eine gewerbliche Tätigkeit als Werbeagentur für Produkte der D.. Die Bf. wirbt für Zigarettenmarken wie zB L, M und N. Adressaten der Werbung sind Konsumenten und zum Teil auch Trafikanten. Die Bf. hat im Prüfungszeitraum 2013 bis 2016 im Auftrag und auf Rechnung der D./Deutschland bis 31. Oktober 2013 und in der Folge der D./Holland), für Produkte der D.. Die Bf. ist die leistende Gesellschaft (Leistungsträger der Werbeleistungen). Auftraggeber und Leistungsempfänger der Werbeleistungen sind die D./Deutschland (bis 31. Oktober 2013) und die D./Holland (ab 1. November 2013).

Leistungsgegenstand sind Werbeleistungen für Produkte der A.. Adressaten der Werbung sind Konsumenten und zum Teil auch Trafikanten.

Trafikanten sind gezielt über neue Produkte informiert und zur Umsatzsteigerung geschult und motiviert worden. Um Trafikanten zur Teilnahme an solchen Schulungen und Informationsveranstaltungen zu bewegen, sind diese „Events1“ zur „Promotion“ von Produkten der A. mit Abendessen (zum Teil mit Musik oder Kabarett oder Zauberkünstlern) auf Kosten der Auftraggeber kombiniert worden.

Die Bf. hat diese Werbung und Werbeveranstaltungen organisiert, Subaufträge zur Durchführung erteilt und mit diesen Subunternehmern im eigenen Namen und auf eigene Rechnung abgerechnet.

Sämtliche Betriebsausgaben der Bf. für die zur Durchführung von Werbeleistungen in Österreich bezogenen Leistungen von beauftragten Subunternehmern sind durch Rechnungen nach § 11 UStG belegt. Sämtliche Empfänger von Betriebsausgaben der Bf. sind somit im Sinn des § 11 UStG und des § 162 BAO genau bezeichnet: Die Rechnungsbelege dokumentieren Namen, Anschriften, Leistungen, Entgelt, UID etc der leistenden von der Bf. beauftragten Unternehmer und geben zB Auskunft, an wen wieviel Saalmiete, Honorar für Moderation, Entgelt für Übernachtung, Catering usw bezahlt worden ist.

Die Außenprüfung hat insoweit nichts gefunden, was zu beanstanden wäre!

Die Bf. hat die Leistungsaufträge der D./Deutschland (bis 31. Oktober 2013) und der D./Holland (ab 1. November 2013) als arm's length konform nach § 6 Z 6 EStG anerkannt: Die Bf. hat ihre Werbeleistungen im Auftrag der D./Deutschland und der D./Holland mit

einem Kostenaufschlag weiterverrechnet. Sämtliche Erlöse sind als Betriebseinnahmen der D./Österreich ordnungsgemäß erfasst und in Rechnungen nach § 11 UStG dokumentiert.

Beweis: Die von der Bf. empfangenen Leistungen, das Entgelt und die leistenden Unternehmer als Empfänger der von der D./Österreich abgezogenen Betriebsausgaben werden in der Anlage mit Namen, Anschrift und UID aufgelistet.

Die Rechnungen nach § 11 UStG sind in Kopie angefügt. Sämtliche Empfänger werden somit im Sinn des § 162 BAO exakt benannt. Die Anlage dokumentiert diese Empfängerbenennung aktenkundig.

Der Leistungsaustausch kann also wie folgt skizziert werden:

1. D./Deutschland (bis 31. Oktober 2013) und D./Holland (ab 1. November 2013) bestellen /beauftragen bei der Bf. Werbeleistungen (Produktmarketing und —promotion) als Leistungsgegenstand.

2. Bf. beauftragt Subunternehmer in Österreich mit der Durchführung dieser Werbeleistungen (Aufträge an Subunternehmer).

Sämtliche Aufwendungen/Ausgaben für diese von Subunternehmern empfangenen Leistungen sind in Rechnungen der Subunternehmer nach § 11 UStG dokumentiert. Sämtliche Empfänger der abgerechneten Entgelte werden in diesen Rechnungen im Sinn des § 162 BAO genau bezeichnet.

3. Die Bf. hat die von ihr (mit Hilfe von Subunternehmern) erbrachten Werbeleistungen marktkonform nach dem arm's length-Prinzip (mit einem Kostenaufschlag) an die Auftraggeber (und Leistungsempfänger) weiter verrechnet und die in Rechnungen nach § 11 UStG dokumentierten Erlöse als Betriebseinnahmen erfasst. Daraus ergibt sich folgendes Bild einer

[...]

Die Außenprüfung zieht die exakte Nennung/Bezeichnung der Betriebsausgaben der Bf. nicht in Zweifel.

Die Finanzverwaltung will vielmehr die Bf. zu einer Erkundung darüber veranlassen, welche Trafikanten von Werbeleistungen oder damit verbundenen Zuwendungen profitiert haben könnten.

Zu einer solchen Ausforschung Dritter, die am Leistungsaustausch der Bf. nicht beteiligt sind, ist die Bf. nach § 162 BAO nicht verpflichtet. Die Hinzurechnungen in der

Körperschaftsteuer und die Zuschläge nach § 22 Abs 3 KStG und ebenso die Kürzungen des Vorsteuerabzugs sind gesetzlich (Art 18 B-VG) nicht gedeckt.

II. Die Beschwerdepunkte

Die Bf. wird durch die angefochtenen Bescheide in ihren Rechten auf eine gesetzmäßige Besteuerung verletzt: Die Bf. hat alle Empfänger von Betriebsausgaben durch Rechnungen nach § 11 UStG genau bezeichnet. Eine Rechtsgrundlage für eine Kürzung von Betriebsausgaben nach § 162 BAO besteht somit nicht. Zuschläge nach § 22 Abs 3 KStG sind kraft exakter Empfängerbenennung ebenso nicht gesetzlich gedeckt. Eine Kürzung von Vorsteuern widerspricht sowohl § 12 UStG als auch dem vollen Vorsteuerabzug nach Unionsrecht zur Sicherung der Kostenneutralität in der Unternehmerkette nach der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie (2006/112/EG).

Die Beschwerdeführerin ist in den Streitjahren 2013 bis 2016 in der Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer erklärungskgemäß zu veranlagern.

Anspruchszinsen für die Körperschaftsteuer der Jahre 2013, 2014 und 2015 sind nicht festzusetzen.

Eine Wiederaufnahme der Körperschaftsteuer der Jahre 2013, 2014 und 2015 und eine Wiederaufnahme der Umsatzsteuer der Jahre 2013 bis 2016 ist nicht gerechtfertigt:

Eine materiell unrichtige rechtliche Beurteilung der Reichweite einer Empfängerbenennung nach § 162 BAO ist nicht als eine „neu hervorgekommene Tatsache“ im Sinn des § 303 BAO zu qualifizieren.

III. Die Begründung

1. Empfänger nach § 162 BAO

Der Verwaltungsgerichtshof definiert die zu benennenden Empfänger wie folgt:

„Empfänger im Sinn des § 162 Abs 1 BAO ist derjenige, mit welchem der Steuerpflichtige in eine rechtliche Beziehung tritt, also der Vertragspartner ist, der einerseits an den Steuerpflichtigen geleistet und andererseits die Gegenleistung empfangen hat.“ (VwGH 1.6.2006, 2004/15/0066 und 2004/15/0067).

„Empfänger“ ist also „der Vertragspartner im jeweiligen Leistungsaustausch. Mit seiner Benennung ist das Verlangen nach Empfängerbenennung erfüllt.“ {Ritz, BAO⁶, § 162 Tz T, Beiser, Die Empfängerbenennung nach § 162 BAO, SWK 35/36/2000, S 838 ff, S 854}.

„Empfänger“ im Sinn des § 162 BAO ist „der Leistungsaustauschpartner, also der Vertragspartner, der einerseits an den Steuerpflichtigen geleistet hat und andererseits die

Gegenleistung empfangen hat.“ (Beiser; Leistungsaustausch und Empfängerbenennung, SWK 23/24/2015, 1055, 1060 im Anschluss an VwGH 1.6.2006, 2004/15/0066 und 2004/15/0067).

2. Die Empfängerbenennung durch Rechnungen nach § 11 UStG

Die Bf. hat zur Durchführung von Werbeleistungen und „Eventmarketing“ im Auftrag der D./Deutschland (bis 31. Oktober 2013) und D./Holland (ab 1. November 2013)

- Leistungen von österreichischen Subunternehmen bezogen,
- für diese Leistungen Rechnungen nach §11 UStG erhalten (zB für Saalmieten, Catering, Moderation)

- bezahlt und
- als Betriebsausgaben nach § 4 EStG abgezogen.

Sämtliche Betriebsausgaben sind durch

- Rechnungen nach § 11 UStG belegt,
- im Rechnungswesen der Bf. nach §§ 189 ff UGB und § 5 EStG ordnungsgemäß erfasst und
- der Finanzverwaltung im Rahmen der Außenprüfung zur Einsicht offen gelegt worden.

Alle Empfänger von Betriebsausgaben der Bf. sind somit in Rechnungen nach § 11 UStG exakt dokumentiert, verbucht und offen gelegt worden.

Die Außenprüfung hat die vorgelegten Rechnungen nach § 11 UStG nicht beanstandet:

Die leistenden Unternehmer, die abgerechneten Leistungen, das Entgelt, die UID der Entgeltempfänger sind daraus ersichtlich.

Alle Empfänger von Betriebsausgaben der Bf. sind somit durch Rechnungen nach § 11 UStG genau benannt worden.

Die Außenprüfung hat die Ordnungsmäßigkeit der Bücher und Aufzeichnungen und deren materielle Richtigkeit (§131 und § 163 BAO) nicht in Zweifel gezogen und die Rechnungen nach § 11 UStG über sämtliche Betriebsausgaben als richtig anerkannt.

Insoweit ist somit nicht strittig: Alle Empfänger von Betriebsausgaben der Bf. sind im Sinn des § 162 BAO genau {Name, Anschrift, UID) benannt.

3. Keine Pflicht zur Benennung am Leistungsaustausch nicht beteiligter Dritter

Die Außenprüfung will die Bf. durch gesetzlich nicht gedeckte Abgabenerhöhungen zwingen, am Leistungsaustausch nicht beteiligte Dritte auszuforschen und mit Namen und Anschriften zu nennen: Die Trafikanten, deren Namen und Anschriften die Bf. erkunden soll, haben an die Bf. weder Leistungen erbracht noch an die Bf. Leistungen abgerechnet. Die Bf. hat folgerichtig (mangels eines Leistungsbezugs von Trafikanten) keine Betriebsausgaben für Leistungen von Trafikanten abgezogen.

4. Der Rechtsirrtum der Außenprüfung

Wenn ein Unternehmer zB. anlässlich eines Geburtstages oder eines Firmenjubiläums einen Gastwirt beauftragt, 100 geladene Gäste (Angehörige, Freunde, Arbeitnehmer, Geschäftspartner) zu bewirten, so stehen der beauftragende Unternehmer und der Gastwirt in einem abgabenrelevanten Leistungsaustausch. Der Gastwirt kann seinen in Rechnungen nach § 11 UStG dokumentierten Wareneinsatz (Lieferungen von Fleisch, Geflügel, Meeresfrüchten, Wein, Bier etc) auch dann als Betriebsausgaben nach § 4 Abs 4 EStG nach einem Vorsteuerabzug nach § 12 UStG abziehen, soweit er nicht bereit ist, Namen und Anschriften der vom Auftraggeber geladenen Gäste

- auszuforschen (zu erkunden)
- aufzuzeichnen und
- der Finanzverwaltung offen zu legen.

§ 162 BAO verankert keine Pflicht, am Leistungsaustausch nicht beteiligte Dritte auszuforschen, aufzuzeichnen und offen zu legen.

Der Gastwirt hat von den bewirteten Gästen

- keine Leistungen empfangen (bezogen),
- keine Rechnungen erhalten und
- keine Betriebsausgaben an die bewirteten Gäste bezahlt.

Ebenso hat die Bf. von den bewirteten Trafikanten

- keine Leistungen empfangen (bezogen),
- keine Rechnungen erhalten und
- keine Betriebsausgaben an die beworbenen Trafikanten bezahlt.

§ 162 BAO verpflichtet zur genauen Benennung der „Empfänger der abgesetzten Beträge“ (Betriebsausgaben nach § 4 Abs 4 EStG; Werbungskosten nach § 16 EStG).

§ 162 BAO verpflichtet jedoch nicht zur

- Erforschung/Erkundung
- Aufzeichnung
- Nennung

von am Leistungsaustausch nicht beteiligten Dritten.

5. Die offenkundige Gesetzeswidrigkeit

Die Außenprüfung handelt offenkundig gesetzwidrig: Durch Rechnungen nach § 11 UStG mit einer exakten Empfängerbenennung nach § 162 BAO belegte Betriebsausgaben werden vom Abzug als Betriebsausgabe ohne jegliche gesetzliche Grundlage (Art 18 B-VG) ausgeschlossen. Der Abzug von Vorsteuern wird willkürlich (contra legem/§ 12 UStG) und contra Unionsrecht (Kostenneutralität der Umsatzsteuer in der Unternehmerkette nach Titel X „Vorsteuerabzug“ der Mehrwertsteuersystem- Richtlinie 2006/112/EG) verwehrt.

6. Das Ziel einer Empfängerbenennung

§ 162 BAO verfolgt das „Ziel, Besteuerungskomponenten, die sich bei einem Abgabepflichtigen steuermindernd auswirken, beim Empfänger steuerlich zu erfassen“ (Ritz, BAO6, § 162 Tz 5 im Anschluss an VwGH 2.3.1993, 91/14/0144; 28.5.1997, 94/13/0230; 21.12.1999, 94/14/0040; 9.3.2005, 2002/13/0236).

Die Bf. hat sämtliche Betriebsausgaben für von anderen bezogene Leistungen (wie zB Saalmieten, Catering, Moderation) durch Rechnungen nach § 11 UStG mit einer exakten Empfängerbenennung belegt: Namen, Anschriften und UID der Empfänger der Entgelte für bezogene Leistungen sichern eine lückenlose Erfassung der Betriebsausgaben der Bf. als Betriebseinnahmen der leistenden und nach § 11 UStG abrechnenden Vertragspartner im Leistungsaustausch.

Eine lückenlose Empfängerbenennung für sämtliche Betriebsausgaben der Bf. wird so gesichert. Eine Kürzung der Betriebsausgaben ist somit nach Wortlaut und Ziel einer Empfängerbenennung nach § 162 BAO nicht zu rechtfertigen.

7. Keine neuen Tatsachen im Sinne des § 303 BAO

Die Bf. hat die Empfänger ihrer Betriebsausgaben durch Rechnungen nach § 11 UStG lückenlos benannt.

Zur Erforschung/Erkundung am Leistungsaustausch nicht beteiligter Dritter ist die Beschwerdeführerin nicht verpflichtet.

Die Zurückweisung/Ablehnung eines gesetzlich nicht gedeckten Erkundungsbeweises ist nicht als „neue Tatsache“ im Sinn des § 303 BAO zu qualifizieren- Eine irrige Rechtsauffassung der Außenprüfung über die Reichweite der Pflichten nach § 162 BAO ändert den abgabenrelevanten Sachverhalt nicht: Sind die Empfänger von Betriebsausgaben durch Rechnungen nach § 11 UStG exakt benannt worden, so sind die Betriebsausgaben nach § 162 BAO anzuerkennen.

Ob am Leistungsaustausch nicht beteiligte Dritte erkundet werden oder nicht, ist insoweit für den Abzug von Betriebsausgaben irrelevant.

Materiell unrichtige rechtliche Beurteilungen einer Außenprüfung mögen neu (und angesichts der klaren Vorgaben von Wortlaut und Sinn des § 162 BAO und der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unvertretbar) sein, sind jedoch nicht als „neu hervorgekommene Tatsachen“ im Sinn des § 303 BAO zu qualifizieren (Ritz, BAO⁶, § 303 Tz 23).

Eine Wiederaufnahme der Abgabenbescheide (KöSt und USt) der Jahre 2013 bis 2016 ist somit gesetzlich nicht gedeckt.

Abschließend stellte der steuerliche Vertreter der Bf. folgende Anträge:

1. Eine Beschwerdevorentscheidung hat nach § 262 Abs 2 lit a BAO zu unterbleiben.
2. Die angefochtenen Bescheide über eine Wiederaufnahme des Verfahrens der Körperschaftsteuer der Jahre 2013, 2014 und 2015 und der Umsatzsteuer 2013, 2014, 2015 und 2016 sind aufzuheben.
3. Die Bf. ist im gesamten Streitzeitraum 2013 bis 2016 in der Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer erklärungskonform zu veranlagern: Die Kürzung von Betriebsausgaben durch die Außenprüfung verstößt offenkundig gegen § 162 BAO. Die Zuschläge nach § 22 Abs 3 KStG sind gesetzlich nicht gedeckt. Die Kürzung der Vorsteuern verstößt gegen § 12 UStG und gegen Titel X. „ Vorsteuerabzug“ der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie (2006/112/EG).
4. Anspruchszinsen für die Körperschaftsteuer der Jahre 2013, 2014 und 2015 sind nicht festzusetzen. Die angefochtenen Bescheide über die Anspruchszinsen sind somit ersatzlos aufzuheben.

Als Anlage wurde der Beschwerde die Liste der Empfänger im Sinn des § 162 BAO samt Kopien der Rechnungen nach § 11 UStG zur aktenkundigen Dokumentation einer exakten Empfängerbenennung beigelegt und ist somit aktenkundig.

Mit **Bericht vom 16. August 2019** legte das Finanzamt die oa Beschwerde ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung vor. In der Stellungnahme wurde nachstehendes ausgeführt:

„Es wurde gem. § 262 Abs 2 BAO der Antrag auf Unterbleiben einer Beschwerdeentscheidung gestellt. Das Finanzamt ersucht um Abweisung der Beschwerde. Da die Bescheide betreffend Wiederaufnahme und Anspruchszinsen nicht vom Fristverlängerungsantrag umfasst waren, ist die Beschwerde dagegen nicht rechtzeitig und wäre zurückzuweisen.“

Im Zuge des Verfahrens vor dem BFG wurde mit E-Mail vom 9. August 2021 vom steuerlichen Vertreter der Bf. im Wesentlichen mitgeteilt, dass die J-Gutscheine bzw. der Aufwand für die Anschaffung dieser Gutscheine schon bei der Außenprüfung des Jahres 2009 ein Thema gewesen ist. Aus den handschriftlichen Prüfungsfeststellungen des Prüfers geht hervor, dass er für das Jahr 2009 die Gutscheine an Trafikanten als „Repräsentationsaufwand, Bewirtung“ eingestuft hat und 50 % des Aufwandes dem KÖSt-Ergebnis hinzugerechnet hat.

Dieser Einschätzung und Vorgangsweise sei die steuerliche Vertretung der Bf. auch in den Jahren 2013 – 2014 (ab 2015 gab es keine J-Gutscheine mehr) gefolgt und hat 50 % des Aufwandes als Repräsentation/Bewirtung in der Mehr/-weniger Rechnung dem Ergebnis hinzugerechnet.

Die Prüferin hat nun auch die restlichen 50 % der Aufwendungen für J-Gutscheine hinzugerechnet und sie damit wie die D.-Awards behandelt.

Mit E-Mail vom 10. August 2021 wurde nachstehende Information, die die steuerliche Vertretung von der Geschäftsführung der Bf. erhalten hat, übermittelt:

„Die J Gutscheine wurden bis 2014 von unserem Außendienst zu unterschiedlichen Anlässen zur Entschädigung von Trafikantenleistungen für D. wie bspw. Platzierung von Werbematerial ausgegeben, was – aufgrund der damaligen vertraglichen Situation – im Auftrag der D./Deutschland bzw. der D./Holland geschehen ist“.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Vorweg ist festzuhalten, dass die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2013 bis 2016 und Körperschaftsteuer für die Jahre 2013 bis 2015 sowie Anspruchszinsen für die Jahre 2013 bis 2015 mit Beschluss vom 9. Juni 2021 (GZ RV/7104575/2019) gem. § 260 lit.b BAO als nicht fristgerecht eingebracht zurückgewiesen wurde.

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine reine Werbe- und Marketinggesellschaft und verfügt bzw. verfügte über einen Gewerbeschein einer Werbeagentur. Unternehmensgegenstand ist die Planung und Durchführung von Werbemaßnahmen, insbesondere die Marketing-, Kommunikations- und Werbekonzeption, die Gestaltung der Werbemaßnahmen, die Mediaselektion sowie die Überwachung und Kontrolle von Werbemaßnahmen.

Die Bf. entfaltet eine gewerbliche Tätigkeit als Werbeagentur für Produkte der D.. Die Bf. wirbt für Zigarettenmarken wie zB L, M und N. Adressaten der Werbung sind Konsumenten und zum Teil auch Trafikanten. Die Bf. hat im Prüfungszeitraum 2013 bis 2016 im Auftrag und auf Rechnung der D./Deutschland bis 31. Oktober 2013 und in der Folge der D./Holland für Produkte der D. geworben. Die Bf. ist die leistende Gesellschaft (Leistungsträger der Werbeleistungen). Auftraggeber und Leistungsempfänger der Werbeleistungen sind die D./Deutschland (bis 31. Oktober 2013) und die D./Holland (ab 1. November 2013).

Die vereinbarten Werbeleistungen waren insbesondere:

- planning and implementation of advertising activities,
- development of marketing,
- communication and advertising concepts,
- design of advertising activities,
- media selection / media planning,
- supervision and control of advertising activities at point of sale etc.

Daneben wurden noch die sog. D. - Awards veranstaltet.

1.1. D.-Awards:

Die Bf. hat die D.-Awards für die D./Deutschland bzw. für die D./Holland durchgeführt. Dabei wurden die neuen Produkte des Konzerns präsentiert und einzelne Trafikanten für ihre Leistungen ausgezeichnet. Aus den vorgelegten Einladungen (verschickt durch die Bf.) geht hervor, dass es sich um Veranstaltungen handelt, welche bereits am frühen Nachmittag beginnen und in einem festlichen Galaabend (Bezeichnung laut Einladung) enden. Aufwendungen für Zauberkünstler, Kabarettisten und musikalische Begleitung finden sich in der Buchhaltung.

Die Bf. hat zur Durchführung von Werbeleistungen und „Eventmarketing“ im Auftrag der D./Deutschland und D./ Holland Leistungen von österreichischen Subunternehmern bezogen,

für diese Leistungen Rechnungen nach § 11 UStG 1994 erhalten (zB für Saalmieten, Catering usw.), bezahlt und als Betriebsausgabe gem. § 4 EStG abgezogen. Alle Empfänger von Betriebsausgaben der Bf. sind durch Rechnungen gem. § 11 UStG dokumentiert, verbucht und offengelegt worden und seitens der Außenprüfung auch nicht beanstandet worden. Die Empfänger dieser Betriebsausgaben sind iSd § 162 BAO durch Rechnung gem. § 11 UStG 1994 auch genau benannt worden.

Seitens der Bf. wurden die Teilnehmer (Trafikanten) an den Awards - trotz Aufforderung durch die Außenprüfung- nicht benannt, da die Trafikanten an die Bf. weder Leistungen erbracht noch an die Bf. Leistungen abgerechnet haben und sich die Bf. daher auch keine Betriebsausgaben mangels Leistungsbezug von den Trafikanten abgezogen hat.

Mangels Empfängernennung gem. § 162 BAO wurden die Aufwendungen für diese Awards seitens der Außenprüfung nicht anerkannt und ein Zuschlag gem. § 22 Abs. 3 KStG in Höhe von 25% zusätzlich zur Körperschaftsteuer hinzugerechnet. Es wurden auch die im Zusammenhang mit den betreffenden Aufwendungen in Abzug gebrachten Vorsteuerbeträge nicht anerkannt.

1.2. J Gutscheine in den Jahren 2013 und 2014 :

Die J-Gutscheine wurden in den Jahren 2013 und 2014 durch die Außendienstmitarbeiter zu unterschiedlichen Anlässen zur Entschädigung von Trafikantenleistungen für D. wie bspw. Platzierung von Werbematerial im Auftrag der D./Deutschland bzw. der D./Holland ausgegeben.

Die Prüferin vertrat auch hinsichtlich dieser Gutscheine die Ansicht, dass es sich dabei um keine Repräsentation, sondern um einen Leistungsaustausch handelt.

Da die Empfänger der Gutscheine seitens der Bf. gem. § 162 BAO nicht bekanntgegeben wurden, wurden die Aufwendungen für die Gutscheine nicht anerkannt und zudem ein 25%iger Zuschlag zur Körperschaftsteuer gem. § 22 Abs. 3 KStG in den Jahren 2013 und 2014 verhängt.

Strittig ist, ob die Teilnehmer (Trafikanten) an den D.-Awards bzw. als Gutscheinempfänger als Empfänger im Sinne des § 162 BAO zu benennen sind.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsdarstellungen sind allesamt aktenkundig. Dagegensprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich:

Vor diesem Hintergrund durfte das BFG die obigen Sachverhaltsdarstellungen gem. § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung und Erwägungen

3.1. Körperschaftsteuer 2013 bis 2015

§ 162 normiert:

(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.“

§ 22 Abs. 3 KStG 1988 normiert:

„Zusätzlich zur Körperschaftsteuer gem. Abs. 1 und 2 ist ein Zuschlag in Höhe von 25% von jenen Beträgen zu entrichten, bei denen der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde die Gläubiger oder Empfänger der Beträge nicht genau bezeichnet.“

§ 162 BAO beruht auf dem Grundsatz, dass das, was bei dem einen Abgabepflichtigen abzusetzen ist, bei dem anderen versteuert werden muss, wenn nicht steuerpflichtige Einnahmen unversteuert bleiben sollen (VwGH 24.1.2018, Ra 2015/13/0032).

Empfänger im Sinn des § 162 Abs. 1 BAO ist derjenige, mit welchem der Steuerpflichtige in eine rechtliche Beziehung tritt, also der Vertragspartner ist, der einerseits an den Steuerpflichtigen geleistet und andererseits die Gegenleistung empfangen hat (vgl. VwGH 14.10.2010, 2008/15/0124).

Der Aufforderung nach § 162 BAO ist dann nicht entsprochen, wenn maßgebliche Gründe die Vermutung rechtfertigen, dass die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger der abgesetzten Beträge sind (VwGH 9.3.2005, 2002/13/0236). 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 (VwGH 24.01.2018, Ra 2015/13/0032 mwN).

3.1.1. D./Awards:

Im vorliegenden Fall stellt sich dem BFG der Sachverhalt so dar, dass die Bf. die leistende Gesellschaft (Leistungsträger der Werbeleistungen) ist, Auftraggeber und Leistungsempfänger sind die D./Deutschland und ab 1. November 2013 die D./Holland. Die Bf. hat auch mit diesen beiden Parteien das „service agreement“ abgeschlossen.

Die Bf. tritt als Subunternehmer für die beiden Auftraggeber D./Deutschland und ab 1. November 2013 die D./Holland auf, die auch die Leistungsempfänger sind. Die Bf. ist als Vermittler zwischen Leistung und Gegenleistung aufgetreten.

Die Bf. wurde von den Auftraggebern D./Deutschland und D./Holland mit der Durchführung von Werbemaßnahmen etc. beauftragt. Empfänger der Werbeleistungen bzw. Empfänger der abgesetzten Beträge kann immer nur der Auftraggeber sein, er trägt auch die Kosten für die Veranstaltungen.

Die Bf. hat sämtliche Betriebsausgaben für von anderen Unternehmen bezogene Leistungen (wie zB Saalmieten, Catering, Moderation) durch Rechnungen nach § 11 UStG mit einer exakten Empfängerbenennung belegt: Namen, Anschriften und UID der Empfänger der Entgelte für bezogene Leistungen sichern eine lückenlose Erfassung der Betriebsausgaben der Bf. als Betriebseinnahmen der leistenden und nach § 11 UStG abrechnenden Vertragspartner im Leistungsaustausch. Diese Rechnungen geben Auskunft an wen wieviel Saalmiete, Honorar für Moderation, Entgelt für Übernachtung, Catering usw bezahlt worden ist. Das blieb auch seitens der Außenprüfung unbeanstandet.

Wenn auch auf den Einladungen die Bf. als einladendes Unternehmen aufscheint, so hat die Bf. dies im Auftrag ihrer Auftraggeber (D./Deutschland und D./Holland) getan.

Nach Ansicht des BFG besteht kein Rechtsgrund die an den Awards teilnehmenden Trafikanten seitens der Bf. auszuforschen bzw. zu benennen. Die Bf. ist mit den Trafikanten in keinen Leistungsaustausch getreten. Sie hat von den bewirteten Trafikanten, keine Leistung bezogen bzw erhalten. Mangels Leistung auch keine Rechnungen erhalten und auch keine Betriebsausgaben für Leistungen von Trafikanten abgezogen. Den Aufwand aus den D. Awards haben nur die Auftraggeber (D./Deutschland und D./Holland) und nicht die Bf.. Die Bf. hatte per Saldo keinen Aufwand, da den Aufwendungen der Bf. weiterverrechneten Erlöse in identer Höhe gegenüberstehen.

Nach Ansicht des BFG besteht daher auch keine Verpflichtung der Bf. die an den Awards teilnehmenden Trafikanten gem. § 162 BAO zu benennen. Im Sinne dieser Bestimmung ist die Bf. auch nicht zur Ausforschung „Dritter“ verpflichtet, die am Leistungsaustausch nicht beteiligt sind. Denn die Trafikanten sind nur für den Auftraggeber und nicht für die Bf. Empfänger der abgesetzten Beträge.

Seitens der Prüferin wurde nicht schlüssig dargelegt, warum sie die Trafikanten und nicht die rechtlich und tatsächlich als Empfänger ausgewiesenen Gesellschaften als Empfänger gem. §162 BAO anerkannt hat, da sich die Prüferin lediglich auf den Gesetzestext und Judikate bezogen hat.

Doch gerade die zitierten Judikate (vgl. zB: VwGH 22.11.2012,2008/15/0265) und der Gesetzestext des § 162 BAO stehen der von der Außenprüfung vertretenen Ansicht entgegen. Dies deshalb, weil Empfänger im Sinn des § 162 Abs. 1 BAO derjenige ist, mit welchem der Steuerpflichtige in eine rechtliche Beziehung tritt, also der der Vertragspartner ist, der einerseits an den Steuerpflichtigen geleistet und andererseits die Gegenleistung empfangen hat.

Nach Ansicht des BFG besteht die einzig ausschlaggebende Rechtsbeziehung und der wirtschaftlich ausschlaggebende Leistungsaustausch mit den Empfängerinnen der Werbe- und Marketingleistungen, der D./Deutschland bzw. der D./Holland und nicht mit der Bf.

Da die Bf. tatsächlich keine Betriebsausgaben im gegenständlichen Zusammenhang gehabt hat, besteht keine Rechtsgrundlage für eine Kürzung von Betriebsausgaben nach § 162 BAO, es haben auch die Hinzurechnungen in der Körperschaftsteuer (die Zuschläge nach § 22 Abs. 3 KStG) zu entfallen.

3.1.2. Gutscheine J in den Jahren 2013 und 2014

Die Prüferin vertritt im Zusammenhang mit den J-Gutscheinen – wie bei den Awards- die Ansicht, dass es sich um einen Leistungsaustausch handelt, und daher zwingend eine Empfängernennung gem. § 162 BAO zu erfolgen hat.

Die Außenprüfung stützt diese Ansicht im Bp-Bericht auf zahlreiche Judikate und den Gesetzestext. Eine schlüssige Begründung, warum sie die Trafikanten und nicht die rechtlich tatsächlich als Empfänger ausgewiesenen Gesellschaften als Empfänger der Leistungen der Bf. gem. § 162 BAO anerkennt, findet sich im BP-Bericht nicht.

Gerade aber die von der Prüferin zitierten Judikate und der Gesetzestext (§ 162 BAO) stehen der von der Außenprüfung vertretenen Ansicht entgegen. Dies deshalb, weil Empfänger im Sinn des § 162 Abs. 1 BAO derjenige ist, mit welchem der Steuerpflichtige in eine rechtliche Beziehung tritt, also der der Vertragspartner ist, der einerseits an den Steuerpflichtigen geleistet und andererseits die Gegenleistung empfangen hat.

Nach Ansicht des BFG besteht die einzig ausschlaggebende Rechtsbeziehung und der wirtschaftlich ausschlaggebende Leistungsaustausch mit den Empfängerinnen der Werbe- und Marketingleistungen, der D./Deutschland bzw. der D./Holland und nicht mit der Bf.

Die Bestimmung des § 162 BAO bietet auch hier keine Grundlage für die Ausforschung von Dritten, die am Leistungsaustausch nicht beteiligt sind.

Da die Bf. tatsächlich keine Betriebsausgaben im gegenständlichen Zusammenhang gehabt hat, besteht keine Rechtsgrundlage für eine Kürzung von Betriebsausgaben nach § 162 BAO, es

haben auch die Hinzurechnungen in der Körperschaftsteuer (die Zuschläge nach § 22 Abs. 3 KStG) zu entfallen.

3.2. Umsatzsteuer für die Jahre 2013 bis 2016

3.2.1. Awards

Da aufgrund obiger Ausführungen keine Rechtsgrundlage für eine Kürzung von Betriebsausgaben nach § 162 BAO besteht, besteht auch kein Anlass zum Ausschluss des damit in Zusammenhang stehenden Vorsteuerabzuges (in den Jahren 2013-2015 iHv € 47.681,11 und für das Jahr 2016 iHv € 17.621,41).

Es war daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

4. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Da im gegenständlichen Fall eine reine Sachverhaltsfrage und keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu beurteilen war, ist die ordentliche Revision an den VwGH nicht zulässig. Hinsichtlich der Rechtsfrage der Empfängernennung gem. § 162 BAO folgt das BFG der Rechtsprechung des VwGH (ua. VwGH 22.11.2012, 2008/15/0265; VwGH 24.01.2018, Ra 2015/13/0032 mwN).

Wien, am 29. September 2021