

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Peter Unger, den Richter Mag. Daniel Philip Pfau sowie die Laienrichterin Mag. Petra Ibounig und den Laienrichter Mag. Martin Saringer in der Beschwerdesache *****Bf1*****, *****Bf1-Adr***** Steuernummer *****BF1StNr1*****, vertreten durch Eckhardt Wirtschaftsprüfung und Steuerberatungs GmbH, Hauptstraße 58, 7033 Pötsching, über die Beschwerde vom 7. Mai 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 3. April 2012 betreffend Körperschaftsteuer 2006, im Umlaufweg (§ 276 Abs. 3 BAO) 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

Zum bisherigen Verfahrensgang samt durchgeführter mündlicher Verhandlung wird zunächst auf die diesbezüglichen Ausführungen im hg. Erkenntnis vom 22.10.2019, RV/7103158/2016 verwiesen.

Mit Erkenntnis vom 14.4.2022, Ra 2020/13/0016, hat der Verwaltungsgerichtshof das mit Parteienrevision angefochtene hg. Erkenntnis vom 22.10.2019 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben, weshalb gemäß § 42 Abs 3 VwGG die Rechtssache in die Lage zurücktrat, in der sie sich vor Erlassung des angefochtenen hg. Erkenntnisses befunden hat.

Mit hg. Beschluss vom 10.11.2022 wurde den Verfahrensparteien das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes übermittelt, sie speziell auf die in der Rz 17 des VwGH-Erkenntnisses näher bezeichnete fehlende Auseinandersetzung des Bundesfinanzgerichts mit bestimmten Parteivorbringen hingewiesen und von beiden Verfahrensparteien zwecks Vornahme der erforderlichen ergänzenden Feststellung konkrete Angaben eingefordert.

Der beschwerdeführenden Partei wurde aufgetragen: *"Glaubhaftmachung, dass die in der Revision behauptete Zurechnung der strittigen Beträge seitens der Abgabenbehörde an die ***A GmbH*** erfolgt sei."*

Der Amtspartei wurde aufgetragen: *"Stellungnahme zur seitens der revisionswerbenden Partei behaupteten bescheidmäßigen Zurechnung der strittigen Beträge an die ***A GmbH***. Dies insbesondere vor dem Hintergrund der Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung vom 21.6.2012, wonach die ***A GmbH*** keine Einnahmen erklärt habe (Seite 3 von 7; vgl auch Vorlagebericht vom 29.6.2016) bzw weder bei der ***A GmbH*** noch bei der ***B GmbH*** die strittigen Aufwendungen als korrespondierende Einnahmen versteuert worden seien (Seite 5 von 7)."*

Die Stellungnahme der Amtspartei vom 5.12.2022 und die – nach mehreren Fristverlängerungen eingelangte – Stellungnahme der beschwerdeführenden Partei vom 1.2.2023 wurden mit hg. Beschluss vom 6.4.2023 der jeweils anderen Verfahrenspartei zur Kenntnisnahme zugestellt samt der Einladung, zu den wechselseitigen Stellungnahmen vor dem Hintergrund der fraglichen bescheidmäßigen Zurechnung der strittigen Beträge an die ***A GmbH***, innerhalb der festgesetzten Frist schriftlich eine Replik einzubringen.

Seitens der Amtspartei langte eine Replik vom 20.4.2023 ein, seitens der beschwerdeführenden Partei – trotz Fristverlängerung – nicht. Nach (nochmaliger, mit Zustellnachweis verfügter) Übermittlung dieser Replik der Amtspartei an die beschwerdeführende Partei mit hg. Beschluss vom 26.8.2025 langte eine abschließende Stellungnahme der beschwerdeführenden Partei vom 16.9.2025 ein.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

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 ***A GmbH*** und der ***B GmbH*** aufgefordert.

Die Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin erklärte, dass die aufgrund der Rechnungen bezahlten Beträge durch den Geschäftsführer der ***A GmbH*** und ***B GmbH*** vereinnahmt wurden.

Die Unternehmen ***A GmbH*** und ***B GmbH*** waren nicht die tatsächlichen Empfänger iSd § 162 BAO bzw konnten sie es nicht sein.

In Nachholung der seitens des Verwaltungsgerichtshofes aufgetragenen Auseinandersetzung wird im fortgesetzten Verfahren darüberhinaus festgestellt, dass im Zusammenhang mit den strittigen Leistungen für das Jahr 2006 keine Zurechnung und darauf aufbauende bescheidmäßige Festsetzung von Körperschaftsteuer bei der ***A GmbH*** stattfand.

2. Beweiswürdigung

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

Die Gründe, die die Feststellung rechtfertigen, dass die benannten Empfänger ***A GmbH*** und ***B GmbH*** nicht die wahren Empfänger iSd § 162 BAO sind bzw sein können sind folgende:

Bezüglich ***A GmbH***:

Die ***A GmbH*** ist laut aktenkundigem Abtretungsvertrag vom 25.10.2006 durch Abtretung der von ***1*** gehaltenen Geschäftsanteile an der ***X GmbH*** (***FN***) an ***2*** und nachfolgender Umfirmierung der ***X GmbH*** auf ***A GmbH*** entstanden. Die diesbezüglichen Änderungen im Firmenbuch wurden am 7.11.2006 angemeldet und am 14.11.2006 eingetragen.

Die Fakturierung der ***A GmbH*** von Leistungen aus einem Zeitraum vor der Abtretung der Geschäftsanteile der ***X GmbH*** und Firmenänderung, käme nur dann rechtlich und wirtschaftlich in Betracht, wenn die zugrundeliegenden Bauleistungen noch von der ***X 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 ***1***, kein Kontakt zu Herrn ***3***, dem Ehegatten der Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin, vor der Abtretung der Geschäftsanteile an der

X 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 ***X 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 ***B GmbH***:

Im Gegensatz zur ***A GmbH*** entstand die ***B 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 ***B 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 ***B GmbH*** ein Leistungszeitraum November bzw Dezember 2006 findet, sprechen maßgebliche Gründe für die Feststellung, dass die ***B 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 ***B 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 ***B GmbH***, wodurch sich der begründete Verdacht ergibt, dass die in den Rechnungen der ***B 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.

Die Feststellung, dass im Zusammenhang mit den strittigen Leistungen für das Jahr 2006 keine Zurechnung und darauf aufbauend bescheidmäßige Festsetzung von Körperschaftsteuer bei der ***A GmbH*** stattfand, findet in den folgenden aktenkundigen Stellungnahmen beider Verfahrensparteien ihre Begründung:

Die belangte Behörde führte in Ihrer Stellungnahme vom 5.12.2022 zum hg. Beschluss vom 10.11.2022 zur Frage der seitens der von der beschwerdeführenden Partei behaupteten Zurechnung der strittigen Beträge an die ***A GmbH*** ua folgendes aus:

*"Nach hieramts durchgeführten Erhebungen wird ausgeführt, dass die Stellungnahme der Abgabenbehörde, betreffend, dass bei der ***A GmbH*** keine Einnahmen erklärt wurden, weiterhin vertreten. Allerdings wurden bei der ***A GmbH*** im Jahr 2006 Umsatzsteuern vorgeschrieben, welche im Rahmen einer Schätzung gem. § 184 BAO erhoben wurden und die revisionswerbende Partei als Grundlage für die Schätzung der Bemessungsgrundlage diene.*

Sachverhalt:

*Bei der ***A GmbH*** hat im Zeitraum 12.06.2007- 20.06.2007 eine Außenprüfung gem. § 147 Abs. 1 BAO und eine Nachschau gem. § 144 Abs. 1 BAO stattgefunden. Im Rahmen dieser Prüfung wurde die Umsatzsteuer für den Zeitraum November 2006 bis April 2007 geprüft. Allerdings hat der Prüfer den Geschäftsführer ***2*** weder erreicht, noch konnte er die Firma an der angeführten Adresse ausfindig machen. Dem Aktenvermerk des Prüfers vom 12.06.2007 ist zu entnehmen, dass laut Telefonat mit dem Mieter der Anschrift, es die ***A GmbH*** nie auf dieser Anschrift gegeben hat. Da die Firma nicht angetroffen werden konnte und die Geschäftsleitung nicht erreicht werden konnte, konnte die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer in den besagten Zeiträumen nur im Wege der Schätzung gemäß § 184 BAO erhoben werden. Herangezogen zur Berechnung der Bemessungsgrundlage wurden Unterlagen einer Kontrolle der Finanzpolizei vom 09.05.2007 (GZ: 004/71070/2007). Diese haben auf der Baustelle ***Baustelle*** 176 Arbeiter kontrolliert, wovon 17 bei der Firma ***A GmbH*** beschäftigt waren. Auftraggeber für die Firma soll die Firma ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** gewesen sein. Die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer 11/06-04/07 wurde auf gesamt € 256.000,- geschätzt, wobei auf das Jahr 2006 eine Summe von € 22.800,- (11/06 = € 9.200,- und 12/06= € 13.600,-) entfiel.*

[Auszug aus Prüfungsbericht, Tz 4 und Tz 5]

*Abgesehen davon, dass die vorhin erwähnte Baustelle der Revisionswerberin als Grundlage für die Schätzung gem. § 184 BAO herangezogen wurde, gab es keinerlei Zurechnung bei der ***A GmbH***. Diese hat seit Mai 2006 keine Umsatzsteuervoranmeldungen mehr eingereicht. Da die Firma erst mit November im Firmenbuch eingetragen wurde, kam es wahrscheinlich zu keiner Prüfung der Vorzeiträume Mai bis September 2006. Darüber hinaus sind die behaupteten Betriebsausgaben in Höhe von € 296.711,- nicht aus dem Steuerakt ersichtlich und können demnach seitens der Abgabenbehörde nicht nachvollzogen werden.*

[...]

*Bei der Firma ***B GmbH*** konnten am Steuerakt keinerlei Eingänge, Meldungen oder sonstige Kontobewegungen verzeichnet werden. Es erfolgte lediglich eine Buchung am Abgabenkonto, bei der es zur Festsetzung der Körperschaftsteuervorauszahlung 04-06/ 2007 mit Bescheid vom 23.05.2007 gekommen ist. Diese wurde mit einem Betrag von € 5.000,- festgesetzt. Die Höhe der Festsetzung ergibt sich aus der Angabe der Partei im Rahmen der Vergabe der neuen Steuernummer, bei der das voraussichtlichen Einkommen mit € 20.000,- bekanntgegeben wurde und welches unter der Kennzahl 608 erfasst wurde. Die Vorauszahlung wurde am 14.06.2007, aufgrund der Betriebseinstellung wieder auf null herabgesetzt. Im Zeitraum zwischen Entstehung der Firma und Betriebseinstellung ist es daher nie zu versteuerten Einnahmen gekommen."*

In der Stellungnahme der beschwerdeführenden Partei vom 1.2.2023 (eingelangt am 8.2.2023) wird – abgesehen von den bereits in der Revision vorgebrachten Behauptungen zum fehlenden Empfängerbenennungsverlangen (hierzu genügt ein Verweis VwGH 18.3.2022, Ra 2020/13/0016, Tz 12) zur behaupteten Zurechnung und Steuervorschreibung folgendes ausgeführt:

*"Zusätzlich ist hinsichtlich Glaubhaftmachungen der geleisteten Arbeiten der ***A GmbH*** und der ***B GmbH*** für die ***Bf1*** auf die Bewilligung der Forderungsexekution der Wiener Gebietskrankenkasse vom 30.04.2007 zu verweisen und hat außerdem das Finanzamt Wien 4/5/10 für die ***A GmbH*** die Pfändung und Überweisung einer Geldforderung bei der ***Bf1*** bewirkt, sodass jedenfalls davon auszugehen ist, dass die ***A GmbH*** und die ***B GmbH*** für die ***Bf1*** tätig waren und Leistungen erbracht haben. Diese Forderungsexekutionen sind auch der AO-Revision beigelegt. Außerdem hat das Finanzamt 4/5/10 Umsätze in der Höhe von EUR 1.280.000,00 zuzüglich EUR 256.000,00 USt nachverrechnet und betreffen diese nachverrechneten Leistungen auch jedenfalls die ***Bf1***"*

In der Replik der belangten Behörde vom 20.4.2023 auf die vorstehende Stellungnahme der beschwerdeführenden Partei vom 1.2.2023 wird dem entgegnet:

*"Es ist nicht aktenkundig, wie die Abgabensicherung des (damaligen) Finanzamtes 4/5/10 die ***Bf1*** als Drittschuldner ausfindig gemacht hat. Allerdings entspricht es der Verwaltungspraxis der Abgabensicherung, dass eine Forderungspfändung bereits beim Indiz einer möglichen entgeltlichen Leistung ausgefertigt wird, ohne Feststellungen darüber zu treffen, ob diese Leistungen tatsächlich erbracht werden. Am 19.4.2007 wurde eine Forderungspfändung an die Beschwerdeführerin versendet und die Forderung der ***A GmbH*** gegenüber der ***Bf1*** gepfändet. Diese Forderungsexekution wurde von der beschwerdeführenden Partei vorgemerkt, verwiesen wird hier auf den Aktenvermerk vom 25.05.2007 im Einbringungsverfahren: 'FAX d. o.a.Fa v. 27.04.2007: FPF wird in vorgemerkt'. Allerdings kann von einer Vormerkung nicht auf ein Vorliegen von Leistungen geschlossen werden, auch deshalb da die Pfändung vom 19.04.2007 am 30.01.2009 als 'erfolglos' eingestellt wurde, was vermuten lässt, dass in diesem Zeitraum keine pfändbaren Leistungen erfolgt sind."*

*Sollte es sich bei der Forderungspfändung der Gebietskrankenkassa vom 30.04.2007 auch um eine Pfändung der Forderungen der ***A GmbH*** handeln, so wäre der Pfändrang der Abgabenbehörde mit Pfändung am 19.4.2007 höher und hätte demnach vorrangig befriedigt werden müssen. Demnach lässt sich vermuten, dass auch die Forderungspfändung der Gebietskrankenkassa erfolglos war.*

*Abschließend wird darauf verwiesen, dass es sich bei dem in ad 2 erbrachten Nachweis um Maßnahmen und um eventuelle Leistungen handelte, welche erst nach dem strittigen Jahr 2006 stattgefunden haben, als die Firma ***A GmbH*** noch nicht in dieser Form existierte. Die Abgabenbehörde vertritt den Standpunkt, dass eine Forderungspfändung aus dem Jahr 2007 kein fundierter Nachweis für das Bestehen von Fremdleistungen im Jahr 2006 darstellt."*

In der abschließenden Stellungnahme der beschwerdeführenden Partei vom 12.9.2025 finden sich im Wesentlichen Ausführungen zu § 162 BAO samt Auseinandersetzungen mit dem Erkenntnis des VwGH vom 9.6.2020, Ra 2020/13/0001 und finanzstrafrechtlichen Implikationen durch OGH 23.3.2006, 12 Os 94/05y. Zum Kern der im fortgesetzten Verfahren allein strittigen Feststellung der Zurechnung zur ***A GmbH*** findet sich lediglich der Vorwurf, dass die Amtspartei weiterhin behaupte, die ***A GmbH*** habe im Jahr 2006 noch nicht existiert, obwohl diese im Jahr 2001 errichtet worden sei. Hierzu genügt ein Hinweis auf die obigen beweiswürdigenden Ausführungen zur Entstehung der ***A GmbH***, welchen die aktenkundigen Firmenbuchauszüge zugrunde liegen.

Weitere Ausführungen, Beweisanträge und insbesondere belegmäßige Untermauerungen zur Glaubhaftung der behaupteten Leistungszurechnung und Steuervorschreibung an die ***A GmbH*** erfolgten seitens der beschwerdeführenden Partei nicht. Demgegenüber sind die Darstellungen der belangten Behörde schlüssig und im Einklang mit den beweiswürdigenden Ausführungen zur nicht vorhandenen bzw aufgrund des rechtlichen Entstehungszeitpunktes nicht möglichen Eigenschaft der ***A GmbH*** und der ***B GmbH*** als Empfänger gemäß § 162 BAO im Hinblick auf die strittigen Aufwendungen.

Im gegenständlichen Beschwerdefall hat das Bundesfinanzgericht, wie der obigen Schilderung des Verfahrensganges zu entnehmen ist, ein detailliertes Vorhalteverfahren unter Wahrung des beidseitigen Parteienghört durchgeführt und so den Parteien ausreichend Gelegenheit gegeben, ihr Vorbringen zu ergänzen. Von einer weiteren mündlichen Verhandlung konnte somit abgesehen werden.

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. (Abweisung)

§ 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 un versteuert 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 (vgl VwGH 3.12.2021, Ra 2019/13/0074, mwN; VwGH 18.3.2022, Ra 2020/13/0016; VwGH 18.11.2024, Ra 2024/13/0051).

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/Koran, BAO⁸, § 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; VwGH 24.8.2023, Ra 2023/13/0071).

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 ¹² 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 (vgl VwGH 18.11.2024, Ra 2024/13/0051; VwGH 24.8.2023, Ra 2023/13/0071, mwN). 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). Hat der Abgabepflichtige seiner Verpflichtung gem § 162 BAO nicht entsprochen, so sind die geltend gemachten Betriebsausgaben (unabhängig von Fragen der Zurechnung) zur Gänze zu versagen (vgl VwGH 18.3.2022, Ra 2020/13/0016; VwGH 23.1.2002, 96/13/0114).

Da vor diesem Hintergrund die Nennung der ***A GmbH*** und ***B 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. (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 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 vorliegenden Fall einerseits der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 162 BAO gefolgt wurde (vgl zB VwGH 20.12.2017, Ra 2016/13/0041 und VwGH 24.1.2018, Ra 2015/13/0032) und andererseits im nunmehr fortgesetzten Verfahren entscheidungswesentlich die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes (betreffend Nichtvorliegen einer bescheidmäßigen Festsetzung der Körperschaftsteuer 2006 gegenüber der ***A GmbH***) war, liegen die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art 133 Abs 4 B-VG insgesamt nicht vor (vgl ua VwGH 25.2.2016, Ra 2016/16/0006, betreffend die Revisions(un)zulässigkeit bei Fragen der Beweiswürdigung), weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Wien, am 8. Oktober 2025