

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Elisabeth Wanke in der Beschwerdesache der als Beschwerde weiterwirkenden Berufung der A Bau GmbH, Adresse, vertreten ursprünglich durch Ingrid Eisnak, Steuerberaterin, 1220 Wien, Simonsgasse 31, nunmehr durch ASKG Steuerberatungs GmbH, 1030 Wien, Marxergasse 25/AE4, sowie durch Burghofer Rechtsanwalts GmbH, 1060 Wien, Köstlergasse 1/30, vom 4.11.2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10, 1030 Wien, Marxergasse 4, vom 5.10.2011 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2007, 2008 und 2009, alle zur Steuernummer 04 X, beschlossen:

- I. Die angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide 2007, 2008 und 2009 werden gemäß § 278 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.
- II. Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 9 B-VG i.V.m. Art. 133 Abs. 4 B-VG und § 25a VwGG eine Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Erkenntnis BFG 18.9.2015, RV/7102303/2012

Das Bundesfinanzgericht hat mit Erkenntnis BFG 18.9.2015, RV/7102303/2012, die als Beschwerde weiterwirkende Berufung der A Bau GmbH vom 4.11.2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 5.10.2011 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2007, 2008 und 2009 gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Hinsichtlich des Verfahrensganges, der getroffenen Feststellungen, der Beweiswürdigung sowie der rechtlichen Würdigung wird auf das den Parteien bekannte, aber gemäß § 23 BF GG nicht veröffentlichte, (51 Seiten umfassende) Erkenntnis BFG 18.9.2015, RV/7102303/2012 verwiesen.

Erkenntnis VwGH 18.10.2017, Ra 2015/13/0054

Mit Erkenntnis VwGH 18.10.2017, Ra 2015/13/0054, elektronisch zugestellt am 8.11.2017, hob der Verwaltungsgerichtshof wegen Revision der A Bau GmbH das

Erkenntnis BFG 18.9.2015, RV/7102303/2012, betreffend Körperschaftsteuer 2007 bis 2009 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf.

Der Verwaltungsgerichtshof führte dazu unter anderem aus:

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

15 Der Abzug von Schulden und Aufwendungen ist mit der Namhaftmachung von Personen, die als Gläubiger oder Empfänger bezeichnet werden, grundsätzlich noch nicht gesichert. Die bloße Nennung einer falschen oder beliebigen Person, oder die Namhaftmachung einer nicht existenten GmbH, kann die zwingende Versagung der Anerkennung der Aufwendungen nicht verhindern; gleiches gilt für die Nennung einer Firma in einer Steueroase oder einer Briefkastengesellschaft, bei der es sich um ein Unternehmen handelt, das keinen geschäftlichen Betrieb hat und deswegen keine Leistung erbringen kann (vgl. dazu z.B. das Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2008/15/0046, mwN).

16 Das Bundesfinanzgericht gibt im angefochtenen Erkenntnis die Feststellungen des Prüfers zu dreizehn Subunternehmern der Revisionswerberin, ein Protokoll über die Einvernahme des Geschäftsführers der Revisionswerberin, die (mittels E-Mail erfolgte) Aufforderung zur Empfängerbenennung, die Berufungen gegen die im Anschluss an die Außenprüfung ergangenen Körperschaftsteuerbescheide sowie die Stellungnahme des Prüfers zu den Berufungen wieder. Es kommt im Erwägungsteil des angefochtenen Erkenntnisses zur Überzeugung, dass es sich bei den Subunternehmern nicht um die tatsächlichen Empfänger der hier in Rede stehenden Beträge gehandelt habe. Dies insbesondere deswegen, weil der Prüfer an einer Vielzahl der angegebenen Anschriften keine Hinweise auf eine tatsächliche Geschäftstätigkeit vorgefunden habe, der Geschäftsführer der Revisionswerberin niemals den Sitz der in Rede stehenden Gesellschaften aufgesucht habe und die Unterschriften der im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführer nicht mit den Unterschriften auf den Verträgen übereinstimmen, welche die Revisionswerberin mit den Subunternehmern abgeschlossen habe. Auch den Zahlungen der Revisionswerberin auf Bankkonten der Subunternehmer kommt so das Bundesfinanzgericht weiter - keine Bedeutung zu, weil „diese Zahlungen vom vorgeschobenen Empfänger an den tatsächlichen Empfänger weitergeleitet werden“ können.

17 Diese Ausführungen sind im Hinblick darauf, dass es sich bei den in Rede stehenden Subunternehmern um - rechtlich existente - Gesellschaften mit beschränkter Haftung handelt, nur bedingt nachvollziehbar.

18 Den Ausführungen im angefochtenen Erkenntnis, wonach „Zahlungen vom vorgeschobenen Empfänger an den tatsächlichen Empfänger weitergeleitet werden“ können, kommt schon deswegen kein Begründungswert zu, weil es an Feststellungen dahingehend fehlt, dass die Zahlungen der Revisionswerberin, die durchgehend auf Bankkonten der Subunternehmer erfolgten, tatsächlich weitergeleitet worden sind.

19 Nicht einordenbar und in ihrer Tragweite erschließbar ist die Feststellung, dass der Geschäftsführer der Revisionswerberin niemals den Sitz der in Rede stehenden Gesellschaften aufgesucht habe, zumal im angefochtenen Erkenntnis nicht dargelegt wird, ob und inwieweit dies in der Baubranche üblich ist.

20 Da es sich bei den Subunternehmern um - rechtlich existente - Gesellschaften mit beschränkter Haftung handelt, wird mit den Feststellungen, wonach „an einer Vielzahl der angegebenen Anschriften keine Hinweise auf eine tatsächliche Geschäftstätigkeit gefunden werden“ konnten, und dem Hinweis darauf, dass „zwischen den Musterzeichnungsunterschriften und den gegenüber der [Revisionswerberin] abgegebenen Unterschriften“ regelmäßig Diskrepanzen bestehen, noch nicht dargetan, dass die besagten Subunternehmer als „Briefkastengesellschaften“, die sich in einer bloßen Kombination einer Zustellanschrift mit einer Firmenbezeichnung erschöpfen, zu qualifizieren sind (vgl. dazu das Erkenntnis vom 19. Dezember 2007, 2005/13/0030, mwN).

Das angefochtene Erkenntnis erweist sich daher als mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet, sodass es im angefochtenen Umfang gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG (nicht kostenpflichtig; ein Antrag nach § 59 Abs. 1 VwGG wurde nicht gestellt) aufzuheben war (zu den Anforderungen an die Begründung eines Erkenntnisses auch im Rahmen des § 162 BAO vgl. weiters das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 24. November 2016, E 1063/2016).

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Herstellung des der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustands

Wenn der Verwaltungsgerichtshof einer Revision stattgegeben hat, sind gemäß § 63 Abs. 1 VwGG die Verwaltungsgerichte und die Verwaltungsbehörden verpflichtet, in der betreffenden Rechtssache mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen.

Rechtsgrundlagen

Der erste Satz des § 4 Abs. 4 EStG 1988 lautet:

Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlaßt sind.

§ 162 BAO lautet:

§ 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.

§ 184 BAO lautet:

§ 184. (1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

§ 278 BAO lautet:

§ 278. (1) Ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes a) weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebbracht zurückzuweisen (§ 260) noch b) als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandlos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären,
so kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes

durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

(2) Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

(3) Im weiteren Verfahren sind die Abgabenbehörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies gilt auch dann, wenn der Beschluss einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst.

Zurückverweisung

Der Verwaltungsgerichtshof hat die bisherigen Feststellungen der den angefochtenen Bescheiden zugrunde liegenden Außenprüfung betreffend dreizehn Subunternehmer (Gesellschaften mit beschränkter Haftung), die vom Bundesfinanzgericht übernommen wurden, für als nicht ausreichend erachtet, um die Feststellung, der Aufforderung zur Empfängerbenennung nach § 162 BAO wäre die Bf (Revisionswerberin) nicht nachgekommen, zu tragen:

Diese beschränken sich im Wesentlichen darauf, dass die Subunternehmer an der im Firmenbuch ausgewiesenen Anschrift keine Geschäftstätigkeit entfaltet hätten (KE GmbH, MA GmbH, LP GmbH, R GmbH, T GmbH, D GmbH, LI GmbH, P GmbH, KA GmbH, H GmbH), dass die Unterschriften der im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführer nicht mit den Unterschriften auf den Verträgen, welche die Revisionswerberin mit den Subunternehmern abgeschlossen habe, übereinstimmen (MA GmbH, LP GmbH, R GmbH, T GmbH, D GmbH, LI GmbH, P GmbH, KA GmbH, H GmbH, MD GmbH, C GmbH), dass die im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführer der Subunternehmer in Österreich nicht gemeldet bzw. nicht auffindbar gewesen seien (KE GmbH, MA GmbH, LP GmbH, R GmbH, D GmbH, LI GmbH, P GmbH, H GmbH), dass an der im Firmenbuch ausgewiesenen Geschäftsanschrift lediglich ein Papier (MA GmbH) bzw. ein "post it" (K GmbH) mit dem Namen des Subunternehmers vorgefunden worden sei und dass Barbehebungen von Bankkonten der Subunternehmer nicht von den im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführern durchgeführt worden seien (MA GmbH, T GmbH). In Bezug auf die KA GmbH stellte der Prüfer zudem fest, dass die vorliegenden Rechnungen und Verträge mit der Revisionswerberin im Zeitraum September bis November 2010 erstellt worden seien, obwohl sich "zwei Hintermänner" dieser Gesellschaft seit Juni 2010 in Haft befänden. „Es sind also offensichtlich neben den zwei bereits bekannten wahren Machthabern der [KA GmbH] noch weitere Personen für diese Firma tätig“...

Der Prüfer führte in einer Stellungnahme zu den Berufungen u.a. aus, die Revisionswerberin sei nicht darauf eingegangen, dass die Unterschriften auf den Verträgen mit den Subunternehmern mit jenen laut Firmenbuch bzw. Reisepass nicht übereinstimmen und die Subunternehmer an den angegebenen Adressen keine

geschäftliche Tätigkeit entfalteten. Damit könne die Behörde im Rahmen der freien Beweiswürdigung nur davon ausgehen, "dass die im Firmenbuch eingetragenen Scheingeschäftsführer schlussendlich nicht die Empfänger der Zahlungen der [Revisionswerberin] gewesen sein konnten und deshalb wurden die beantragten Aufwendungen für Fremdleistungen nicht gewährt"...

Das Bundesfinanzgericht ... kommt im Erwägungsteil des angefochtenen Erkenntnisses zur Überzeugung, dass es sich bei den Subunternehmern nicht um die tatsächlichen Empfänger der hier in Rede stehenden Beträge gehandelt habe. Dies insbesondere deswegen, weil der Prüfer an einer Vielzahl der angegebenen Anschriften keine Hinweise auf eine tatsächliche Geschäftstätigkeit vorgefunden habe, der Geschäftsführer der Revisionswerberin niemals den Sitz der in Rede stehenden Gesellschaften aufgesucht habe und die Unterschriften der im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführer nicht mit den Unterschriften auf den Verträgen übereinstimmten, welche die Revisionswerberin mit den Subunternehmern abgeschlossen habe. Auch den Zahlungen der Revisionswerberin auf Bankkonten der Subunternehmer komme - so das Bundesfinanzgericht weiter - keine Bedeutung zu, weil „diese Zahlungen vom vorgeschiedenen Empfänger an den tatsächlichen Empfänger weitergeleitet werden“ können...

Wie oben ausgeführt, sind diese Feststellungen allein nach Ansicht des VwGH nicht geeignet, den Betriebsausgabenabzug gemäß § 162 BAO abzuerkennen. Daher sind weitere Ermittlungen erforderlich, wie in Rz. 18 ff. des Erkenntnisses angegeben:

1. Es ist im fortgesetzten Verfahren zu ermitteln, ob und welche "Zahlungen vom vorgeschiedenen Empfänger an den tatsächlichen Empfänger weitergeleitet werden", indem Rückflüsse von den Bankkonten der Subunternehmer vorgenommen wurden (Rz. 18).
2. Zu ermitteln ist auch, ob und inwieweit es in der Baubranche üblich ist, dass Geschäftsführer (oder Mitarbeiter) von Bauunternehmen den Firmensitz der von ihnen beauftragten Subunternehmer aufzusuchen (Rz. 19).
3. Zuletzt ist über die bisherigen Erhebungen hinausgehend zu ermitteln, ob Subunternehmer, die als Empfänger gemäß § 162 BAO nicht anerkannt wurden, als "Briefkastengesellschaften", die sich in einer bloßen Kombination einer Zustellanschrift mit einer Firmenbezeichnung erschöpfen, zu qualifizieren sind (Rz. 20).

Diese Ermittlungen erfordern umfangreiche Erhebungen auch im Außendienst. Sollte nach dem Ergebnis der weiteren Ermittlungen feststehen, dass die Bf ihrer sich aus § 162 Abs. 1 BAO ergebenden Verpflichtung nachgekommen ist, tritt die Rechtsfolge des § 162 Abs. 2 BAO nicht ein.

Tritt dagegen die Rechtsfolge nach § 162 Abs. 2 BAO ein, bleibt für eine Glaubhaftmachung der Aufwendungen im Sinne des § 138 BAO bzw. für eine Schätzung der Aufwendungen gemäß § 184 BAO kein Raum, weil sonst das Ziel des § 162 BAO nicht

erreicht würde (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).

Die Bestimmung des § 162 BAO soll sicherstellen, dass die benannten Personen die tatsächlichen Empfänger der Aufwendungen sind (vgl. VwGH 28.5.1997, 94/13/0230; VwGH 28.10.1997, 93/14/0073, 0099; VwGH 30.9.1998, 96/13/0017; VwGH 15.9.1999, 99/13/0150). Die Nennung der tatsächlichen Empfänger garantiert die Anerkennung der betreffenden Aufwendungen noch nicht, diesbezüglich ist in freier Beweiswürdigung zu entscheiden (vgl. Ritz, BAO⁶, § 162 Rz 7a unter Hinweis auf VwGH 11.5.1983, 83/13/0030, 0031).

Es wäre daher, falls die unter 1. bis 3. genannten Ermittlungen in Zusammenhang mit den bisherigen Ermittlungsergebnissen dazu führen, dass von einer Empfängerbenennung auszugehen ist,

4. eine Prüfung der betreffenden Aufwendungen der Höhe nach vorzunehmen und gegebenenfalls mit Schätzung gemäß § 184 BAO vorzugehen.

Sollte nicht Einvernehmen zwischen Abgabenbehörde und Bf hergestellt werden können, wird dazu voraussichtlich eine neuerliche Außenprüfung durchzuführen sein.

Auch wenn die Verwaltungsgerichte grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden haben (vgl. etwa VwGH 1.9.2015, Ro 2014/15/0029), erweist sich im gegenständlichen Fall im Hinblick auf den Umfang der noch durchzuführenden Ermittlungen und das Erfordernis von Außendiensthandlungen, die Zurückverweisung der Sache an das Finanzamt als zweckmäßig.

Die Aufhebung unter Zurückverweisung dient der Verfahrensbeschleunigung und entspricht dem Gebot der angemessenen Verfahrensdauer. Dem Bundesfinanzgericht fehlen zumindest für umfangreichere Ermittlungen die erforderlichen Ressourcen (das BFG hat eine verglichen mit allen anderen Gerichten signifikant zu niedrige Ausstattung mit nichtrichterlichen Mitarbeitern vgl. Wanke/Unger, BF GG § 18 Anm. 6). Die erforderlichen Erhebungen sind daher jedenfalls vom Finanzamt (entweder nach § 278 BAO, oder bei Nichtaufhebung nach § 269 Abs. 2 BAO) durchzuführen.

Der angefochtene Bescheid ist daher gemäß § 278 BAO aufzuheben und die Sache an das Finanzamt zurückzuverweisen.

Dies ist sowohl im Interesse der Raschheit der Entscheidung gelegen als auch mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden.

Sollte das Finanzamt im weiteren Verfahren davon ausgehen, dass dem Beschwerdebegehr ganz oder teilweise Rechnung zu tragen ist, kann es verwaltungsökonomisch mit der Erlassung neuer Bescheide vorgehen, ohne dass eine Entscheidung durch das Verwaltungsgericht zu treffen und diese dann erst vom Finanzamt umzusetzen ist (vgl. BFG 9.6.2015, RV/7102797/2015).

Revisionsnichtzulassung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 9 B-VG i.V.m. Art. 133 Abs. 4 B-VG und § 25a VwGG eine Revision nicht zulässig, da sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil die Entscheidung nicht 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. Der Beschluss folgt vielmehr dem in der Sache ergangenen Erkenntnis VwGH 18.10.2017, Ra 2015/13/0054, sowie der weiteren dargestellten Rechtsprechung.

Wien, am 16. November 2017