

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Richter in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Stb, über die Beschwerde vom 18.01.2011 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA Behörde vom 05.10.2010, betreffend Körperschaftsteuer 2008 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## Entscheidungsgründe

### Verfahrenslauf

Die Körperschaftsteuererklärung der Beschwerdeführerin (in der Folge: Bf.) für das Jahr 2008 ist am 30.10.2009 elektronisch eingelangt und wurde von der belangten Behörde mit Bescheid vom 3.11.2009 erklärungsgemäß veranlagt.

Mit Vorhalt vom 8.6.2010 wurde die Bf. von der belangten Behörde aufgefordert, die Fremdleistungen belegmäßig nachzuweisen und gemäß § 162 BAO die Empfänger der abgesetzten Beträge genau (Name, Vorname, exakte Anschrift) zu bezeichnen, widrigenfalls die beantragten Absetzungen zwingend nicht anzuerkennen seien.

Mit einem weiteren Vorhalt vom 29.9.2010 wurde die Bf. von der belangten Behörde aufgefordert, zu den Firmen A KG, B GmbH und C GmbH den Zahlungsfluss, sowie die Handlungen, die gesetzt wurden, um zu überprüfen, ob die genannten Firmen an den Rechnungsadressen tatsächlich ihren Sitz hatten, bekannt zu geben. Im Falle des Nichtnachweises könnten die Ausgaben nicht anerkannt werden.

Die Bf. beantwortete die Vorhalte jeweils mit Übermittlung von Rechnungskopien und anderen Unterlagen.

Mit Bescheid vom 5.11.2010 hob die belangte Behörde den Körperschaftsteuerbescheid 2008 gemäß § 299 Abs. 1 BAO von Amts wegen auf und erließ mit gleichem Datum einen neuen Sachbescheid zur Körperschaftsteuer 2008.

In diesem neuen Sachbescheid wurden Ausgaben betreffend die Fremdleistungen der C GmbH in Höhe von 152.879,68 Euro, der B GmbH in Höhe von 26.000 Euro und der A KG in Höhe von 1.500 Euro nicht als Betriebsausgaben anerkannt, woraus sich ein höheres Einkommen und somit eine Nachforderung an Körperschaftsteuer von 33.270,61 Euro ergab.

Begründend wurde im neuen Sachbescheid, auf den auch in der Begründung des Aufhebungsbescheids gemäß § 299 BAO verwiesen wurde, ausgeführt:

*„Da Sie zu dem Ihnen übermittelten Bedenkenvorhalt keine stichhaltige Gegenäußerung abgegeben haben, wurde die Veranlagung im Sinne des Vorhaltes vorgenommen.“*

*„Da nicht bekannt gegeben wurde, wie die im Vorhalt vom 29.9.2010 genannten Firmen kontaktiert wurden, konnten diese Ausgaben nicht anerkannt werden.“*

Gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2008 vom 5.11.2010 brachte die Bf. durch ihren steuerlichen Vertreter mit Schreiben vom 18.11.2011 Berufung ein, welche die belangte Behörde dem Unabhängigen Finanzsenat ohne Erlassen einer Berufungsvorentscheidung am 29.11.2013 zur Entscheidung vorlegte.

Der Nachforderungsbetrag von 33.270,61 Euro wurde auf Antrag der Bf. gemäß § 212a BAO von der Einhebung ausgesetzt.

Zwischenzeitig fand bei der Bf. eine abgabenbehördliche Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG betreffend die Jahre 2006 bis 2011 (sowie Nachschau 2012 bis 2014) statt, die insbesondere allfällige Verwicklungen der Bf. in finanzstrafrechtlich relevante Vorgänge in der Baubranche und deren steuerrechtliche Konsequenzen zum Thema hatte. Die Ergebnisse dieser Prüfmaßnahmen wurden im Bericht vom 19.1.2016 festgehalten und wird dort ausgeführt, dass bei mehreren vorgeblich eingekauften Leistungen tatsächlich Scheingeschäfte vorlägen und drei Dienstnehmer in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht für die Bf. tätig gewesen seien.

Die in Folge dieser abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Sachbescheide (jeweils auch die Körperschaftsteuer betreffend) blieben durch die Bf. unbekämpft. Von den geprüften Jahren ist somit nur die streitgegenständliche Körperschaftsteuer des Jahres 2008 nicht rechtskräftig veranlagt. In dem als Folge der Außenprüfung abgeänderten Körperschaftsteuerbescheid 2007 wurde statt eines im ursprünglichen Bescheid enthaltenen negativen, ein positives Einkommen veranlagt.

Mit Schreiben des Verwaltungsgerichts vom 23.4.2018, zugestellt am 30.4.2018 wurde der Bf. die Möglichkeit gegeben, sich zu den Feststellungen der abgabenbehördlichen Außenprüfung hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2008 zu äußern und insbesondere - so vorhanden - Einwände gegen die Zugrundelegung des im genannten Bericht der

Betriebsprüfung festgestellten Sachverhalts für das gerichtliche Verfahren - vorzubringen.  
Die Bf. hat von dieser Möglichkeit keinen Gebrauch gemacht.

## **Über die Beschwerde wurde erwogen**

### **Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichts**

Die am 31. Dezember 2013 anhängigen offenen Berufungen (beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen) sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO in der Fassung BGBl. I Nr. 14/2013 vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Dies trifft auf das vorliegende Verfahren zu.

### **Folgender Sachverhalt wird dem Erkenntnis zu Grunde gelegt**

Die Bf. ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die im Baugewerbe tätig ist. Für das Jahr 2007 wurde im Körperschaftsteuerbescheid vom 29.1.2016 rechtskräftig ein Gewinn veranlagt.

Im Rahmen ihrer gewerblichen Tätigkeit des Jahres 2008 bediente sich die Bf. laut Eingangsrechnungen verschiedener Subunternehmer, u.a. der A KG, der B GmbH und der C GmbH.

Die A KG (AdresseA) wurde der Bf. von Herrn D (D KEG) empfohlen. Dies geschah, weil die D KEG, die die sonst von der Bf. beauftragte Aushubfirma war, für einen Auftrag der Bf. keine Zeit hatte.

Die B GmbH und die C GmbH haben die abgerechneten Leistungen tatsächlich nicht erbracht, sondern wurden nur zum Schein zwischengeschaltet.

Den Aufwänden iZm der E GmbH (Gesamtbetrag der Rechnungen: 110.865,16 Euro), der F GmbH (Gesamtbetrag der Rechnungen: 61.522,63 Euro), der G GmbH (Gesamtbetrag der Rechnungen: 138.983,78 Euro) und der H GmbH (Gesamtbetrag der Rechnungen: 16.1251,50 Euro) liegen absolute Scheingeschäfte zugrunde. Diese Ausgaben sind keinen betrieblichen Aufwendungen zuordenbar.

Die Herren I, J und K sind in wirtschaftlicher Betrachtungsweise weder für noch im Auftrag der Bf. tätig geworden. Diese Personen betreffen geltend gemachte Aufwendungen der Bf. von gesamt 36.180,53 Euro (I: 6.576,11 Euro, J: 5.394,94 Euro und K: 24.209,48 Euro). Diese Ausgaben sind keinen betrieblichen Aufwendungen zuordenbar.

Die betrieblichen Erlöse im Jahr 2008 betrugen, abweichend von der Abgabenerklärung der Bf. im Jahr 2008 insgesamt 1.186.136,83 Euro.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien DatumGZ wurde über das Vermögen der Bf. das Konkursverfahren eröffnet. Zum Masseverwalter wurde MV bestellt.

Die Gesellschaft ist infolge Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst.

Abwicklerin ist Person. Sie vertritt seit Datum selbständig.

## **Beweiswürdigung**

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den Ergebnissen der abgabenbehördlichen Außenprüfung, dokumentiert im Betriebsprüfungsbericht vom 19.1.2016. Des weiteren aus den Ausführungen der Bf. in der Berufung vom 18.1.2011, der Einsichtnahme in das Firmenbuch, sowie der Begründung der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid, den Vorhalten der belangten Behörde vom 8.6.2010 und 29.9.2010 und den dazu seitens der Bf. eingebrachten Unterlagen. Die Feststellungen zu den Subunternehmern C GmbH und B GmbH sowie zu den anderen genannten Rechnungsausstellern, die nach dem entscheidungsrelevanten Sachverhalt als tatsächlich nicht erbracht anzusehen sind, sowie den tatsächlich nicht für die Bf. tätig gewordenen Dienstnehmern, ergeben sich insbesondere aus den Ausführungen im Prüfbericht vom 19.1.2016. Zumal die infolge der Prüfungsmaßnahmen durch die belangte Behörde vorgenommenen Änderungen an den Abgabenbescheiden der genannten Jahre von der Bf. unbekämpft geblieben sind, geht das Verwaltungsgericht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass der im Betriebsprüfungsbericht festgehaltene Sachverhalt zutreffend ist. Dagegen sprechende Hinweise ergeben sich weder aus den Ausführungen der Bf. im verwaltungsgerichtlichen Verfahren noch aus den sonstigen Unterlagen im Gerichtsakt. Auch seitens der Bf. erfolgten im Rahmen des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens, trotz Aufforderung zur Stellungnahme durch das Verwaltungsgericht (Schreiben vom 23.4.2018), keine Vorbringen zum Sachverhalt.

Die Höhe der betrieblichen Erträge ergeben sich auf aufgrund des nach abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Umsatzsteuerbescheid (Gesamtbetrag der Umsätze). Dass die Bf. darüber hinaus betriebliche Erträge (nicht steuerbare Umsätze) erzielt habe, lässt sich aus den dem Verwaltungsgericht vorliegenden Unterlagen nicht ableiten.

Hinsichtlich der A KG folgt das Verwaltungsgericht den glaubwürdigen und von der belangten Behörde unwidersprochenen Angaben der Bf., wonach diese Aufgrund einer Empfehlung ihrer ansonsten beauftragten Aushubfirma in Anspruch genommen wurde. Für diesen Umstand spricht auch, dass lediglich eine einzige Rechnung der A KG vorliegt. Die angegebene Adresse stimmt mit den Firmenbuchanschriften der A KG im fraglichen Zeitraum überein. An der Glaubwürdigkeit der diesbezüglichen Angaben der Bf. ändert sich auch nichts durch die im Akt auf Seite 104 vermerkte schwierige Kontaktaufnahme mit den Vertretern der A KG.

## **Rechtliche Erwägungen**

Der festgestellte Sachverhalt ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

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

§ 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, 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). Da die B GmbH und C GmbH die abgerechneten Leistungen tatsächlich nicht erbracht haben, kann deren Nennung den Anforderungen des § 162 Abs. 1 BAO nicht genügen und sind diese Ausgaben gemäß § 162 Abs. 2 BAO zwingend nicht anzuerkennen.

Nach den Feststellungen des Verwaltungsgerichts handelt es sich bei der A KG um den tatsächlichen Empfänger der Zahlung und hat diese auch die gegenständliche Leistung auch erbracht. Die angegebene Adresse entspricht auch der zum fraglichen Zeitpunkt im Firmenbuch vermerkten Anschrift. Hinsichtlich der A KG ist auch dem Bericht über die Außenprüfung nichts zu entnehmen, woraus sich schließen ließe, dass es sich bei dem besagten Subunternehmer um eine Briefkastenfirma handle oder dass die Leistung nicht den Anrechnungsbelegen entsprochen hätten. Es wird im Betriebsprüfungsbericht lediglich angeregt, die Ausgaben gemäß § 162 BAO nicht anzuerkennen.

Bestehen an der Identität einer in einem Verfahren nach § 162 Abs. 1 BAO benannten Person ebenso keine Zweifel wie an deren Funktion als tatsächlicher Zahlungsempfänger, kann die fehlende Angabe dessen "aktueller Adresse" für sich allein noch nicht als

Nichterfüllung des Auftrages zur Empfängerbenennung angesehen werden (vgl. VwGH 14.12.2005, 2001/13/0253). Umso mehr muss dies für den bloßen Umstand des Kennenlernens des Zahlungsempfängers gelten.

§ 162 BAO erfordert die exakte Empfängerbenennung in dem Sinne, dass es der zuständigen Abgabebehörde möglich gemacht wird, dass die Beträge beim Empfänger versteuert werden können. Für diese Besteuerung ist die Nennung der Umstände des Kennenlernens bzw. der Kontaktaufnahme zum Empfänger nicht erforderlich. Das Nichtnennen dieser Umstände kann daher die Rechtsfolgen des § 162 Abs. 2 BAO nicht nach sich ziehen.

Daher war der Abzug der Betriebsausgaben hinsichtlich der A KG gemäß § 7 Abs. 2 KStG 1988 iVm § 4 Abs. 4 EStG 1988 vom Verwaltungsgericht zuzulassen und der Beschwerde (vormals Berufung) insoweit zu entsprechen.

## **Über das Berufungsbegehren hinausgehende Feststellungen**

Gemäß § 279 BAO ist das Verwaltungsgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Aus den Beschwerdepunkten ergeben sich keine Grenzen der Änderungsbefugnis (vgl. *Ritz*, BAO, 6. Aufl. 2017, § 279 Anm. 17 mwN). Es besteht nach dem Wortlaut des § 279 Abs. 1 BAO dabei kein Verböserungsverbot (vgl. *Ritz*, BAO, 6. Aufl. 2017, § 279 Anm. 13 mwN). Das Verwaltungsgericht ist demnach angehalten, im gerichtlichen Verfahren festgestellte Umstände, die nicht Gegenstand des Beschwerdebegehrens sind, auch dann aufzugreifen, wenn sich diese zu Lasten des Beschwerdeführers auswirken.

Nach dem festgestellten Sachverhalt betragen die betrieblichen Erlöse im Jahr 2008, abweichend von der Abgabenerklärung der Bf. im Jahr 2008 nur insgesamt 1.186.136,83 Euro, daher ist dieser Betrag bei der Bemessung der Körperschaftsteuer anzusetzen.

Nach dem festgestellten Sachverhalt handelt es sich bei den die E GmbH (Gesamtbetrag der Rechnungen: 110.865,16 Euro), die F GmbH (Gesamtbetrag der Rechnungen: 61.522,63 Euro) , die G GmbH (Gesamtbetrag der Rechnungen: 138.983,78 Euro) und die H GmbH (Gesamtbetrag der Rechnungen: 16.1251,50 Euro) betreffenden Aufwänden um keine Betriebsausgaben, sondern liegen absolute Scheingeschäfte vor. Der Betrag von 327.493,07 Euro ist keinem betrieblichen Aufwand zurechenbar und daher mangels Vorliegens einer Betriebsausgabe dem Betriebsergebnis hinzu zurechnen.

Nach dem festgestellten Sachverhalt sind die Herren I, J und K in wirtschaftlicher Betrachtungsweise weder für noch im Auftrag der Bf. tätig geworden. Die diese Personen betreffenden Aufwendungen von gesamt 36.180,53 Euro ( I: 6.576,11 Euro, J: 5.394,94

Euro und K: 24.209,48 Euro) sind keinem betrieblichen Aufwand zurechenbar und daher mangels Vorliegens einer Betriebsausgabe dem Betriebsergebnis hinzu zurechnen.

## **Verlustabzug**

Gemäß § 8 Abs. 4 KStG 1988 iVm § 18 Ab. 6 EStG 1988 sind als Sonderausgaben auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind. Dies gilt nur, wenn die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung ermittelt worden sind und soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden.

Die Höhe des Verlustes wird nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes mit rechtskraftförmiger Wirkung im Einkommensteuerbescheid (hier: Körperschaftsteuerbescheid) des Verlustjahres festgesetzt und der diesbezügliche Ausspruch wirkt auf ein späteres Verlustabzugsverfahren derart ein, dass der Verlustausspruch für den nachfolgenden Verlustvortrag betragsmäßig verbindlich wird (vgl. VwGH 25.6.2008, 2006/15/0085 mwN; vgl. auch *Raab/Renner in Renner/Strimitzer/Vock* (Hrsg), Die Körperschaftsteuer [27. Lfg 2015], Rz 268/1/1 mwN). Da im Körperschaftsteuerbescheid des Jahres 2007 vom 29.1.2016 (neuer Sachbescheid) kein Verlust, sondern ein positives Einkommen von 194.745,18 Euro ausgewiesen ist, war der im angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid 2008 berücksichtigte Verlustabzug von 56.117,01 Euro auszuscheiden.

## **Zulässigkeit einer 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.

Im vorliegenden Fall stützt sich die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes auf die in dieser Entscheidung zitierte Rechtsprechung. In dieser Entscheidung wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt. Eine Revision ist somit nicht zulässig.

Wien, am 18. Juni 2018

