

# EMPFÄNGERBENENNUNG BEI AUSLANDS- SACHVERHALTEN UND DEREN GRENZEN



PROF. DR. STEFAN BENDLINGER

StB, ICON Wirtschaftstreuhand GmbH  
Stv. Landesobmann der VWT Oberösterreich

**DIE IN § 162 BAO DEN ABGEBEH GEGEBENE MÖGLICHKEIT, DEN ABZUG VON BETRIEBSAUSGABEN ZU VERWEIGERN, WENN DER ABGABEPFLICHTIGE DIE GLÄUBIGER ODER EMPFÄNGER DER ABGESETZTEN BETRÄGE NICHT GENAU BEZEICHNET, IST IN VERBINDUNG MIT DEM IN § 22 ABS. 3 KSTG VORGESEHENEN „STRAFZUSCHLAG“ EINE SCHARFE WAFFE ZUR VERHINDERUNG „WEISSER EINKÜNFTE.“ DER VORLIEGENDE BEITRAG FASST DEN AKTUELLEN STAND VON RECHTSPRECHUNG UND VERWALTUNGSPRAXIS ZUR FRAGE DER EMPFÄNGERBENENNUNG IZM AUSLANDSSACHVERHALTEN ZUSAMMEN.**

## 1. EMPFÄNGERBENENNUNGSVERLANGEN (§ 162 BAO)

In Zusammenhang mit der Prüfung von Auslandssachverhalten hat die in § 162 BAO geregelte Empfängerbenennung besondere Bedeutung.<sup>1</sup> Beantragt der Abgabepflichtige, dass Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, so kann die **Abgabenbehörde** (AbgBeh) **verlangen**, dass der Abgabepflichtige die **Gläubiger** oder die **Empfänger** der abgesetzten Beträge **genau bezeichnet** (§ 162 Abs. 1 BAO). Soweit der Steuerpflichtige (Stpfl) die von der AbgBeh verlangten Angaben verweigert, sieht § 162 Abs. 2 BAO zwingend vor, dass die beantragten Ausgaben nicht anzuerkennen sind. Und zwar auch dann, wenn die Tatsache der Zahlung und deren betriebliche Veranlassung an sich unbestritten sind.<sup>2</sup>

Die Bestimmung hat ihre Wurzel in § 205a RAO, der auf Grundlage eines Gutachtens des RFH mit dem Steueranpassungsgesetz vom 16.10.1934 mit Wirkung zum 1.1.1935 in die „*Vorschriften über die Steueraufsicht*“ in das Gesetz übernommen worden ist. In der Begründung hieß es, dass „...*die abzugsfähigen Beträge in der Regel von anderen Personen zu versteuern sind...*“ (**Korrespondenzprinzip**). Die Bestimmung galt als „**Schmiergeldparagraf**“<sup>3</sup>, der verwerfliche Geschäftsgebarung, wie „nützliche

Abgaben“ und Schwarzmarktgeschäfte steuerlich sanktionieren sollte. Inzwischen hat der Gesetzgeber solchen Zahlungen durch § 20 Abs. 1 Z 5 EStG bzw. § 12 Abs. 1 Z 4 KStG entgegengewirkt, indem Geld und Sachzuwendungen deren Gewährung oder Annahme mit gerichtlicher Strafte bedroht ist, nicht als Betriebsausgaben geltend gemacht werden können. Aber auch heute dient § 162 BAO der Sicherstellung, dass nicht nur die steuermindernde Ausgabe beim Stpfl, sondern auch die damit korrespondierende Einnahme beim Geschäftspartner erfasst wird bzw. sichergestellt ist, dass diese **im Inland nicht steuerpflichtig** ist.<sup>4</sup>

Die fehlende Empfängerbenennung soll durch eine höhere Steuerlast des Zahlenden ausgeglichen werden,<sup>5</sup> um dadurch **Steuerfälle** zu verhindern. Aus der Rechtsprechung des VfGH lässt sich ableiten, dass ein Empfängerbenennungsverlangen nicht notwendig ist, wenn als **erwiesen** angenommen werden kann, dass der wirkliche Empfänger der Zahlungen **im Inland nicht steuerpflichtig** ist.<sup>6</sup> Dem wird jedoch entgegengehalten, dass ein Verzicht auf die Empfängerbenennung jeglichen **Informationsaustausch** mit dem Ausland verhindern würde, was vor allem im EU-Bereich im Hinblick auf bestehende Rechtshilfeabkommen bedenklich sei.<sup>7</sup> Zu erwähnen ist, dass § 162 BAO bereits einer **Prüfung durch den VfGH**<sup>8</sup> standgehalten hat und auch mit **Gemeinschaftsrecht** vereinbar sein dürfte.<sup>9</sup>

## 2. BENENNUNGSVERLANGEN NACH ERMESSEN

Es liegt **im Ermessen** der AbgBeh, den Stpfl zur Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO aufzufordern. Dieses Ermessen ist nach **Zweckmäßigkeit** und **Billigkeit** zu üben. Rechtfertigen maßgebliche Gründe die Vermutung, dass die benannten Personen nicht die Gläubiger bzw Empfänger der abgesetzten Beträge sind, kann die Behörde den Abzug versagen.<sup>10</sup> Das Verlangen nach Empfängerbenennung ergeht durch Bescheid, der schriftlich oder mündlich (verfahrensleitende Verfügung iSd § 94 BAO) erlassen werden

kann. Gleiches gilt für die Präzisierung einer schriftlich ergangenen Aufforderung.<sup>11</sup> Ein Rechtsmittel gegen die Aufforderung zur Empfängerbenennung ist nicht zulässig (§ 244 BAO).

### 3. AUSKUNFTSPFLICHT

Zur Auskunft verpflichtet ist **nur der Stpfl, keinesfalls ein Dritter**, auch nicht der Steuerberater. Letzterer kann nur als Auskunftsperson oder Zeuge befragt werden. Aussageverweigerungsrechte sind zu beachten. Die Verweigerung einer Auskunft durch einen Dritten kann kein Abzugsverbot nach § 162 BAO auslösen. Gemäß § 139 Abs. 1 BAO genügt die **Glaubhaftmachung, wenn ein Beweis** nach den Umständen nicht zugemutet werden kann. Im Schrifttum wird allerdings überwiegend davon ausgegangen, dass bei zulässiger Anwendung des § 162 BAO für eine Glaubhaftmachung kein Raum bleibt.<sup>12</sup>

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die AbgBeh unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabeverfahrens **nach freier Überzeugung zu beurteilen**, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Dabei genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die eine überragende Wahrscheinlichkeit oder Gewissheit für sich hat und die alle anderen Möglichkeiten zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt.<sup>13</sup> Stehen die vom Stpfl behaupteten Umstände im Widerspruch zur allgemeinen Lebenserfahrung, ist die Behörde nicht verhalten, weiter gehende Ermittlungen durchzuführen.<sup>14</sup>

§ 162 BAO bewirkt eine Umkehr der Beweislast.<sup>15</sup> Die Antwort des Abgabepflichtigen auf ein Verlangen nach exakter Empfängerbenennung unterliegt – wie alle anderen Sachverhaltsangaben – der **freien Beweiswürdigung** der AbgBeh.<sup>16</sup> Rechtfertigen maßgebliche Gründe die Vermutung, dass die benannte natürliche oder juristische Person nicht der tatsächliche Empfänger der in Abzug gebrachten Beträge ist, kann die AbgBeh in freier Beweiswürdigung den Betriebsausgabenabzug versagen.<sup>17</sup> Der VwGH prüft dabei die Beweiswürdigung der Behörde nicht im Hinblick auf ihre Richtigkeit, sondern auf ihre **Schlüssigkeit**.<sup>18</sup> Unterbleiben die von der AbgBeh 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.

### 4. GLÄUBIGER ODER EMPFÄNGER

**Gläubiger** bzw. **Empfänger** iSv § 162 Abs. 1 BAO ist derjenige, mit dem ein Stpfl in eine rechtliche Beziehung tritt, der Vertragspartner ist, einerseits an den Stpfl geleistet und andererseits die **Gegenleistung empfangen** hat. Empfänger ist letztlich derjenige, dem der in der Betriebsausgabe enthaltene wirtschaftliche Wert vom Stpfl übertragen worden ist,<sup>19</sup> also jene Person, mit der der Empfänger in Beziehung tritt.<sup>20</sup>

Wird ohne Verletzung der Verfahrensvorschriften die Feststellung getroffen, dass die genannte Person nicht Gläubiger des abgesetzten Betrages ist, hat die AbgBeh den Abzug als Betriebsaus-

gabe zu versagen.<sup>21</sup> Wenn eine vom Stpfl genannte Person eine Leistung nicht erbracht hat, sei es, weil es sich beim Empfänger um eine **„Briefkastengesellschaft“** handelt oder sei es aus anderen Gründen, kann diese Person auch nicht Empfänger iSv § 162 BAO sein.<sup>22</sup> Auch die **Unauffindbarkeit** und die völlige **Unbekanntheit** einer Person an der vom Stpfl angegebenen Adresse sind ausreichend maßgebliche Gründe für die Vermutung, dass die genannte Person nicht Empfänger der Einkünfte ist.<sup>23</sup> Allein durch die Namhaftmachung von Personen, die als Gläubiger oder Empfänger bezeichnet werden, ist die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen noch nicht gesichert.

In Anlehnung an § 12 Abs. 1 Z 10 KStG, wonach als Empfänger von Zins- oder Lizenzgebühren **nur Steuersubjekte** in Frage kommen, wird im Schrifttum die Rechtsansicht vertreten, dass sich auch das Empfängerbenennungsverlangen gem. § 162 BAO nicht auf eine (steuerlich transparente) Personengesellschaft sondern auf die dahinter stehenden Gesellschafter beziehen kann.<sup>24</sup>

### 5. BRIEFKASTENGESELLSCHAFTEN ALS EMPFÄNGER

#### 5.1. STEUEROASEN UNTER GENERALVERDACHT

Durch die Namhaftmachung einer Briefkastengesellschaft wird der Empfängerbenennung gemäß § 162 Abs. 1 BAO nicht Genüge getan.<sup>25</sup> Die bloße Nennung eines Rechtsgebildes ohne jene Personen bekannt zu geben, denen die Erträge **wirtschaftlich betrachtet zufließen**, reicht ebenso wenig aus, wie die Namhaftmachung einer beliebigen Person<sup>26</sup> oder die Nennung einer nicht existierenden Kapitalgesellschaft.<sup>27</sup> Denn ein Rechtsgebilde, das keinen geschäftlichen Betrieb hat und deswegen keine Leistungen erbringen kann, kann auch nicht Austauschpartner von Leistung und Gegenleistung sein.<sup>28</sup> Bestehen aber weder an der Identität einer vom Abgabepflichtigen benannten Person, noch an deren Eigenschaft als Leistender und als Zahlungsempfänger Zweifel, kann ein Detail, wie das Fehlen der aktuellen Adresse für sich allein nicht als Nichterfüllung des Auftrages zur Empfängerbenennung angesehen werden.<sup>29</sup> Wurde der Empfänger zweifelsfrei benannt, besteht für den Stpfl **keine Verpflichtung nachzuweisen, wie dieser die ihm zugeflossenen Vergütungen verwendet** hat.

Die genannte (natürliche oder juristische) Person muss der **tatsächliche Empfänger** der als Betriebsausgabe angesetzten Vergütungen sein. Hat eine vom Stpfl genannte Person eine Leistung nicht erbracht, kann diese auch nicht als Empfänger iSd § 162 BAO angesehen werden. Die **formelle Existenz** einer Gesellschaft ist daher ebenso wenig ausreichend, wie deren formelle Funktion als Zahlungsempfänger oder bloße Fakturierungsstelle.<sup>30</sup> Zu untersuchen ist, ob der Empfänger der in Österreich abgesetzten Beträge tatsächlich in einer Art und Weise am Erwerbsleben teilnimmt, die eine tatsächliche Zurechnung der abgesetzten Beträge plausibel erscheinen lässt. Das BMF geht in einer EAS-Einzelerledigung sogar so weit zu unterstellen, dass bei Nennung einer bloßen Briefkastengesellschaft jedenfalls **„Kick-Back-Verdacht“** bestünde. Denn ein Rechtsgeschäft müsse dann steuerlich nicht anerkannt werden, wenn gute Gründe die Vermutung rechtfertigen, dass die an eine Briefkastengesellschaft ins Ausland be-

zahlten Gelder wiederum an den Leistenden zurückgeflossen bzw. überhaupt nicht aus dessen Verfügungsgewalt ausgeschieden sind.<sup>31</sup> Die Versicherung alleine, dass kein Mitglied der Familie des Stpfl dem Personenkreis der an einer Steueroasengesellschaft Beteiligten angehört, reicht nicht aus.<sup>32</sup> Die Unterstellung einer verdeckten Gewinnausschüttung und die Vorschreibung von KESt bedarf allerdings des Nachweises durch die AbgBeh, dass die Vermögensvorteile tatsächlich dem Gesellschafter zugeflossen sind.<sup>33</sup>

## 5.2. DENNOCH: SACHVERHALTSMITTLUNG MUSS SEIN!

Die Behörde begeht einen wesentlichen Verfahrensmangel, wenn bei Geschäftsbeziehungen zu Steueroasen keine ausreichenden Sachverhaltsfeststellungen getroffen werden. So hatte der VwGH<sup>34</sup> einen Fall zu entscheiden, bei dem ein nach § 162 BAO zur Empfängerbenennung aufgefordertes österreichisches Unternehmen vorgebracht hatte, dass Vermittlungsprovisionen, die an eine zyprische Gesellschaft geleistet worden sind, in Wahrheit als schmiergeldähnliche Zahlungen nach Russland für den Geschäftsabschluss mit einem russischen Kunden zu qualifizieren seien. Da der hinter der zyprischen Gesellschaft stehende Gesellschafter als **tatsächlicher Zahlungsempfänger** genannt wurde, forderte der VwGH die Behörde auf, zu diesem Sachverhaltsvorbringen bezüglich des Zusammenhangs zwischen der zyprischen Offshore-Gesellschaft und den russischen Gesellschaftern **Sachverhaltsfeststellungen** zu treffen. Anderenfalls belaste sie ihren die Betriebsausgabeneigenschaft aberkennenden Bescheid mit einem **wesentlichen Verfahrensmangel**.

In Zusammenhang mit der Beauftragung inländischer Subunternehmer, die im **Verdacht des Sozialbetrugs** standen, hat der VwGH<sup>35</sup> der von FinVw und BFG unterstellten mangelnden Empfängerbenennung eine Absage erteilt. Die Feststellung der FinVw, dass Zahlungen von einem vorgeschobenen Empfänger an einen tatsächlichen Empfänger weitergeleitet worden seien, komme **kein Begründungswert** zu, weil es an Feststellungen dahingehend fehle, dass die Zahlungen, die durchgehend auf Konten der verdächtigen Subunternehmer geleitet worden sind, tatsächlich weitergeleitet worden sind. Denn bei den Subunternehmern handle es sich um **rechtlich existente Gesellschaften**. 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 dem Auftrag gebenden Unternehmen regelmäßig Diskrepanzen bestanden, würde nämlich noch nicht dargetan, dass die besagten Subunternehmer als Briefkastengesellschaften zu qualifizieren seien, die sich in einer bloßen Kombination einer Zustellanschrift mit einer Firmenbezeichnung erschöpfen.

## 5.3. IDENTIFIKATION VON BRIEFKASTENGESELLSCHAFTEN

Die durch die 4. Geldwäsche-RL der EU geforderte Transparenz wurde in Österreich durch das Wirtschaftliche Eigentümer-Registrierungsgesetz (WiEReG)<sup>36</sup> geschaffen. Demnach sind erstmals ab 1.6.2018 die **wirtschaftlichen Eigentümer** (natürliche Person) von Gesellschaften und sonstigen juristischen Personen mit Sitz

im Inland sowie Trusts und trustähnlichen Vereinbarungen, wenn sie vom Inland aus verwaltet werden, an eine beim BMF eingerichtete **Registerbehörde** zu melden. Um eine möglichst hohe Meldequote sicherzustellen, sind hohe Strafen bei Nichtmeldung (EUR 200.000,00 bei Vorsatz) vorgesehen.

Zwecks Prüfung von Geschäftsbeziehungen zu Gesellschaften in Niedrigsteuerländern verfügen manche Finanzverwaltungen auch über **Datensammlungen zu Gesellschaften in Steueroasen**. So sammelt das deutsche Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) in seiner **Informationszentrale für steuerliche Auslandsbeziehungen** Daten über ausländische Briefkasten-, Domizil-, Sitz- oder Offshore-Gesellschaften sowie über Beziehungen von in Deutschland ansässigen Rechtssubjekten im Ausland. Zudem werden Informationen über einzelne Niedrigsteuergebiete sowie die Rechtsprechung und Kommentierung zur steuerlichen Beurteilung der Beziehungen von Steuerinländern zu ausländischen Basis- oder Briefkastengesellschaften zusammengetragen und Mitteilungen nach § 138 Abs. 2 dAO über ausländische Beteiligungen gesammelt und ausgewertet.<sup>37</sup> Die Daten können im Besteuerungsverfahren verwendet werden, soweit sie für die Festsetzung und Erhebung deutscher Steuern relevant sind. Nach der Rechtsprechung des BFH hat der Stpfl keinen Anspruch darauf zu erfahren, welche Daten in dieser Datenbank über ihn gesammelt worden sind.<sup>38</sup>

## 6. RECHTSFOLGEN FEHLENDER EMPFÄNGERBENENNUNG

§ 162 Abs. 2 BAO sieht als **zwingende Folge** der Verweigerung der Empfängerbenennung vor, dass die als **Betriebsausgabe** geltend gemachten Aufwendungen **nicht anerkannt** werden.<sup>39</sup> Einer Verweigerung ist eine **ungenau Bezeichnung des Empfängers** gleichzusetzen.<sup>40</sup> Eine offensichtliche Sorglosigkeit bei der Feststellung der Identität des tatsächlichen Zahlungsempfängers geht zu Lasten des Stpfl.<sup>41</sup>

Eine **Schätzung** iSd § 184 BAO ist selbst dann ausgeschlossen, wenn die Eigenschaft als Betriebsausgabe dem Grunde nach vom Stpfl belegt oder glaubhaft gemacht werden konnte. Kann die AbgBeh die Ausgabe zweifelsfrei einem Empfänger zuordnen und diesem die darauf entfallende Steuer vorschreiben bzw. ist unzweifelhaft, dass der Empfänger in Österreich gar nicht steuerpflichtig ist, ist die Betriebsausgabe trotz Auskunftsverweigerung anzuerkennen.<sup>42</sup> Unzureichende Nachweise und die Verweigerung der Empfängerbenennung führen jedenfalls zu einem Abzugsverbot.

## 7. GRENZEN DER EMPFÄNGERBENENNUNG

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist das Verlangen nach Empfängerbenennung gerechtfertigt, wenn der Verdacht bzw. zumindest eine qualifizierte Vermutung besteht, dass der Empfänger die erhaltene Vergütung nicht ordnungsgemäß versteuert hat (Schwarzgeschäfte,<sup>43</sup> Schmiergeldzahlungen<sup>44</sup>, „merkwürdige Geschäftspraktiken“<sup>45</sup>, „undurchsichtige Geschäfte“<sup>46</sup>). Ungeachtet der **allgemeinen Offenlegungspflicht** (§ 119 BAO) der **Beweisführungspflicht** (§ 138 BAO) und der bei Auslandssachverhalten gegebenen erhöhten Mitwirkungspflicht, samt Beweisvorsor-

ge- und Beweismittelbeschaffungspflicht<sup>47</sup> hat die Mitwirkungspflicht ihre Grenzen in der **Verhältnismäßigkeit, Erfüllbarkeit und Zumutbarkeit**. Unerfüllbar ist ein Auskunftsverlangen dann, wenn für den AbgPfl die Empfängerbenennung unverschuldet tatsächlich unmöglich ist (z.B. Diebstahl von Unterlagen).<sup>48</sup> Hat es der AbgPfl jedoch verabsäumt, die Identität des Empfängers festzustellen oder hat er falsche Angaben in Kauf genommen, so hat er sich die Aberkennung von Betriebsausgaben selbst zuzuschreiben.<sup>49</sup> Es darf jedenfalls nicht in der Macht des AbgPfl gestanden sein, die tatsächlichen Umstände, die ihn an der Bezeichnung der Empfänger hindern, abzuwenden.<sup>50</sup>

## 8. EMPFÄNGERBENENNUNG TROTZ BESTEHENDER AMTSHILFEMÖGLICHKEIT?

Es stellt sich die Frage, ob das Verlangen nach Empfängerbenennung samt der damit verbundenen Sanktionen noch verhältnismäßig ist, wenn für die Finanzbehörde auf internationale Amtshilfe zurückgreifen kann. Im Schrifttum wird die Meinung vertreten, dass auch dann, wenn der vom StPfl nicht genannte Empfänger in einem Staat steuerlich zu erfassen wäre, dem gegenüber Österreich zur Amtshilfe verpflichtet ist, es nicht zulässig sein kann, dass der StPfl dies Amtshilfeverpflichtung dadurch aushebelt, indem er die Empfängerbenennung verweigert.<sup>51</sup>

## 9. STRAFZUSCHLAG BEI MANGELNDER EMPFÄNGERBENENNUNG

Mit dem Betrugsbekämpfungsgesetz 2010 (BBKG)<sup>52</sup> wurde für Veranlagungszeiträume ab 2011 ein Strafzuschlag in das KStG eingefügt. § 22 Abs. 3 KStG sieht vor, dass zusätzlich zur KöSt gemäß § 22 Abs. 1 und 2 KStG ein **Zuschlag in Höhe von 25%** von jenen Beträgen zu entrichten ist, bei denen der Abgabepflichtige auf Verlangen der AbgBeh die Gläubiger oder Empfänger der Beträge nicht genau bezeichnet.<sup>53</sup> Nach den ErlRV<sup>54</sup> sollen damit Steuervorteile unterbunden werden, die durch unterlassene Empfängerbenennung lukriert werden können. Während Zahlungen an natürliche Personen dem (mindestens<sup>55</sup>) 50%igen Grenzsteuersatz unterliegen, bzw. beim Zufluss an Anteilseigner der KESt zu unterziehen wären, würde die Hinzurechnung von Betriebsausgaben mangels Empfängerbenennung nur einem 25%igen KöSt-Tarif unterliegen. Durch Unterlassen der Empfängerbenennung und Nichtversteuerung des (unterstellten) Zuflusses bei der natürlichen Person könnte demnach eine bis zu 55%ige Besteuerung durch 25% KöSt ersetzt werden. Um derartige Praktiken hintanzuhalten, wurden in § 22 KStG als Rechtsfolge für eine unterlassene Empfängerbenennung neben der Versagung des Betriebsausgabenabzugs eine zusätzliche Besteuerung solcher Zahlung vorgesehen. Die Zusatzbesteuerung ist als regulärer Zuschlag zur KöSt ausgestaltet und fällt damit **auch in Verlustjahren** an, parallel zur Mindestkörperschaftsteuer. Bei **Unternehmensgruppen** ist der Strafzuschlag nicht von der betroffenen Körperschaft selbst, sondern vom **Gruppenträger** zu tragen.

Der VwGH<sup>56</sup> hat erkannt, dass der Zuschlag auch dann zu erheben ist, wenn die Aufwendungen seitens der Körperschaft gar nicht aufwandswirksam erfasst worden sind, sondern in der **Mehr-Weniger-Rechnung** als **nicht abzugsfähige Betriebsausgaben**

**behandelt** worden sind. Begründet mit dem Wortlaut des § 22 Abs. 3 KStG, wonach „...der Zuschlag in Höhe von 25% von jenen Beträgen zu entrichten ist, bei denen der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde die Gläubiger oder Empfänger der Beträge nicht genau bezeichnet.“ Hingegen sind gem. § 162 Abs. 2 BAO **„beantragte Absetzungen“** nicht steuermindernd anzuerkennen, wenn iSd § 162 Abs. 1 BAO verlangte Abgaben zur Identifizierung des Empfängers verweigert werden. Demnach sei der **Wortlaut** der Bestimmungen **nicht ident**. Während das KStG auf „Beträge“ - ohne Spezifizierung ob diese abzugsfähig sind oder nicht - verweist, betreffe § 162 Abs. 2 BAO mit „beantragten Absetzungen“ steuermindernde Aufwendungen. Nach Ansicht des BFG zielt der Zuschlag daher darauf ab, eine (aufgrund der Nichtbenennung des Empfängers zu vermutende) fehlende Besteuerungsmöglichkeit bzw. einen Steuerausfall beim Empfänger zu kompensieren. Es bestünde nämlich auch hinsichtlich der Gesamtsteuerwirkung kein Unterschied, ob die Aufwendungen zunächst steuermindernd als Betriebsausgabe geltend gemacht und in weiterer Folge gem. § 162 BAO wieder hinzugerechnet werden oder ob die Geltendmachung als Betriebsausgabe schon im Vorhinein unterlassen wird.<sup>57</sup>

## 10. STRAFRECHTLICHE FOLGEN MANGELNDER EMPFÄNGERBENENNUNG

Nach dem Grundtatbestand des § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen **Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht** eine Abgabenverkürzung bewirkt. Nach Ansicht des UFS<sup>58</sup> würde bei tatsächlicher Leistung einer Zahlung (im konkreten Fall ging es um Provisionen für die Vermittlung in der Immobilienbranche) **keine Offenlegungspflicht** verletzt. Denn dem StPfl stünde es frei, den Empfänger zu benennen oder die ihn belastenden Folgen auf sich zu nehmen. Strafbarkeit liege nur bei fingierten Betriebsausgaben vor. Allerdings kann die Nennung eines unrichtigen Empfängers die Verletzung einer abgabenrechtlichen Wahrheitspflicht zur Folge haben und bei Vorsatz den Tatbestand der **Finanzordnungswidrigkeit** gem. § 51 Abs. 1 lit a FinStrG verwirklichen.<sup>59</sup> Eine Beitragstäterschaft des Leistenden zur Hinterziehung von Abgaben des Zahlungsempfängers kommt nach hM nur dann in Betracht, wenn der Leistende dem Leistungsempfänger von vorneherein zusagt, ihn im Fall einer Aufforderung durch die AbgBeh nicht zu nennen.<sup>60</sup>

## 11. DER EMPFÄNGER RICHTIG DOKUMENTIERT!

Auslandsgeschäfte bedürfen idR der Hilfe erfahrener Personen, die für den österreichischen Unternehmer Marktchancen ausloten, Kundenkontakte herstellen und Geschäfte vermitteln. Die dafür unter der Bezeichnung „Provision“, „Vermittlungsgebühr“, „Handelsvertretervergütung“ oder „Consulting Fee“ geleisteten Vergütungen werden bei Betriebsprüfungen von der Finanzverwaltung regelmäßig ins Visier genommen. Mangelnde Nachweise über die wahre Identität des Zahlungsempfängers oder den konkreten Inhalt der tatsächlich erbrachten Leistung nähren den Verdacht des „Schmierens und Bestechens“. Folge mangelhafter Empfängerbenennung ist die Versagung des Betriebsausgabenabzugs und ein Strafzuschlag zur KöSt. Die Unterstellung von

Scheingeschäften oder Zahlungen an „Conduits“ oder „Stroh-männer“ können straf- und finanzstrafrechtliche Folgen auslösen. Der Unternehmer und sein Steuerberater sollten deshalb Geschäftsbeziehungen zu ausländischen Vermittlern, Handelsvertretern und „Konsulenten“ regelmäßig einer **Gesundenuntersuchung** unterziehen und sicherstellen, dass bei Bedarf folgende Fragen zweifelsfrei beantwortet werden können:

- a) Besteht ein **nachweisbarer Zusammenhang** zwischen dem Grundgeschäft und der ins Ausland geleisteten Zahlung? (von einem solchen Zusammenhang kann idR dann ausgegangen werden, wenn die Vergütung bei Angebotslegung im Rahmen der Preiskalkulation berücksichtigt worden ist).
- b) Kann ausgeschlossen werden, dass die Gewährung oder Annahme der Geld oder Sachzuwendung nicht mit **gerichtlicher Strafe** bedroht ist?
- c) Besteht ein **schriftlicher Vertrag** mit dem Zahlungsempfänger?
- d) Gibt es eine **Dokumentation** bezüglich der vom Zahlungsempfänger erbrachten Leistungen? (Schriftverkehr, E-Mails, Besprechungsprotokolle etc.)?
- e) Verfügt der Zahlungsempfänger über eine **ausreichende Qualifikation** bzw. **Berufsbefugnis**, um die von ihm erwartete Leistung tatsächlich erbringen zu können?
- f) Kann der **tatsächliche Leistungsträger** (bzw. Zahlungsempfänger) zweifelsfrei **identifiziert** werden (Name, Anschrift, Telefonnummer E-Mail-Adresse, Homepage, Reisepasskopie, steuerliche Ansässigkeitsbescheinigung)?
- g) Ist die geleistete Vergütung im Lichte des „dealing at arm's length“-Grundsatzes **fremdüblich**?
- h) Bei Zahlung an Steueroasen-Gesellschaften: Ist bekannt, wer der hinter der Briefkastengesellschaft stehende **Nutzungsberechtigte** („beneficial owner“) ist? (Identifikation der Gesellschafter).

Eine solche **„Vorsorgeuntersuchung“** bewahrt vor bösen Überraschungen bei Betriebsprüfungen und vor dem Vorwurf mangelnder Beweismittelbeschaffung- und Beweisvorsorge. ■

- 1 Zur Empfängerbenennung aus umsatzsteuerlicher Sicht: *Beiser*, Leistungsaustausch und Empfängerbenennung, SWK 2015, 1055 (1055 ff.).
- 2 VwGH 22.3.2010, 2006/15/0284.
- 3 *Scheiblauer*, Mitwirkung, Empfängerbenennung, Schmiergeld, (Teil II), AFS 2011, 35 (35 ff.).
- 4 VwGH 28.5.1997, 94/13/0230; BFH 1.4.2003, I R 28/02, IStR 2003, 565; EStR 2000, Rz 1125.
- 5 VwGH 8.5.1988, 84/13/0115.
- 6 VwGH 30.6.2010, 2007/13/0067; *Ritz*<sup>5</sup>, Bundesabgabenordnung, § 162 BAO, Rz 6 ff.; *Labner*, taxlex 2013, 60 (61); Kritisch dazu: *Scheiblauer*, Geht § 162 BAO bei der aggressiven Steuerplanung die Puste aus, taxlex 2017, 120 (123).
- 7 *Lenneis* in *Jakom*, EStG10 (2017), § 4 Rz 280.
- 8 VfGH 24.11.2016, E 1063/2016.
- 9 FG München, Urt. v. 26.7.2007, 15 K 422/06.
- 10 VwGH 31.5.2006, 2002/13/0145.
- 11 VwGH 22.3.2010, 2006/15/0284.
- 12 *Scheiblauer*, Mitwirkung, Empfängerbenennung, Schmiergeld (Teil I), AFS 2011, 4 (4 ff.) mwN.
- 13 VwGH 13.3.1994, 92/16/0142.
- 14 *Pröll*, „Steuerlicher Durchgriff“ bei liechtensteinischen Familienstiftungen – Begründung der „Transparenzvermutung“, ÖStZ 2009, 525 (525 ff.).
- 15 UFS 17.12.2012, GZ. RV/2724-W/11.
- 16 VwGH 13.11.1985, 84/13/0127; VwGH 28.5.2009, 2008/15/0046; UFS 21.5.2007, RV/0218-W/06 mwN.
- 17 VwGH 13.11.1985, 84/13/0127; UFS 21.5.2007, RV/0218-W/06.
- 18 VwGH 21.10.1986, 81/14/0023.
- 19 BFH 13.3.1985, I R 7/81, BStBl II 1986, 318.
- 20 VwGH 28.5.2009, 2008/15/0046.
- 21 VwGH 14.10.2010, 2008/15/0124.
- 22 VwGH 22.3.1995, 93/13/0076, VwGH 11.7.1995, 91/13/0154 und 0186, VwGH 17.11.2005, 2001/13/0247.
- 23 VwGH 28.2.2012, 2008/15/0005.
- 24 *Scheiblauer*, taxlex 2017, 120 (124).
- 25 VwGH 26.9.2000, 98/13/0216.
- 26 VwGH 17.11.1982, 81/13/0194; VwGH 30.9.1988, 96/13/0017.
- 27 VwGH 8.6.1988, 84/13/0069.
- 28 VwGH 17.11.2005, 2001/13/0247.
- 29 VwGH 14.12.2005, 2001/13/0253.
- 30 VwGH 20.9.2007, 2007/14/0007.
- 31 VwGH 13.10.1999, 93/13/0200; EAS 2030 v. 24.4.2002; EAS 1336 v. 30.9.1998; *Scheiblauer*, Mitwirkung, Empfängerbenennung, Schmiergeld (Teil III), AFS 2011, 67 (67 ff.).
- 32 VwGH 11.7.1995, 91/13/0154.
- 33 VwGH 28.10.1997, 93/14/0073.
- 34 VwGH 30.6.2010, 2007/13/0067; *Weninger*, Rechtsprechung zum Internationalen Steuerrecht, SWI 2012, 45 (45 ff.).
- 35 VwGH 18.12.2017, Ra 2015/13/0054.
- 36 BGBl I 136/2017 idF BGBl I 150/2017.
- 37 BMF-Schreiben v. 7.9.2007 – IV BN 1 –S 1509/07/0001, BStBl 2007 I, 754 ff. *Graf/Bisler*, Ermittlung von Auslandssachverhalten im Inland durch die IZA, IWB 2008, 435 ff.
- 38 BFH 30.7.2003, VII R 45/02; *Weninger*, Rechtsprechung zum Internationalen Steuerrecht, SWI 2004, 45 (45 ff.).
- 39 VwGH 14.5.1974, 284/73.
- 40 VwGH 27.4.1962, 1656/59.
- 41 *Houf*, Auskunftsverlangen nach § 162 BAO, PERSALDO 2012, 19.
- 42 *Bendlinger*, Steueroasen und Offshore-Strukturen (2013), 204.
- 43 VwGH 25.4.2001, 98/13/0081.
- 44 VwGH 7.7.2004, 2000/13/0173.
- 45 VwGH 28.5.1997, 94/13/0173.
- 46 VwGH 21.11.1985, 85/16/0092.
- 47 EStR 2000, Rz 1122.
- 48 *Althuber/Stieglitz*, Die Unmöglichkeit der Empfängerbenennung iSd § 162 BAO, taxlex 2017, 131 (133); *Ritz*, BAO5, § 138, Rz 2.
- 49 *Labner*, Empfänger unbekannt – die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen gem § 162 BAO, 60 (61).
- 50 VwGH 25.4.2013, 2013/15/0155.
- 51 *Doralt*, § 162 BAO: Keine Empfängerbenennung bei Empfänger im Ausland?, RdW 2013, 298 (298).
- 52 Betrugsbekämpfungsgesetz 2010 (BBKG), BGBl I 2010/105
- 53 *Haider/Schlager*, Verschärfung der Empfängerbenennung durch das BBKG 2010, SWK 2011, S 1015 ff.
- 54 ErlRV 875 Blg 24. GP, 7.
- 55 Durch das StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118 wurde in § 33 Abs. 1 EStG für Einkommensteile über eine Million Euro der Steuersatz in den Kalenderjahren 2016 bis 2020 auf 55 % angehoben.
- 56 VwGH 14.9.2017, Ro 2016/15/0004, zuvor BFG 27.10.2015, RV/5100234/2015; *Dziurdz*, Empfängerbenennung: Zuschlag zur Körperschaftsteuer auch bei nicht abgezogenen Zahlungen, ecolex 2016, 167 (167 ff.). *Lachmayer/Renner*, Nichtbekennung der Empfänger von Aufwendungen: Zuschlag zur Körperschaftsteuer trotz Nichtgeltendmachung als Betriebsausgabe, RdW 2016, 68 (68 ff);
- 57 *Renner*, Zuschlag zur Körperschaftsteuer bei unterlassener Empfängerbenennung, SWK 2017, 1344 (1344 ff.).
- 58 UFS 8.11.2011, RV/0022-W/11. In diesem Sinne auch OGH 23.3.2006, 12 Os 94/05y.
- 59 *Althuber/Stieglitz*, taxlex 2017, 131 (134).
- 60 *Althuber/Stieglitz*, taxlex 2017, 131 (134).