

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Walter Aiglsdorfer in der Beschwerdesache Bf als RNF, Adr., vertreten durch Stb und Gf, über die Beschwerden vom 30. Jänner 2017 und 4. Mai 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 19. Dezember 2016 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer 2012, 2013 und 2014 (Feststellungsbescheide Gruppenmitglied) und Körperschaftsteuer 2012, 2013 und 2014 (Feststellungsbescheide Gruppenmitglied) Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde betreffend Wiederaufnahme der Verfahren (2012, 2013, 2014) wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Beschwerde betreffend Körperschaftsteuer (Feststellungsbescheide Gruppenmitglied) 2012, 2013 und 2014 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen sind wie folgt zu berücksichtigen (Zurechnung zu 100% an den Gruppenträger: ***6***):

Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2012:

< Einkünfte aus Gewerbebetrieb: ***7*** €

< Einkommen: ***7*** €

Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2013:

< Einkünfte aus Gewerbebetrieb: ***8*** €

< Einkommen: ***8*** €

Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2014:

< Einkünfte aus Gewerbebetrieb: ***9*** €

< Einkommen: ***9*** €

Die Bemessungsgrundlagen sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit **Gruppenfeststellungsbescheid** vom 12. Oktober 2011 wurde dem Antrag der Firma „A“ B-g.m.b.H. vom 3. März 2010 auf Feststellung einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 Abs. 8 KStG 1988 stattgegeben.

< Gruppenträger: „A“ B- g.m.b.H. (im Folgenden: „A“)

< Gruppenmitglied: C D GmbH (im Folgenden: C bzw. Beschwerdeführerin)

Nach **Durchführung einer Außenprüfung** betreffend die streitgegenständlichen Jahre wurden im **Bericht** gemäß § 150 BAO (ABNr.: ***1***) über das Ergebnis der Außenprüfung folgende (streitgegenständlichen) Feststellungen getroffen (es werden nur die hier strittigen Tz angeführt):

Tz. 2 verdeckte Ausschüttungen (=vA):

C D GmbH (Gruppenmitglied):

Gesellschafter: „A“ 100%

Geschäftsführer: E C

„A“ B -g.m.b.H.

Gesellschafter: E C 100%

Geschäftsführer: E C

Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Unter einem Anteilsinhaber ist dabei ein Gesellschafter oder eine Person mit einer gesellschafterähnlichen Stellung zu verstehen. Die Zuwendung eines Vorteils an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person begünstigt wird.

Ob eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung gegeben ist, wird anhand eines Fremdvergleiches ermittelt, wobei Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen werden, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden.

Die Vereinbarung muss demnach

< nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,

< einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und

< zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

Die bei der Beschwerdeführerin (Gruppenmitglied) festgestellten Ausschüttungen stellen verdeckte Ausschüttungen an die Firma „A“ (Gruppenträger), sowie verdeckte Ausschüttungen von der Firma „A“ an Herrn E C dar.

Tz. 4 Vorsteuer Rechnungen ***5*** (Kleinunternehmer ohne UID):

Die Rechnungen ***5*** wurden mit Vorsteuerabzug verbucht. Auf den Rechnungen fehlt die UID des Leistenden. Die UID ist Voraussetzung für den Vorsteuerabzug (§ 12 UStG iVm § 11 UStG):

< Vorsteuerkürzung 2013: 1.340,01

< Vorsteuerkürzung 2014: 1.116,66

< Gewinnkürzung 2013: -215,83 (tw. Afa-Erhöhung)

< Gewinnkürzung 2014: -230,00 (tw. Afa-Erhöhung)

Tz. 9 Porsche 911 Luxustangente:

Der Porsche Bj 2008 wurde 02/12 gekauft (von C DE)

Im Wirtschaftsjahr 2012 und 2013 wurde keine Luxustangente ausgeschieden.

Im Wirtschaftsjahr 2014 wurden zur Berechnung der Luxustangente die Anschaffungskosten aus 02/12 (Preis Gebrauchtwagen herangezogen).

Für die Berechnung der Luxustangente sind die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Erstzulassung heranzuziehen.

Der Neuanschaffungspreis betrug lt. Eurotax rund 119.000,00 €

Die Luxustangente ist daher für die Wj 2012 bis 2014 mit jeweils 66,39% auszuscheiden.

	Wj 2012	Wj 2013	Wj 2014
Afa	10.945,18	12.290,35	12.290,35
Versicherung	798,07	2.026,93	2.555,66
BMG Reprä	11.743,25	14.317,28	14.846,01
Davon 66,39%	7.796,34	9.505,24	9.856,27
bisher ausgeschieden	0,00	0,00	5.942,94
Gewinnerhöhung	7.796,34	9.505,24	3.913,33

Tz. 13 außerbilanzielle Zurechnung ***2*** vA:

Im Prüfungszeitraum wurden die die private Wohnung betreffenden Aufwendungen zum Teil über außerbilanzielle Zurechnung aus der Gewinnermittlung genommen.

Es wurden von Herrn C weder Zahlungen an die GmbH geleistet noch eine Forderung diesbezüglich bei der GmbH ausgewiesen.

Der gewährte Vorteil stellt eine verdeckte Ausschüttung dar.

	2012	2013	2014
vA Miete (a.b.Z.)	21.600,00	21.600,00	21.600,00
vA BK (a.b.Z.)	10.626,48	11.710,23	11.117,19
	32.226,48	33.310,23	32.717,19

Generell sind – wenn keine Vorteilsgewährung an Herrn C erfolgen soll – die Mieten und Betriebskosten auch tatsächlich von Herrn C einzufordern.

Tz. 17 Weiterverrechnung Kosten an C D Deutschland:

Die Weiterverrechnung der anteiligen Kosten erfolgt lt. erhaltener Auskunft „pauschal in Anlehnung an die im vergangenen Jahr verursachten Kosten“.

In der Gewinnermittlung 2013 wurden bisher keine Kosten weiterverrechnet und 2014 nur für Personal 6.000,00 € verbucht.

Die zu weiterverrechnenden Kosten 2014 werden mit den Beträgen lt. den vorliegenden Rechnungen, die 2015 verbucht wurden, angesetzt. Die Kosten 2013 Personal und Mailing lt. den vorgelegten Rechnungen, Porto und Versand aufgrund der Vorjahre bzw. 2014 geschätzt.

WV anteil. Kosten C Int. DE	Wj 2013	Wj 2014
Mailing	13.032,00	13.032,00
Personal	6.000,00	6.000,00
Versand DE	8.700,00	8.868,56
Porto	2.600,00	2.628,00
abzgl. bisher verbucht		-6.000,00
Gewinnzurechnung	30.332,00	24.528,56

Tz. 18 Stundung Managementvergütung:

2014 wurde ab 1.8.2014 die vereinbarte Managementumlage (5.000,00/Monat) in Höhe von 3.000,00/Monat bis längstens 31.12.2015 gestundet.

Die Managementumlage wurde für August und September 2014 in Höhe von 2.000,00 erlösmäßig verbucht.

Lt. BP ist die Managementumlage in voller Höhe als Erlös zu verbuchen. Die Stundung schmälert nicht den Erlös, sie stellt lediglich eine Vereinbarung über den Zahlungszeitpunkt dar.

< Erhöhung Erlöse Wj 2014: 6.000,00

Tz. 19 Aufwendungen E C (vA):

Im Prüfungszeitraum wurden diverse Aufwendungen als Betriebsaufwendungen verbucht, die nicht der Sphäre der GmbH zuzuordnen sind, sondern der privaten Lebensführung von Herrn C. Diese Aufwendungen sind in den Beilagen „anlag, isth, ibug, rkin_ausl u. kleid“ aufgelistet.

Die von der GmbH für Herrn C übernommenen Aufwendungen stellen verdeckte Ausschüttungen dar.

vA lt. Tz. 19 gesamt:

< Wj 2012: 24.475,32 €

< Wj 2013: 19.900,36 €

< Wj 2014: 6.439,71 €

Tz. 20 „Geschenke“ und Wein:

Im Prüfungszeitraum wurden diverse Rechnungen als Geschenke bzw. wurde der Mitgliedsbeitrag Golfclub (2013-2014) sowie diverse Weinrechnungen als Werbeaufwand verbucht.

Grundsätzlich sind Aufwendungen, die dazu dienen,

- geschäftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen,*
- bei Geschäftsfreunden eingeführt zu werden, um als möglicher Ansprechpartner in Betracht gezogen zu werden,*

nicht abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen.

Unmaßgeblich für die Beurteilung als Repräsentationsaufwendungen sind

- die Motive für die Tragung des Aufwandes,*
- die Möglichkeit, sich dem Aufwand entziehen zu können,*
- das Vorliegen eines ausschließlich betrieblichen Interesses.*

Repräsentationsaufwendungen stellen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden dar. Geschäftsfreunde sind Personen, mit denen eine geschäftliche Verbindung besteht oder angestrebt wird.

Zur Hälfte abzugsfähig sind werbewirksame Bewirtungsaufwendungen, bei denen die Repräsentationskomponente untergeordnet ist.

Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Geschäftsfreunde

- einen eindeutigen Werbezweck hat (ein werbeähnlicher Aufwand reicht nicht aus)*
- die betriebliche oder berufliche Veranlassung der so entstandenen Aufwendungen oder Ausgaben weitaus überwiegt, können die betroffenen Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgesetzt werden.*

Erforderlich ist der Nachweis des Zutreffens der Voraussetzungen für jede einzelne Ausgabe – Glaubhaftmachung gemäß § 138 Abs. 1 BAO reicht nicht aus (VwGH 3.5.2000, 98/13/0198; VwGH 26.9.2000, 94/13/0202; VwGH 29.11.2000, 95/13/0026). Die Beweislast liegt beim Steuerpflichtigen der den Aufwand geltend gemacht hat.

Die in den Beilagen „wbg“ und „wein“ enthaltenen Aufwendungen sind nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Gewinnzurechnung Wj 2012: 18.226,06 €

Gewinnzurechnung Wj 2013: 9.993,04 €

Gewinnzurechnung Wj 2014: 6.628,56 €

Tz. 21 Dienstverhältnis (vA) – Haushälterinnen *2***:**

*Frau ***3*** bzw. deren Vorgängerin Frau ***4*** waren tatsächlich als Haushälterinnen beschäftigt. Beide Damen hatten bzw. haben als Dienstort ***2***.*

Die Übernahme der Lohnaufwendungen durch die GmbH stellen verdeckte Ausschüttungen dar.

Gewinnzurechnung und vA Wj 2012: 13.926,37 €

Gewinnzurechnung und vA Wj 2013: 14.191,97 €

Gewinnzurechnung und vA Wj 2014: 7.668,80 €

Tz. 22 Abos Zeitschriften:

Im Prüfungszeitraum wurden div. Zeitschriften und Zeitungen abonniert. Z. B. Motorsport, Österreich, OÖN, News, Flair, Home, Wiener, etc.

Die enthaltenen Aufwendungen für Home und Flair werden anerkannt.

Gewinnzurechnung Wj 2012: 783,73 €

Gewinnzurechnung Wj 2013: 783,84 €

Gewinnzurechnung Wj 2014: 858,42 €

Tz 26 Zusammenfassung Gewinnänderungen (aller Tz)

Gewinnerhöhung Wj 2012: 52.342,64 €

Gewinnerhöhung Wj 2013: 80.640,60 €

Gewinnerhöhung Wj 2014: 79.346,76 €

Tz. 27 Zusammenfassung BMG verdeckte Ausschüttungen:

BMG vA Wj 2012: 74.018,17 €

BMG vA Wj 2013: 69.542,56 €

BMF vA Wj 2014: 47.525,70 €

Nach Wiederaufnahme der entsprechenden Verfahren wurde mit **Feststellungsbescheiden Gruppenmitglied 2012, 2013 und 2014 vom 19. Dezember 2019** den Feststellungen der Außenprüfung gefolgt.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Einkommen Gruppenmitglied) 2012: 167.750,56 €

Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Einkommen Gruppenmitglied) 2013: 172.073,98 €

Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Einkommen Gruppenmitglied) 2014: 232.834,87 €

Als Begründung für die Wiederaufnahme der entsprechenden Verfahren wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht verweisen.

Mit Eingaben vom **30. Jänner 2017** wurde **Beschwerde** gegen die Bescheide über die **Wiederaufnahme der Verfahren** betreffend Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2012, 2013 und 2014 vom 19. Dezember 2016, zugestellt am 28. Dezember 2016, eingereicht.

[Anmerkung Richter: Die Eingabe gilt als rechtzeitig, da das Ende der 4-wöchigen Rechtsmittelfrist – 28. Jänner 2017 - ein Samstag war und somit der nächste Werktag gilt, also Montag 30. Jänner 2017]:

Es wurden hier inhaltsgleiche Beschwerden sowohl vom Gruppenträger („A“) als auch vom Gruppenmitglied (C) eingereicht.

Es werde beantragt, die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2012, 2013 und 2014 zur Gänze aufzuheben.

Als Begründung für die Wiederaufnahme der Verfahren seien die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung (Niederschrift und Bericht) angeführt worden.

Mit Bescheid über den Prüfungsauftrag vom 27. Juni 2016, ABNr.: ****1****, sei eine Außenprüfung angeordnet worden. Im Beiblatt zum Prüfungsauftrag sei die Unterfertigung der Kenntnisnahme des Prüfungsauftrages durch den Geschäftsführer am 12. September 2016 mit dem Hinweis, dass keine Zustimmung zur Durchführung der Außenprüfung für die Zeiträume 10/2011 bis 04/2014 gemäß § 148 Abs. 3 BAO erteilt werde, erfolgt. Es sei auf die Ausführungen des steuerlichen Vertreters in dessen schriftlicher Eingabe vom 3. August 2016 hingewiesen worden (siehe Anlage 2).

In der schriftlichen Eingabe des steuerlichen Vertreters vom 3. August 2016 sei darauf hingewiesen worden, dass der betreffende Zeitraum schon einmal einer intensiven Prüfung unterzogen worden sei und daher die Bestimmungen des § 148 Abs. 3 BAO zu beachten seien. Dem darin ausgesprochenen Ersuchen um Stellungnahme sei in der Weise entsprochen worden, dass mitgeteilt worden sei, es würde sich um eine Außenprüfung im Sinne des § 147 BAO handeln (siehe Anlage 3).

Gewinnabweichungen der Jahre 2012, 2013, 2014 seien bereits anlässlich der Außenprüfung für die Jahre 2011 bis 2014 bei der Firma „A“ abgehandelt worden (siehe Anlage 4). Eine neuerliche Feststellung zu diesem Thema würde sich zumindest für diese Zeiträume erübrigen.

Die in der BAO festgesetzten Normen würden ihre Wirkung nicht nur gegenüber Abgabepflichtigen entfalten, sondern auch gegenüber den vollziehenden Behörden. Das Erlassen eines Bescheides über einen Prüfungsauftrag für einen Zeitraum, für den eine Außenprüfung bereits vorgenommen worden sei, ohne Zustimmung des Abgabepflichtigen sei daher gesetzeswidrig. Trotzdem vorgenommene Prüfungshandlungen würden der gesetzlichen Grundlage entbehren und würden nicht Anlass für Bescheid begründende Feststellungen sein können. Es würde jeder Form der Rechtssicherheit widersprechen, wenn einmal geprüfte Abgaben durch eine neuerliche Prüfung Änderung erfahren würden. Die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren würden unter diesem Blickwinkel keine rechtliche Wirkung entfalten können.

Für den Fall der Vorlage der Beschwerde beim Bundesfinanzgericht werde schon jetzt die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat beantragt.

Mit Eingabe vom **30. Jänner 2017** wurde um **Verlängerung der Beschwerdefrist** betreffend Feststellungsbescheid 2012, 2013 und 2014 beantragt (vom Gruppenmitglied C).

„Die Verfassung einer Beschwerde ist bereits im Gange. Es bedarf jedoch einer Rücksprache mit dem Geschäftsführer der Gesellschaft, welche aus terminlichen Gründen erst am 31.01.2017 stattfinden kann. Es wird daher höflich um Verlängerung der Rechtsmittelfrist bis 04.02.2017

ersucht. Für ihre zustimmende Erledigung im Vorhinein dankend zeichne ich mit freundlichen Grüßen ...“

Mit Eingabe vom **3. Februar 2017** wurde um **Verlängerung der Beschwerdefrist** betreffend Feststellungsbescheid 2012, 2013 und 2014 bis 11.02.2017 ersucht.

Mit Eingabe vom **10. Februar 2017** wurde um **Verlängerung der Beschwerdefrist** betreffend Feststellungsbescheid 2012, 2013 und 2014 bis 18.02.2017 ersucht.

Mit Eingabe vom **18. Februar 2017** wurde um **Verlängerung der Beschwerdefrist** betreffend Feststellungsbescheid 2012, 2013 und 2014 bis 27.02.2017 ersucht.

Mit Eingabe vom **27. Februar 2017** wurde um **Verlängerung der Beschwerdefrist** betreffend Feststellungsbescheid 2012, 2013 und 2014 bis 06. März 2017 ersucht.

Mit Eingabe vom **6. März 2017** wurde um **Verlängerung der Beschwerdefrist** betreffend Feststellungsbescheid 2012, 2013 und 2014 bis 14. März 2017 ersucht.

Mit Eingabe vom **14. März 2017** wurde um **Verlängerung der Beschwerdefrist** betreffend Feststellungsbescheid 2012, 2013 und 2014 bis 20. März 2017 ersucht.

Mit Eingabe vom **20. März 2017** wurde um **Verlängerung der Beschwerdefrist** betreffend Feststellungsbescheid 2012, 2013 und 2014 bis 27. März 2017 ersucht.

Mit Eingabe vom **27. März 2017** wurde um **Verlängerung der Beschwerdefrist** betreffend Feststellungsbescheid 2012, 2013 und 2014 bis 04. April 2017 ersucht.

Mit Eingabe vom **4. April 2017** wurde um **Verlängerung der Beschwerdefrist** betreffend Feststellungsbescheid 2012, 2013 und 2014 bis 11. April 2017 ersucht.

Mit Eingabe vom **11. April 2017** wurde um **Verlängerung der Beschwerdefrist** betreffend Feststellungsbescheid 2012, 2013 und 2014 bis 25. April 2017 ersucht.

Mit Eingabe vom **25. April 2017** wurde um **Verlängerung der Beschwerdefrist** betreffend Feststellungsbescheid 2012, 2013 und 2014 bis 09. Mai 2017 ersucht.

Mit **Bescheid vom 2. Mai 2017** wurde die Verlängerung der Rechtsmittelfrist betreffend die Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2012, 2013 und 2014 abgewiesen.

Die zahlreichen Anträge auf Verlängerung der Rechtsmittelfristen seien jeweils gleichlautend vorgebracht worden, nämlich dass wegen der Komplexität noch zusätzliche Recherchen erforderlich seien.

Diesen Sachverhalten sei mit den bis dato erfolgten Verlängerungen der Beschwerdefristen von mehr als drei Monaten ausreichend Rechnung getragen worden.

Mit **Eingabe vom 4. Mai 2017** wurde **Beschwerde** gegen die Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2012, 2013 und 2014 eingereicht.

Die Beschwerde würde sich gegen die festgesetzten Bemessungsgrundlagen dem Grunde und der Höhe nach richten.

Es werde beantragt, die Bemessungsgrundlagen in gleicher Höhe wie dies in der ursprünglichen Abgabenerklärung beantragt worden sei, festzusetzen.

Die Begründung der Beschwerde würde dazu dienen, die seitens der Außenprüfung getroffenen Feststellungen zu entkräften und das Begehren des Rechtsmittelwerbers zu artikulieren. Zumal in der Kürze der zur Verfügung stehenden Zeit umfangreichere Ausführungen nicht bewerkstelligt werden würden können, werde dies in Ergänzung des Anbringens zu einem späteren Zeitpunkt nachgeholt.

Mit **Bescheid-Mängelbehebung vom 8. Mai 2017** wurde die Beschwerdeführerin auf das Fehlen eines Inhaltserfordernisses gemäß § 250 Abs. 1 lit. b BAO einer Beschwerde hingewiesen. Der Beschwerde vom 4. Mai 2017 gegen die Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2012, 2013 und 2014 würde die Begründung fehlen.

Die angeführten Mängel seien gemäß § 85 Abs. 2 BAO bis zum 31.05.2017 zu beheben. Bei Versäumung dieser Frist gelte die Beschwerde als zurückgenommen.

Mit Eingabe vom **29. Mai 2017** wurde ein **Ansuchen um Verlängerung** der Mängelbehebungsfrist hinsichtlich der Beschwerde über die Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2012, 2013 und 2014 eingereicht.

Es werde ersucht, die Frist bis 17. Juni 2017 zu verlängern. Der Austritt eines Mitarbeiters und unaufschiebbare Agenden würden die Fertigstellung der Beschwerde verzögern.

Mit **Bescheid vom 8. Juni 2017** wurde gegenständlichem Fristverlängerungsansuchen stattgegeben und die Frist bis längstens 17. Juni 2017 verlängert.

Bei Versäumung dieser Frist würde die Beschwerde als zurückgenommen gelten. Weiters sei darauf hingewiesen worden, dass einem weiteren Fristverlängerungsansuchen nicht Folge gegeben werde.

Mit **Eingabe vom 19. Juni 2017** wurde folgendes Schreiben an das zuständige Finanzamt verfasst [*Anmerkung Richter: Die Eingabe gilt als rechtzeitig, da die gewährte Frist 17. Juni 2017 ein Samstag war und somit der nächste Werktag gilt, also Montag 19. Juni 2017*]:

Ergänzung der Beschwerde vom 4. Mai 2017 gegen die Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2012, 2013 und 2014.

Die Bescheide seien mit keiner Begründung versehen. Es werde davon ausgegangen, dass sich die Bescheide auf das Ergebnis der zu ABNr.: ***1*** durchgeführten Außenprüfung für die Jahre 2012-2014 beziehen.

ad Tz. 2 verdeckte Ausschüttungen:

Der Annahme, dass Einkommen der Gesellschaft zu Unrecht vermindert würden, wenn

Entscheidungen des Souveräns (Generalversammlung) der Gesellschaft umgesetzt würden, könne nicht gefolgt werden. Die den „verdeckten Gewinnausschüttungen“ zugeordneten Sachverhalte seien rein von wirtschaftlichen Gedanken getragen und hätten das Ziel die Gesellschaft auf Sicht gesehen zu stärken. Im Übrigen werde auf die Ausführungen in der Beschwerde vom 27. Jänner 2017 gegen den mit der Abgabenkontonummer ***6*** versehenen Haftungsbescheid für den Zeitraum 2012 bis 2014 die Kapitalertragsteuer betreffend vom 14.12.2016 verwiesen. Es werde beantragt, von der Annahme verdeckter Gewinnausschüttungen Abstand zu nehmen.

Ad Tz. 4 Vorsteuer Rechnungen *5*** (Kleinunternehmer):**

Wie sich das Prüfungsorgan selbst hätte überzeugen können, hätten diese Rechnungen alle Merkmale einer Rechnung iSd § 11 UStG. Die darin ausgewiesene Umsatzsteuer sei vom Rechnungsaussteller abzuführen gewesen. Es würde daher der Finanzverwaltung in keiner Weise ein Nachteil entstehen, wenn die Vorsteuer in Anspruch genommen worden sei. Die Nichtanerkennung der Vorsteuerbeträge komme einer Strafsteuer gleich, welche im Umsatzsteuersystem keinen Platz finde.

Es wird daher beantragt, die Vorsteuerbeträge in vollem Umfang anzuerkennen.

Ad Tz. 5 Vorsteuerbuchungen – angeforderte Belege:

Die in dieser Textziffer angeführten Vorsteuerbeträge seien bereits der Überprüfung auf ihre Abzugsfähigkeit durch die im Jahr 2014 zu ABNr.: ***1*** durchgeführter Außenprüfung unterlegen. Im Bericht vom 28.8.2014 seien dazu keine Beanstandungen geäußert worden. Es sei daher davon auszugehen, dass den Voraussetzungen des § 11 iVm § 12 UStG genüge getan sei, auch wenn die Vorlage bei der nachfolgenden Außenprüfung aus welchen Gründen auch immer nicht möglich gewesen sei.

Ad Tz. 9 Porsche 911 Luxustangente:

Es sei richtig, dass im Jahr 2012 und 2013 keine „Luxustangente“ ausgeschieden worden sei. Seitens der Finanzverwaltung sei für die Ermittlung der Luxustangente 2012, 2013 und 2014 von Anschaffungskosten in Höhe von 119.000,00 € ausgegangen worden. Das würde für das Jahr 2012 zutreffen. In den Jahren 2013 und 2014 würde das Baujahr schon 5 Jahre zurückliegen. Daher seien für die Berechnung der Luxustangente die tatsächlichen Anschaffungskosten heranzuziehen. Es würde einer Ungleichbehandlung gleichkommen, wenn für die Berechnung der Luxustangente der Listenpreis herangezogen werde, während für Fahrzeuge, welche erst nach Ablauf von 5 Jahren angeschafft würden, aber gleich alt seien, die tatsächlichen Anschaffungskosten als Berechnungsgrundlage dienen würden. Es werde daher beantragt, für die Jahre 2013 und 2014 die tatsächlichen Anschaffungskosten als Berechnungsgrundlage für die Luxustangente heranzuziehen.

Ad Tz. 13 außerbilanzielle Zurechnung *2*** vA:**

Die Gesellschaft hätte das von der Muttergesellschaft (Besitzgesellschaft) errichtete Gebäude

dem Geschäftsführer zur teilweisen Benutzung als Wohnung zur Verfügung gestellt. Das faktische Mietverhältnis zwischen Muttergesellschaft und operativer Tochtergesellschaft sei mit laufenden Zahlungen seitens der Tochtergesellschaft quittiert worden. Soweit private Nutzung für Wohnzwecke des Geschäftsführers vorgelegen sei, sei eine außerbilanzielle Zurechnung vorgenommen worden. Seitens der Außenprüfung im Jahr 2014 (Vorprüfung) seien entsprechende verdeckte Gewinnausschüttungen bereits der Kapitalertragsteuer unterzogen worden. Eine nochmalige Besteuerung des gleichen Sachverhalts sei nicht nur unverständlich, sondern auch ungerecht.

Auf die Ausführungen in der Beschwerde vom 27. Jänner 2017 gegen den Haftungsbescheid für den Zeitraum 2012 bis 2014 Kapitalertragsteuer betreffend vom 14.12.2016 dürfe hingewiesen werden. Es werde beantragt, von der Feststellung verdeckter Gewinnausschüttung Abstand zu nehmen.

Ad Tz. 17 Weiterverrechnung Kosten an C D Deutschland:

Die Weiterverrechnung von Kosten würde sowohl hinsichtlich deren Terminisierung als auch hinsichtlich der Höhe ausschließlich im Entscheidungsbereich des Managements der kostentragenden Gesellschaft liegen. Eine willkürlich festgesetzte Verrechnung von Seiten der Finanzverwaltung sei weder rechtlich noch wirtschaftlich vertretbar. Zumal die Geschäftsführung der österreichischen als auch der deutschen Gesellschaft in Personalunion ausgeübt werde, sei die Ausgewogenheit gegenseitiger wirtschaftlicher Beziehungen oberstes Ziel der Geschäftsführung. Würden Fehlentscheidungen getroffen werden, könne es nicht Aufgabe der öffentlichen Hand sein, diese richtig zu stellen. Die Weiterverrechnung von Kosten könne nur in der Verantwortung der jeweiligen Entscheidungsträger liegen. Es werde daher beantragt, von der Gewinnzurechnung im Jahr 2013 und 2014 Abstand zu nehmen.

Ad Tz. 18 Stundung Managementvergütungen:

Ob und inwieweit Managementvergütungen zur Verrechnung gelangen würden, könne wiederum nur in den Aufgabenbereich der in Personalunion ausgeübten Geschäftsführung sein. Dazu würden die zu Tz. 17 gemachten Ausführungen sinngemäß gelten. Es werde beantragt, von der Gewinnerhöhung im Jahr 2014 Abstand zu nehmen.

Ad Tz. 19 Aufwendungen Herr C:

Sämtliche hier angeführten Beträge seien a priori der Privatsphäre des Geschäftsführers zugeordnet worden, ohne die Hintergründe der getätigten Aufwendungen zu untersuchen. Im Abgabenverfahren würde nach wie vor das Prinzip der amtswegigen Wahrheitsfindung gelten. Dabei seien sowohl Sachverhalte, die für und die gegen abgabenrechtliche Anerkennung sprechen, abzuwägen. Die Kunden der Gesellschaft würden zum Großteil aus Betreibern internationaler Hotelketten bestehen. Hierbei würde der österreichischen als auch der deutschen Gesellschaft die Geschäftsführung in einer Person sehr zu Gute kommen. Dass, um mit Hotelbetreibern in Geschäft zu kommen, ein besonderer Aufwand gepflegt werden würde müssen, sei nur zu begreiflich. Ansprechpartner von Hotelbetreibern seien nicht nur in

Österreich und Deutschland vorzufinden. Sie würden sich dort aufhalten, wo auch für sie das Geschäft am erfolgsversprechenden ablaufen würde. Erst die nachhaltige Gesprächsaufnahme und geschickte Präsentation durch den Geschäftsführer würde der Gesellschaft den erstrebten Geschäftserfolg bringen. Gerade dafür würde er Aufwendungen im Sinne der Gesellschaft tätigen. Es werde beantragt, die Aufwendungen in vollem Umfang als betrieblich veranlasst anzuerkennen, den Vorsteuerabzug zu gewähren und von der Annahme verdeckter Gewinnausschüttung Abstand zu nehmen.

Ad Tz. 20 „Geschenke“, Wein:

Hier würden die zu Tz. 19 getroffenen Ausführungen sinngemäß gelten. Die Anerkennung als betrieblich veranlasste Aufwendungen und die Zubilligung des Vorsteuerabzuges werde auch hierfür beantragt.

Ad Tz. 21 Dienstverhältnis (vA) – Haushälterinnen *2***:**

Das von der Muttergesellschaft angemietete Gebäude würde alle für einen Hotelbetrieb beispielgebende Attribute aufweisen. Damit werde in angehenden Kunden der Eindruck angenehmer Hotelumgebung geweckt. Der gesamte Eingangsbereich und eine einladende Lounge würden der nachhaltigen Anbahnung von Geschäftsbeziehungen dienen. Ein eigens für Kunden geschaffener Aufenthaltsraum würde nicht nur die Möglichkeit zur Nächtigung, sondern auch das Zurückziehen für geschäftliche Kommunikation über Medien wie Telefon oder Internet einräumen. Insgesamt würde das Gebäude zu einem erheblichen Anteil den betrieblichen Interessen der Gesellschaft dienen. Die Reinhaltung einer derartigen Anlage würde die Einstellung entsprechender Arbeitskräfte bedingen. Daher werde beantragt, den Lohnaufwand dafür als betrieblich veranlasst gelten zu lassen und von der Anwendung einer verdeckten Gewinnausschüttung Abstand zu nehmen.

Ad Tz. 22 Abos Zeitschriften:

Die Ausstattung von Hotelzimmern und anderen Räumlichkeiten in Hotels würde nur dann zur Wirkung kommen, wenn sie dem Zeitgeist entsprechen würde. Alle, die mit Marketing zu tun hätten, würden bestätigen, dass Zeitschriften und Journale aller Art darauf wesentlichen Einfluss hätten. Sie seien ein probates Mittel um den Kundengeschmack zu erkennen. Die Anschaffung dieser Printmedien sei geradezu ein Muss für die Marketingabteilung eines Unternehmens dieser Art.

Es werde beantragt, die betriebliche Veranlassung in vollem Umfang anzuerkennen und von der Kürzung des Vorsteuerabzuges Abstand zu nehmen.

Ad Tz. 24 *2***:**

Hier würde der Inhalt der Ausführungen zu Tz. 21 sinngemäß gelten.

Es werde beantragt, von einer Vorsteuerkürzung im Zeitraum 08/2015 Abstand zu nehmen.

Für den Fall der Vorlage der Beschwerde beim Bundesfinanzgericht werde schon jetzt die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat beantragt.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 19. Juli 2017** wurde die Beschwerde gegen die **Wiederaufnahme der Verfahren** betreffend Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2012, 2013 und 2014 als unbegründet abgewiesen.

Aufgrund einer bei der Beschwerdeführerin (C) zu ABNr.: ***1*** durch das Finanzamt durchgeführten Außenprüfung für den Zeitraum 2012 bis 2014 seien diverse Feststellungen getroffen worden, die u. a. zu einer Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2012, 2013 und 2014 geführt hätten. Für die angeführten Jahre (jeweils Wirtschaftsjahr 1.10. bis 30.9.) hätten sich folgende Gewinnänderungen ergeben:

Jahr	Gewinnänderung
2012	+ 52.342,64 €
2013	+ 80.640,60 €
2014	+ 79.346,76 €

Es würden somit nicht bloß geringfügige steuerliche Auswirkungen vorliegen.

Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide seien zulässigerweise mit den Hinweisen auf die Niederschrift bzw. den Prüfbericht begründet worden. Dies sei zulässig (VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172).

Im Prüfbericht seien folgende neue Tatsachen bzw. Beweismittel angeführt:

- < doppeltes Verbuchen von Eingangsrechnungen (Tz. 3)
- < zu hoch vorgenommene Forderungsabschreibung (Tz. 7a)
- < zu Unrecht erfolgte Abschreibung von angeschafften Gemälden (Tz. 8)
- < unrichtige Ermittlung der Luxustangente (Tz. 9)
- < doppelt verbuchte Aufwendungen (Tz. 14)
- < Nichterfassung der Rückabtretung der Mietverträge (Tz. 16)
- < unterlassene Weiterverrechnung von Kosten, die für Tätigkeiten für die C D Deutschland erwachsen seien (Tz. 17)
- < teilweise nicht erlöswirksame Erfassung von Managementvergütungen (Tz. 18)
- < aufwandswirksame Erfassung von durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Aufwendungen (Tz. 19)
- < Geltendmachung von nichtabzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen (Tz. 20)

Zum Einwand der Wiederholungsprüfung sei anzumerken, dass bei der Beschwerdeführerin vor der gegenständlichen Außenprüfung eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO durchgeführt worden sei. Diese hätte aber ausschließlich das Jahr 2011 betroffen. Für den Zeitraum Oktober/2011 bis Mai/2014 (das Wirtschaftsjahr würde vom 1.10. bis 30.9. laufen) sei hingegen lediglich eine Nachschau gemäß § 144 BAO vorgenommen worden. Eine Nachschau würde aber kein Hindernis für eine spätere Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO (auch) über den Nachschauzeitraum bilden (VwGH 21.12.2000, 2000/16/0303).

Wenn in der Beschwerde schließlich vorgebracht werde, es seien Gewinnabweichungen für die Jahre 2012 bis 2014 bei der Firma „A“ abgehandelt worden, sei dies von keiner rechtlichen Relevanz, weil das in § 148 Abs. 3 BAO normierte Wiederholungsverbot nur Prüfungen bei demselben Abgabepflichtigen betreffen würde.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 24. Juli 2017** wurde die Beschwerde gegen die Feststellungsbescheide 2012, 2013 und 2014 als unbegründet abgewiesen.

Tz. 2 verdeckte Ausschüttungen:

Die genannten allgemeinen Ausführungen zum Vorliegen von verdeckten Ausschüttungen im Prüfungsbericht würden allesamt der ständigen Rechtsprechung des VwGH entsprechen (z. B. VwGH 11.2.2016, 2012/13/0061).

Auch dem Fremdvergleich nicht standhaltende gewährte Vermögensvorteile an den mittelbaren Gesellschafter würden zu verdeckten Ausschüttungen führen (vgl. Raab/Renner in Renner/Strimitzer/Vock, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988), Tz 114/1 zu § 8 mwN).

In dem dargestellten Beschwerdevorbringen werde sohin nicht konkret auf die Sachverhaltsfeststellungen im Prüfungsbericht betreffend die festgestellten verdeckten Ausschüttungen eingegangen, sondern es werde bloß unsubstantiiert vorgebracht, dass die festgestellten Vermögenszuwendungen von rein wirtschaftlichen Gedanken getragen würden. Damit werde in der Beschwerde negiert, dass nach ständiger Rechtsprechung und Lehre die Frage, ob eine Zuwendung an einen Gesellschafter eine verdeckte Ausschüttung darstelle oder nicht anhand eines Fremdvergleiches ermittelt werde. Soweit in der Beschwerde auf die Beschwerde betreffend den Haftungsbescheid vom 27. Jänner 2017 verwiesen werde, sei festzuhalten, dass in dieser Beschwerde (der „A“ B- GmbH) keine inhaltlichen Ausführungen zum Vorliegen/Nichtvorliegen einer verdeckten Ausschüttung enthalten seien.

Tz 4 Vorsteuer ***5***:

Hier sei eine rein umsatzsteuerliche Komponente betroffen. Es sei hier zu einer Gewinnkürzung (Aufwanderhöhung) gekommen.

Tz 9 Porsche 911 Luxustangente:

Das Fahrzeug sei am xx.xx.2008 erstzugelassen worden (vgl. die im Arbeitsbogen ABNr. ***1*** enthaltene Auskunft aus dem Kfz-Zentralregister vom 22.9.2016). Gemäß § 2 der VO BGBl II 2004/466 hätte bei in gebrauchtem Zustand angeschafften Personen- oder Kombinationskraftwagen eine Kürzung der Aufwendungen oder Ausgaben auf Grund der Verhältnisse zum Zeitpunkt der Erstzulassung des Fahrzeuges zu erfolgen.

Tz 13 außerbilanzielle Zurechnung ***2*** vA:

Die außerbilanziellen Zurechnungen seien hier nicht geändert worden.

Bei der Nachschau zu ABNr. ***1*** sei die fremdübliche monatliche Wohnungsmiete für die vom Geschäftsführer E C privat genutzten Räumlichkeiten mit 3.600,00 € festgestellt worden, wobei davon ein Betrag von 3.240,00 € dem ermäßigten Steuersatz von 10% und der

Restbetrag von 360,00 € dem Normalsteuersatz unterliegen würde (Tz 2 Wohnungsmiete GF). Von einer Doppelvorschreibung könne keine Rede sein kann.

Tz 17 Kosten an C D Deutschland:

Bei den Firmen C D GmbH, Österreich (Beschwerdeführerin) und C D GmbH, Deutschland würde es sich um verbundene Unternehmen handeln, und es werde - wie in der Beschwerde ausgeführt - die Geschäftsführung in Österreich und Deutschland in Personalunion ausgeübt. Die Verrechnung für erbrachte Lieferungen und Leistungen hätte daher auch im grenzüberschreitenden Verhältnis nach Fremdvergleichsgesichtspunkten zu erfolgen. Die Entgeltverrechnung hätte folglich im Wege der Einzelverrechnung (direkte Preisverrechnung) stattzufinden und zwar jeweils nachdem die entsprechenden Dienstleistungen an die C D Deutschland erbracht worden seien.

Dies würde sich innerstaatlich aus der Regelung des § 6 Z 6 lit. a EStG 1988 iVm § 7 Abs. 2 KStG 1988 sowie im Verhältnis zur Bundesrepublik aus Art. 9 Abs. 1 DBA BRD BGBl III 2002/182 ergeben. Es würde daher nicht darauf ankommen können, ob die Geschäftsführung bei der Weiterverrechnung bzw. Nichtverrechnung der Beschwerdeführerin aus einer Tätigkeit für die C D Deutschland erwachsenen Kosten von einer „Ausgewogenheit gegenseitiger wirtschaftlicher Beziehungen“ ausgegangen sei (überdies würde der im Prüfungsverfahren festgestellte Sachverhalt keinerlei Anhaltspunkte für das Vorliegen eines sogenannten Vorteilsausgleiches bieten), sondern sei dies anhand eines Fremdvergleiches zu bestimmen, d.h. wie die Abrechnung unter einander völlig fremden Unternehmen erfolgt wäre. Im Übrigen seien für das Wirtschaftsjahr 2014 und auch zum Teil 2013, die tatsächlich laut den bei der Schlussbesprechung vorgelegten Ausgangsrechnungen vom 23.12.2014, weiterverrechneten Beträge bei der Gewinnermittlung berücksichtigt worden.

Betreffend den Zeitpunkt der Gewinnverwirklichung sei festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin der Gewinnermittlung gem. § 5 Abs. 1 EStG 1988 unterliege. Es seien sohin die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung maßgebend, außer zwingende steuerrechtliche Vorschriften würden abweichende Regelungen treffen. Eine willkürliche Gewinnverwirklichung bzw. eine Gewinnverwirklichung nach Zahlungsfluss würde nicht den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung entsprechen. Es würde auf den Zeitpunkt der Erbringung der Dienstleistungen für die C D Deutschland durch die Beschwerdeführerin ankommen.

Tz 18 Stundung Managementvergütung:

Wenn in der Beschwerde ausgeführt werde, dass es in den Aufgabenbereich der in Personalunion ausgeübten Geschäftsführung fallen würde, ob und inwieweit Managementvergütungen zur Verrechnung gelangen würden, sei festzuhalten, dass am 1. April 2012 zwischen der Beschwerdeführerin und der C D GmbH Deutschland (München) eine Vereinbarung über die Erbringung von Managementleistungen durch die Beschwerdeführerin an die C D GmbH Deutschland getroffen worden sei, die folgendes besagen würde: Für die Managementleistungen hätte die C D GmbH Deutschland an die Beschwerdeführerin

monatlich einen Betrag von € 5.000 netto zu bezahlen.

Die Managementleistungen (kaufmännische und buchhalterische Aufgaben) seien durch die Beschwerdeführerin auch tatsächlich erbracht worden.

Am 30.7.2014 sei zwischen der Beschwerdeführerin und der C D GmbH Deutschland eine Stundungsvereinbarung betreffend die angeführte Management-Vergütung getroffen worden, in der ein Teilbetrag von 3.000,00 € ab 1.8.2014 wegen der angespannten Liquiditätslage der C D GmbH Deutschland (bis längstens 31.12.2015) zinslos gestundet werde.

In der Buchhaltung der Beschwerdeführerin sei für die Monate August und September 2014 für die erbrachten Managementleistungen an die C D GmbH lediglich ein Betrag von 4.000,00 € (2x € 2.000) auf dem Konto 8010 als Erlös verbucht worden.

Diese Vorgangsweise würde dem Imparitätsprinzip widersprechen. Eine Forderung sei als Erlös auszuweisen, wenn sie entstanden sei. Dies sei der Zeitpunkt an dem die Leistung erbracht sei (vgl. Dora/t/Mayr, EStG14, Tz 218 zu § 6). Eine Stundung der bereits entstandenen Forderung würde an der Gewinnrealisierung nichts ändern. Umstände, die zu einer Wertberichtigung der Forderung Anlass gegeben hätten, seien durch die Beschwerdeführerin nicht nachgewiesen worden. Insbesondere könne aus den vorgelegten Teilen des Jahresabschlusses der C D GmbH Deutschland zum 31.12.2012 keine Gefährdung der Einbringlichkeit erkannt werden. Es seien Forderungen in Höhe von 65.562,09 € und Bankguthaben iHv 18.694,62 € ausgewiesen. Die Umsatzerlöse würden 486.217,21 € betragen.

Tz 19 Aufwendungen Herr C:

Bei den gekürzten Aufwendungen würde es sich beispielsweise um Reparaturarbeiten bzw. Anschaffungen, die die Privatwohnung ***2*** betreffen, wie Solardusche, Klimaserv. Schlafzimmer, "Gartenmöbel" handeln.

Weiters seien Aufwendungen für diverse Reisen (überwiegend gemeinsam mit der Lebensgefährtin z. B. Rom mit Vermerk Exkursion Rom, Marbella, Saint Tropez, Saalbach Golf Challenge, ...) als Betriebsausgabe geltend gemacht worden.

Kontaktlinsen für Herrn C, diverse Kleidungsstücke (zum Teil lt. Vermerken für die Lebensgefährtin), Louis Vuitton Taschen (z. B. Buchung auf Konto 580 im Betrag von 2.383,33 € netto am 27.12.2011). Einige der im Rahmen der Betriebsprüfung angeforderten Belege hätten nicht vorgelegt werden können, weil die Belege laut erhaltener Auskunft nicht mehr auffindbar gewesen seien. Geltend gemachte Betriebsausgaben seien nachzuweisen, weswegen jene Aufwendungen, die nicht belegmäßig nachgewiesen seien, schon aus diesem Grund nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen seien.

Eine detaillierte Aufgliederung sei im Bericht ersichtlich (bzw. siehe Rechnungskopien im Arbeitsbogen unter "zu Tz. 19" und "Auswertung fehlender Belege lt. Mail vom 3.11.2016 mit Kopien"), weswegen das Vorbringen in der Beschwerde, es seien sämtliche im Besprechungsprogramm zur Schlussbesprechung vom 6.12.2016 unter der Tz 19 angeführten Beträge „ohne die Hintergründe der getätigten Aufwendungen zu untersuchen“ der Privatsphäre des Geschäftsführers zugeordnet worden, nicht nachvollziehbar sei.

Aufwendungen würden nur dann Betriebsausgaben darstellen, wenn sie betrieblich veranlasst seien. Daraus würde folgen, dass die Übernahme von Aufwendungen durch die Gesellschaft für die private Lebensführung des Gesellschafters oder einer dem Gesellschafter nahestehenden Person (die Lebensgefährtin von Herrn C) zu einer verdeckten Ausschüttung führen (vgl. Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 8 Tz 178).

Tz 20 „Geschenke“, Wein:

Hier sei in rechtlicher Hinsicht festzuhalten, dass gem. § 12 Abs. 1 Z 3 KStG 1988

Repräsentationsaufwendungen gem. § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften nicht als Betriebsausgabe abgezogen werden würden dürfen.

Unmaßgeblich für die Beurteilung als Repräsentationsaufwendungen seien

- die Motive für die Tragung des Aufwands,
- die Möglichkeit, sich dem Aufwand entziehen zu können,
- das Vorliegen eines ausschließlich betrieblichen Interesses

(VwGH 13.9.1989, 88/13/0193 und VwGH 15.7.1998, 93/13/0205).

Grundsätzlich seien Aufwendungen, die dazu dienen, geschäftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen, bei Geschäftsfreunden eingeführt zu werden, um als möglicher Ansprechpartner in Betracht gezogen zu werden, nicht abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen (VwGH 13.10.1999, 94/13/0035).

Darunter würden auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden (vgl. VwGH 23.2.2010, 2007/15/0003) fallen.

Geschäftsfreunde seien Personen, mit denen eine geschäftliche Verbindung bestehe oder angestrebt werde.

Zur Hälfte abzugsfähig seien werbewirksame Bewirtungsaufwendungen, bei denen die Repräsentationskomponente untergeordnet sei.

Erforderlich sei der Nachweis des Zutreffens der Voraussetzungen für jede einzelne Ausgabe (VwGH 23.2.2010, 2008/15/0027). Die Glaubhaftmachung gemäß § 138 Abs. 1 BAO würde nicht ausreichen (VwGH 3.5.2000, 98/13/0198; VwGH 26.9.2000, 94/13/0262; VwGH 29.11.2000, 95/13/0026; VwGH 24.2.2010, 2006/13/0119). Die Beweislast würde beim Steuerpflichtigen liegen, der den Aufwand geltend mache.

Geschenke und Aufmerksamkeiten an Geschäftspartner seien als

Repräsentationsaufwendungen grundsätzlich steuerlich nicht abzugsfähig (vgl.

VwGH 31.7.2012, 2008/13/0069, zu Flaschenweinen), ausgenommen es würde sich weitaus überwiegend um Werbeaufwand handeln, wie z. B. mit Firmenaufdruck versehene Kalender, Schreibgeräte. Über bloße Aufmerksamkeiten hinausgehende Zuwendungen von Geschäftsfreunden und Kunden seien unabhängig von der steuerlichen Absetzbarkeit beim "edlen Spender" beim Empfänger in der Regel als Betriebseinnahmen zu versteuern.

Einladungen zu geselligen, sportlichen bzw. kulturellen Veranstaltungen, Einladungen zu sportlichen Betätigungen seien grundsätzlich nicht abzugsfähig (vgl. VwGH 3.5.2000, 98/13/0198, BFG 13.7.2016, RV/2101033/2016).

Zur Position sonstige Werbung:

Bei den Aufwendungen würde es sich u. a. um Golfmitgliedsbeitrag, diverse Golfartikel, diverse Parfüms, diverse Louis Vuitton Artikel, Gutscheine, Theaterkarten, etc. handeln.

Einige Belege seien doppelt verbucht worden, wobei die Vermerke wer welches Geschenk bekommen hätte, unterschiedlich seien bzw. sei 1x unter Werbung und 1x als Anlagevermögen verbucht worden, wie z. B. am 31.8.2012 7670/2315,ub 8, netto 587,50 mit Vermerk auf Kassenbeleg Weihnachtsgeschenk Architekt Kofler Wien für Aufträge und Architekt Holzberg Salzburg für Aufträge (Kopie 112 im Arbeitsbogen), sowie die Berichtigungsrechnung geb. 27.12.11, 7670/3237, Sp250 mit Vermerk auf Rechnung: Weihnachtsgeschenk für Fr. Eva Gnigler? Hotel Häupl für viele Aufträge (Kopie 13 im Arbeitsbogen).

Zum Wein:

Im Zeitraum 2012 bis 2014 seien Weine im Umfang von zwischen netto rd. 11.000,00 € bis rund netto 15.000,00 € als Werbeaufwand in Abzug gebracht worden. Ein Großteil sei zum Weihnachtsfest verschenkt worden.

Lt. den vorgelegten Listen seien darunter neben diversen Hotelmitarbeitern, Rechtsanwälte, Briefträger, Polizei, Paketzusteller, Steuerberater etc. als Empfänger angeführt worden. Bisher seien von diesen Aufwendungen ohnedies 95% anerkannt worden.

Tz 21 Dienstverhältnisse (vA) – Haushälterinnen *2***:**

Sowohl Frau ***3*** als auch Frau ***4*** seien als Haushälterinnen im Privathaus des Geschäftsführers und 100% Gesellschafters der Muttergesellschaft, der „A“ B- gmbH, tätig gewesen. Es würde sich bei den Aufwendungen für diese Dienstnehmer um Aufwendungen der privaten Lebensführung des mittelbaren Gesellschafters der Beschwerdeführerin handeln, weswegen die Übernahme der Aufwendungen durch die Beschwerdeführerin eine verdeckte Ausschüttung iS des § 8 Abs. 2 KStG 1988 darstelle (vgl. Raab/Renner in Renner/Strimitzer/Vock, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988), Tz 194/3 zu § 8 mwN). Dass Frau ***3*** und Frau ***4*** tatsächlich als Haushälterin für die Privatperson E C tätig geworden seien, würde sich eindeutig aufgrund einer Nachschau durch die Finanzpolizei vom 29.9.2015 ergeben. Dass die Räumlichkeiten ***2*** auch zur Repräsentation (Besuch angehender Kunden) verwendet würden, würde nichts am Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung ändern.

Abschließend sei zu diesem Punkt festzuhalten, dass das Objekt ***2*** keineswegs den Eindruck einer Hotelanlage vermitteln. Vielmehr würde es sich um ein modernes zweigeschossiges Wohnhaus handeln und sich die betriebliche Nutzung durch die Beschwerdeführerin auf die Räumlichkeiten im Keller (als Lager) beschränken.

So würde das Gebäude über ein großzügig dimensioniertes Wohn-/Esszimmer (ca. 53 m²) verfügen, in dem ein Fitnessgerät aufgestellt sei. Der in der Beschwerde als „Aufenthaltsraum für Kunden“ bezeichnete Raum würde einem modern ausgestatteten Gästezimmer (Flachbildschirm) in einem Einfamilienhaus entsprechen.

Tz 22 Abos Zeitschriften:

Die Formulierung der Beschwerde würde den Eindruck erwecken, als würden die abonnierten Zeitschriften zur Ausstattung von Hotelzimmern verwendet werden. Tatsächlich sei dies aber nicht der Fall, sondern würden diese Zeitschriften vom Geschäftsführer selbst benutzt. Als betrieblich veranlasst würden nur jene Zeitschriften anerkannt werden können, die einen Bezug zum Geschäftsgegenstand der Beschwerdeführerin hätten (Abos für Home und Flair). Bei den übrigen Zeitschriften sei aber keine betriebliche Veranlassung erkennbar, weswegen die Aufwendungen nicht anerkannt werden hätten können. Die Eignung einer Zeitschrift, fallweise für den Betrieb bedeutsame Informationen zu bieten, würde nichts daran ändern, dass solche Zeitungen wie ein Motorsport-Magazin Wirtschaftsgüter darstellen, die ihrer Natur nach dem privaten Lebensbereich zugerechnet werden würden müssen (vgl. UFS 19.01.2004, RV/0222-F/02).

Mit **Eingabe vom 21. August 2017** wurde beantragt, die Beschwerde vom 30. Jänner 2017 gegen die Bescheide über Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2012, 2013 und 2014 vom 19. Dezember 2016 zur Entscheidung dem Bundesfinanzgericht vorzulegen (**Vorlageantrag**).

Dieser Antrag erfolgte sowohl von der Firma „A“ als auch der Firma C (wortgleich).

Mit **Eingaben vom 24. August 2017** wurde beantragt, die Beschwerde vom 4. Mai 2017 gegen die Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2012, 2013 und 2014 vom 19. Dezember 2016 zur Entscheidung dem Bundesfinanzgericht vorzulegen (**Vorlageantrag**).

Mit **Vorlagebericht vom 30. August 2017** wurden gegenständliche Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Das vorlegende Finanzamt beantragte darin die Beschwerden als unbegründet abzuweisen.

Mit **E-Mail vom 18. April 2021** wurde die belangte Behörde seitens des nunmehr zuständigen Richters über weitere Sachverhaltselemente befragt. Mit **E-Mail vom 16. April 2021** wurden hierzu folgende Ausführungen übermittelt:

Tz. 4 Vorsteuer aus den Rechnungen ***5***:

Handelt es sich hier um einen Kleinunternehmer? Lässt sich feststellen, ob ***5*** die USt bezahlt hat?

*Aufgrund der vorgelegten Rechnungen (2 Kopien im Arbeitsbogen) wurden diese dem Unternehmen ***5*** F in Wels zugeordnet, bei dem es sich im gegenständlichen Zeitraum um*

einen Kleinunternehmer gehandelt hat.

*Umsatzsteuer wurde von ***5*** F bis einschließlich 2016 nicht abgeführt.*

Tz. 13 Tz. 21: Haus ***2*** :

Wird das Gebäude auch für betriebliche Zwecke genutzt? Ich gedenke eher schon?

Gibt es hierzu eine Plan bzw. eine Aufteilung? Könnte es sein, dass die Haushälterin auch den betrieblichen Teil geputzt hat?

Warum wurde nicht wie im Vj (2011) die Differenz zur Renditemiete als vA angesetzt, sondern die nicht abzugsfähige Miete (21.600,00)?

Nutzung Gebäude – siehe dazu auch Tz. 24 lt. BP-Bericht:

im Keller werden einige Räume als Lager für BH Unterlagen, Sessel etc. genutzt (siehe Fotos – leider etwas verwackelt); ursprünglicher Bauplan und Bauplan mit Anmerkungen wird beigelegt. Im Gegensatz zum ursprünglichem Bauplan wurde im 1. Stock das eingezeichnete Büro nicht realisiert, sondern ein Gästezimmer verwirklicht.

Zu Lohnaufwand Haushälterin:

Rechts Antwort C = Auszug aus Mailbeantwortung vom 3.11.2016

[...]

*Bei der Finpol Befragung von Frau ***3*** gab diese an, dass sie nur geringfügig (Wäsche) am Dienstort ***2*** beschäftigt sei.*

*Mit der Vorgängerin (Frau ***4***) von Frau ***3*** wurde im Oktober 2016 telefonisch Kontakt aufgenommen, diese war ebenfalls nur als Haushälterin im Wohnhaus ***2*** beschäftigt.*

Zu nicht abzugsfähige Miete (21.600) als vA.

Dieser Teil wurde nicht von der GmbH von Herrn C eingefordert.

Tz. 19 Aufwendungen C:

Ich gehe davon aus, dass Frau H die Freundin von Herrn C ist, stimmt das?

Sie ist auch Arbeitnehmerin bei der Fa. C – in welchem Bereich ist sie hier tätig?

*Frau H war (ist?) die Begleiterin von Herrn C, sie hatte im Prüfungszeitraum ihren Nebenwohnsitz bei Herrn C (Adresse ***2***) gemeldet.*

Im Prüfungszeitraum bzw. bis einschließlich des Zeitraumes der Durchführung der BP stand Frau H in keinem Dienstverhältnis mit Fa. C/A.

Tz. 20 Geschenke, Wein:

Wurde hier eine vollständige „Belegprüfung“ durchgeführt?

Soweit die Belege vorgelegt (siehe Tz. 1 BP-Bericht) wurden, wurde eine vollständige Belegprüfung durchgeführt.

Mit **Beschluss vom 20. April 2021** wurden der Beschwerdeführerin in Wahrung des Parteiengehörs die vorgenommenen Ermittlungsschritte zur Kenntnisnahme übermittelt.

Weiters wurden folgende Fragen gestellt:

*Vorsteuer ***5***:*

*Stimmt die Annahme des Finanzamtes, dass es sich hierbei um den Unternehmer ***5*** F handelt? Unter diesen Gegebenheiten wäre allenfalls davon auszugehen, dass es sich hierbei um einen sogenannten Kleinunternehmer im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG handelt.*

Falls es hierzu nähere/andere Informationen gibt, ersuche ich um Vorlage aussagekräftiger Unterlagen.

*Haus ***2*** :*

Ich ersuche um Stellungnahme zu den Ausführungen des Finanzamtes.

*War Frau ***4*** bzw. Frau ***3*** auch in anderen Gebäuden/Bereichen der Gruppenmitglieder tätig?*

Falls ja, ersuche ich um Vorlage aussagekräftiger Unterlagen.

*Ich ersuche auch um Vorlage der Dienstverträge mit den beiden Frauen ***4*** und ***3***. In welchem Stundenausmaß waren die beiden Frauen beschäftigt?*

Weitere Fragen:

Gibt es Unterlagen/Aufzeichnungen aus denen hervorgeht, dass die Aufwendungen lt. Tz. 19 des BP-Berichtes (Aufwendungen Herr C) einem Werbeaufwand zuzurechnen sind?

Wo war der strittige Wäschetrockner im Einsatz; wo befindet sich die „Tänzerin“ (als Restaurierung bezeichnet); ...

Ebenso ersuche ich um klare Darstellung der Werbewirkung der Positionen unter Tz 20 (Geschenke und Wein). Bitte beachten sie hierbei die Bestimmungen des § 12 KStG bzw. § 20 EStG!

Ich ersuche hierbei um klare Nachweise vor allem folgender Positionen:

- Preis für Golfturnier/Kaffee (2.966,88 €; Geschenke; ...).

Ich ersuche um klare Darstellung folgender Positionen:

- 2xPortable Cabine, hot stamping, swing dore Louis Vuitton (2013: 4.839,34 €).

Am **11. Mai 2021** fand in den Räumlichkeiten des Gerichts ein **Erörterungstermin** unter Anwesenheit des Senatsvorsitzenden, des Geschäftsführers, des Steuerberaters, der Amtsvertreterin sowie der Prüferin statt.

Dabei seien die einzelnen Punkte umfassend zur Sprache gekommen.

In der diesbezüglich verfassten **Niederschrift** wurden folgende Ergebnisse festgehalten:

„Tz. 4 Vorsteuer aus Rechnungen *5***:**

*Es geht hier darum, ob es sich bei der Firma ***5*** um einen sog. KU handelt oder nicht. Auf*

dem vorliegenden Beleg ist die UID Nummer dieser Firma nicht ersichtlich. Falls es sich um einen solchen KU handelt, ist schon aus materiell rechtlicher Sicht keine Vorsteuerabzugsmöglichkeit gegeben (kein Vorsteuerabzug einer gar nicht entstandenen Umsatzsteuerschuld).

BP:

Anhand der Umsatzsteuerbescheide ist klar ersichtlich, dass es sich um einen Kleinunternehmer handelt. Erst ab dem Jahr 2016 wurden die entsprechenden Grenzen überschritten.

Stb:

Hinsichtlich dieses Punktes wird die Beschwerde zurückgenommen.

Tz. 9 Porsche 911 Luxustangente:

Hierzu gibt es mE eine ziemlich klare Rechtslage lt. VO BGBl II 2004/466 (Zeitpunkt der Anschaffung und nicht Nutzung ist relevant).

Gibt es hierzu allenfalls Gründe, warum gegenständlich diese VO nicht anzuwenden wäre?

Stb:

Ich werde mich hinsichtlich dieses Punktes noch entscheiden.

Richter:

Ich möchte diesbezüglich feststellen, dass auch eine allfällige Senatsentscheidung an diese VO gebunden ist, somit würde sich eine Luxustangente von 66,39% ergeben.

Tz. 17 Weiterverrechnete Kosten an C DE:

Meines Erachtens gibt es hier keine unternehmerischen Gestaltungsfreiheit. Die Kosten sind dort zu berücksichtigen, wo sie angefallen sind. Nach der Aktenlage wird die gesamte Verwaltung von Österreich durchgeführt; dafür sind jedenfalls Kosten zu verrechnen. Die Zurechnung des Finanzamtes erfolgte analog der von der Bf. selbst vorgenommenen Zurechnung in Vorjahren.

Sie selbst haben Vorjahre als Vergleich angesetzt. Ich ersuche um Darstellung, warum die Berechnung des Finanzamtes (der Betriebsprüfung) nicht stimmen sollte. Allenfalls ersuche ich um klare Nachweise, welche Kosten tatsächlich angefallen sind. Die verrechneten Kosten wären in Deutschland natürlich als Aufwand zu berücksichtigen.

Richter:

Die Beträge wurden von der Betriebsprüfung in rechtsrichterweise in den jeweiligen Wirtschaftsjahren berücksichtigt.

Stb:

In Hinsicht auf die Weiterverrechnung an C D Deutschland wird die Beschwerde für den gegenständlichen Zeitraum zurückgezogen.

Tz. 18 Stundung Managementvergütung:

Hier erscheint die Darstellung im Bericht relativ klar. Es handelt sich hier um eine Stundung und um keinen Verzicht. Die Managementvergütung wurde mit einem Betrag von 5.000,00/Monat vereinbart. Für August und September wurde lediglich ein Betrag von 2.000,00 p.m. als Erlös verbucht; 3.000,00 wurden gestundet – dies stellt also nach wie vor eine Forderung dar. Bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ist hierbei aber jedenfalls von einer Erfolgswirksamkeit auszugehen (im Gegensatz zu einem Einnahmen-Ausgaben-Rechner).

Stb:

In Hinsicht auf die Weiterverrechnung an C D Deutschland wird die Beschwerde für den gegenständlichen Zeitraum zurückgezogen.

Tz. 19: Aufwendungen Herr C (vA):

In diesem Punkt geht es um zahlreiche Aufwendungen, welche jedenfalls (auch) die Privatsphäre des Geschäftsführers betreffen. Hierbei hat der VwGH eine ziemlich strenge Rechtsprechung entwickelt. Es sind hier klare unmissverständliche Nachweise (Glaubhaftmachung genügt nicht) erforderlich.

Das Finanzamt hat in diesem Bereich im Schätzungswege bereits Aufwendungen berücksichtigt:

- Reisekosten Inland (2012:2.000,00; 2013 und 2014: jeweils 1.000,00)*
- Arbeitskleidung (2012 und 2013: jeweils 1.000,00; 2014: gesamten Betrag)*
- Ausgaben für Wein (95% der Aufwendungen wurden berücksichtigt)*

Um hier einen erheblichen Verwaltungsaufwand zu vermeiden, wäre hier allenfalls eine einvernehmliche Pauschallösung praktikabel.

Es wäre für jede einzelne Position ein „Nachweis“ über die ausschließliche und unzweifelhafte betrieblich bedingte Nutzung zu erbringen. Auch nur bei der „Möglichkeit“ einer privaten (Mit)Veranlassung wäre kein betrieblicher Zusammenhang zu unterstellen.

Ich denke hier, dass hier ein pauschaler Ansatz eine verwaltungsökonomische Lösung wäre.

Allenfalls wäre eine Erhöhung der vom Finanzamt angesetzten Beträge anzudenken.

Allerdings, wie schon vorher erwähnt, wäre dies bei einer Senatsentscheidung wohl nicht so zu lösen.

Gf:

Bei diesen Reisen habe ich geschäftliche Kontakte geknüpft und auch tatsächlich Geschäfte abgewickelt. Meine Freundin hat mich hier tw. begleitet, um mich dabei zu unterstützen. Sie ist zwar nicht in der Firma angestellt, aber immer wieder für sie tätig.

Bei der Golf-Challenge in S waren zahlreiche Hotelbesitzer und –manager anwesend. Hierbei wurden jedenfalls zahlreiche zielführende geschäftliche Kontakte geknüpft.

Wenn ich bei einem Kunden nächtige, nehme ich mir natürlich nicht das billigste Zimmer, da ich

hier auch entsprechend auftreten will (zu Turmsuite im Saalbacherhof).

Erwähnen möchte ich aber auch noch, dass ich bei keiner meiner Reisen Tagesgelder beansprucht habe – diese würden mir wohl zustehen.

Zu den Getränken (Bar/Minibar) ist zu bemerken, dass ich dabei Kunden eingeladen habe.

Richter:

Dann wären wir beim Bewirtungsaufwand, welcher bei klarem Nachweis (wer wurde zu welchem Anlass bewirtet) zur Hälfte abzugsfähig wäre. Auch hier wäre ein Nachweis jeder einzelnen Bewirtung zu erbringen.

Stb:

Bei den Anlagegütern erscheint die Beurteilung als verdeckte Ausschüttung nicht gerechtfertigt zu sein.

*Die Solardusche befindet sich beim Objekt ***2***.*

Richter:

Die im Jahr 2012 angeführte Mustertasche (wird vom Gf. auf Geschäftsreisen genutzt) könnte allenfalls die Anforderungen erfüllen. Die übrigen Taschen sind als „Damenhandtaschen“ zu werten und wurden offensichtlich weiterverschenkt, sind also als Anlagevermögen jedenfalls falsch. Diesbezüglich wäre ein klarer Werbeaufwand nachzuweisen (Produkt- und Leistungsinformation).

Eine verdeckte Ausschüttung wäre bei dieser Sachlage mE allerdings eher zu verneinen.

Um unnötigen Verwaltungsaufwand zu vermeiden, wäre allenfalls eine Erhöhung der Aufwendungen für Inlandsreisen um 50% anzudenken.

Vorsitzender:

Diesem Vorschlag kann ich mich allerdings nicht anschließen.

Richter:

Ich halte hiermit fest, dass in Bezug auf die Auslandsreisen für jede einzelne Reise für die betriebliche Veranlassung ein Nachweis vorzubringen ist. Ein allenfalls im Einigungswege anzuerkennenden Pauschbetrag wäre anzudenken (2012: 3.000 €, 2013: 1.500 €, 2014: 1.500 €) – analog zu den Inlandsreisen.

Richter:

In Bezug auf die Arbeitskleidung hat meines Erachtens das FA einen korrekten Betrag berücksichtigt. Die Kürzung im Jahr 2014 wurde offensichtlich übersehen (Jeans).

Gf:

Hierbei handelt es sich tw. um Kleidungsstücke für Fotoshootings und Werbung. Ein Mitarbeiter

hatte keinen ordentlichen Anzug, daher wurde ein solcher gekauft, um einen ordentlichen Auftritt zu ermöglichen (2013: 1.000,00).

Richter:

Das ändert aber nichts an der Tatsache, dass es sich hier weitaus überwiegend um bürgerliche Kleidung handelt, welche nach ständiger Rechtsprechung klar dem steuerlichen Abzugsverbot unterliegt. Meines Erachtens hat hier das Finanzamt bereits einen sehr großzügigen Betrag akzeptiert.

Ich habe hier den Eindruck, dass trotz der Angebote eine Einigung schwer möglich sein wird. Ohne Pauschallösung ist hier also für jede einzelne Position ein geeigneter Nachweis zu erbringen, dass kein Repräsentationsaufwand vorliegt.

Tz. 20 Geschenke und Wein:

Auch hier gilt dasselbe wie bei Tz. 19.

Die Ausgaben für Wein wurden zu 95% anerkannt, die Ausgaben für Geschenke wurden nicht anerkannt.

„Aufmerksamkeiten“ sind nicht abzugsfähig; ebenso Einladungen zu geselligen Veranstaltungen. Auch hierzu gibt es eine klare (strenge) VwGH-Rechtsprechung. Warum sollte eine Golfmitgliedschaft betrieblich bedingt sein?

Ich ersuche um NACHWEIS zu jeder einzelnen Position, ob es sich hierbei um allfälliges Leistungsentgelt handelt.

Weiters ersuche ich um klaren NACHWEIS einer unmittelbaren Werbewirksamkeit (Fotos in Zeitungen, ...) einzelner Geschenke.

Bei den Punkt Geschenke und Wein ist darauf hinzuweisen, dass bei den Ausgaben für Wein bereites 95 % als Aufwendungen berücksichtigt wurden (2012: 13.343 €, 2013: 14.402 €, 2014: 10.814 €). Dieser Ansatz entspricht nicht der Rechtsprechung des VwGH (zu § 20 Abs. 1 Z 3).

Den Motiven warum der Repräsentationsaufwand getragen wird, kommt keine Bedeutung zu. Es ist unmaßgeblich, ob man sich dem Aufwand hätte entziehen können oder ob er ausschließlich im betrieblichen Interesse lag (VwGH 24.2.2010, 2006/13/0119; 17.4.2013, 2009/13/0065). Selbst dann nicht, wenn Geschenke mit Werbewirksamkeit übergeben werden (BFG RV/5100877/2013).

Unter Berücksichtigung einer Gesamtlösung würde allenfalls hier aber keine Änderung vorgenommen werden (bei den Weinaufwendungen). Bei den nicht berücksichtigten Geschenkaufwendungen wären allenfalls in einer einvernehmlichen Lösung dieser Betrag nicht zu ändern. In einem Senatsverfahren muss allerdings natürlich auch zu diesem Punkt eine gesonderte Diskussion geführt werden.

*Es wurde in diesem Punkt zum Beispiel auch ein Aufwand für *Club* (rd. 4.000,00 €). Ein betrieblich bedingter Aufwand kann hier wohl kaum gefunden werden.*

Gf:

Ich bin hier Mitglied um Werbung zu machen – um auch als Sponsor aufzutreten.

Richter:

Um bei einem Golfclub als Sponsor aufzutreten, wird man wohl nicht zwingend auch Mitglied sein müssen. Hier sehe ich einen klaren Repräsentationsaufwand.

Aufgefallen sind mir zum Beispiel auch 2 Karten für Konzert Howard Carpendale.

Gf:

Hier habe ich wahrscheinlich zwei Kunden eingeladen.

Geschenke sind hier unbedingt notwendig um mit den Kunden in Kontakt zu kommen und zu bleiben.

Richter:

Gerade dieses Kontaktargument ist allerdings durch den Begriff der nichtabzugsfähigen „Repräsentation“ umfasst.

Offensichtlich gibt es auch hier keinen gemeinsamen Nenner.

Es ist also auch hier für jede einzelne Position ein NACHWEIS zu erbringen, dass kein Repräsentationsaufwand vorliegt.

Tz. 21 Dienstverhältnisse – Haushälterinnen:

Dieser Punkt steht wohl im Zusammenhang mit Tz. 13.

Lt. Ermittlungen der Finanzpolizei waren die Haushälterinnen ausschließlich im Privathaus des Geschäftsführers tätig.

Richter:

*Ich weise darauf hin, dass die beiden Frauen ausgesagt haben, dass sie ausschließlich im Gebäude ***2*** tätig waren.*

Gf:

Diese Aussage ist richtig. Die beiden Frauen wurden aber mit diesem Betrag ausschließlich für den betrieblich genutzten Teil entlohnt. Für allfällige privaten Tätigkeiten (bügeln meiner Hemden) gibt es eine zusätzliche Entlohnung.

Richter:

*Frau ***4*** war 13h pro Woche und Frau ***3*** 9,5h pro Woche für den betrieblich genutzten Teil beschäftigt (lt. Lohnzettel). D.h. neben z.B. 52h/Monat (4*13h) war Frau ***4*** auch noch für den Privatbereich zuständig und wurde dafür extra entlohnt.*

Gibt es Nachweise für die Reinigungskräfte, dass diese für den privaten Bereich extra entlohnt wurden.

Gf:

Hierzu gibt es keine Nachweise.

Richter:

Dem habe ich wohl nichts mehr hinzuzufügen.

Tz. 13 außerbilanzielle Zurechnung ***2*** (vA):

Hier geht es nur um die verdeckte Ausschüttung. Vom Finanzamt wurde der außerbücherlich zugerechnete Betrag (Miete und Betriebskosten) als vA gewertet, da sich an dieser Adresse die Privatwohnung des Geschäftsführers befindet und dieser dort mit seiner Familie wohnt. Seitens der Bf. wurden diese Beträge nicht eingefordert.

Falls es sich tatsächlich um die privat genutzte Wohnmöglichkeit des Geschäftsführers samt Familie handelt, liegt wohl eine Zuwendung der Beschwerdeführerin an den Anteilsinhaber vor – somit eine vA.

Richter:

Das FA verweist auf die Besprechung in der VOR BP vom 17.04.2014. Hier wurde in Abstimmung mit dem Stb. Eine einvernehmliche Aufteilung des Gebäudes vorgenommen (40% betrieblich, 60% privat).

Damals wurde die Renditemiete mit einem Betrag von 47.952,00 € festgesetzt. Bei der VOR BP wurde die Differenz zur nichtabzugsfähigen Miete (21.600,00 €) als verdeckte Ausschüttung berechnet (26.352,00 €). Nachdem der Restbetrag von der Gesellschaft vom Gf nicht eingefordert wurde, ist nunmehr dieser Restbetrag ebenfalls als verdeckte Ausschüttung zu verrechnen (21.600,00 €), sodass die gesamte Miete, welche den vom Geschäftsführer genutzten Anteil entspricht einer vA zugeführt wurde.

Stb:

Die Vereinbarung mit dem damaligen BP ist nunmehr obsolet, da man mittlerweile zur Auffassung gekommen ist, dass das Gebäude weitaus überwiegend zu Werbezwecken betrieblich genutzt wird und hinsichtlich des privaten Anteils lediglich ein Teil der einer normalen Wohnung für 2 Personen anzusetzen ist. Die damalige Vereinbarung, dass ein Anteil von 40% betrieblich und 60% für Wohnzwecke des Gf genutzt wird, ist meines Erachtens obsolet.

Richter:

Die BP übergibt Fotos des Gebäudes aufgrund der Besichtigung vom 09/2015 und 10/2016.

Stb:

Ich stelle hiermit den Antrag, dass der für Wohnzwecke genutzte Teil des Gf mit einem monatlichen Betrag von 2.000 € (Miete) als angemessen erachtet wird.

Gf:

An der Ausgestaltung und Einrichtung der Räume ist erkennbar, dass es sich hierbei um Räumlichkeiten für Werbung handelt. Schon der Eingangsbereich lässt eher auf eine Hotellobby als auf einen Eingang eines Privathauses schließen.

Bei dem Gebäude handelt es sich um ein repräsentatives Gebäude um Kunden die Produkte der Beschwerdeführerin zu präsentieren. Die Zimmer sind weitgehend als Hotelzimmer zu erkennen. In allen Räumen befinden sich Produkte der Firma A/C. Diese werden den Kunden entsprechend präsentiert.

Richter:

Anhand der vorgelegten Fotos wird eine Beurteilung hinsichtlich des tatsächlichen Werbeaufwand vorzunehmen sein.

Sie wohnen aber doch tatsächlich auch in diesem Haus?

GF:

Ja ich wohne auch in diesem Haus, benutze aber kaum Räumlichkeiten. So ist das Zimmer im Obergeschoss (Schlafraum, 31,81m²) als Hotelzimmer eingerichtet.

Ich wohne beinahe alleine in diesem Haus; ich bekomme fast nie (privaten) Besuch.

Richter:

In welchem Raum wohnen sie nun tatsächlich?

Gf:

In dem vorhin genannten Raum.

Richter:

Ihre Freundin hat hier aber ihren Nebenwohnsitz gemeldet und ihre Tochter wird sie doch auch gelegentlich besuchen, sie wird dann auch wohl in diesem Gebäude wohnen.

Gf:

Das ist richtig.

Meine Tochter ist aber nur sehr selten auf Besuch; wohnt dann natürlich hier.

AV:

Diese neue Vorgangsweise wurde im BP Verfahren 2016 nie erwähnt und ich möchte auf die Rechtsprechung zur Erstaussage hinweisen. Eine Erstaussage besitzt mehr Glaubwürdigkeit.

Vorsitzender:

Zu dieser neuen Darstellung wird noch Literaturstudium notwendig sein (Gebäudeaufteilung).

Anmerkung Richter:

Es wurden zahlreiche Bilder seitens der Finanzbehörde als auch seitens des Gf übergeben, auf denen die Einrichtung der einzelnen Räume ersichtlich ist. Es wird wohl der Senat zu entscheiden haben, welche Räume tatsächlich ausschließlich betrieblich genutzt angesehen werden können. Zur Aufteilung ist auch noch die entsprechende Rechtsprechung zu würdigen.

Es ist aber doch festzuhalten, dass es sich hierbei um ein Gebäude handelt, in welchem der Geschäftsführer tatsächlich seine privaten Wohnbedürfnisse abdeckt.

Tz. 22 *Abos Zeitschriften:*

Zu diesen Zeitungen gibt es hier ebenfalls eine klare Rechtsprechung (z.B. 96/14/0098). Nachdem die Zeitschriften tatsächlich im Privathaus des Geschäftsführers aufliegen, scheint hier ein Abgehen von der Ansicht des Finanzamtes schwer möglich zu sein.

Gf:

*Die Zeitschriften werden im Umlauf den Mitarbeiter zur Verfügung gestellt und liegen nicht nur im Gebäude ***2*** auf. Sie dienen dazu um sich Ideen für künftige Projekte zu holen.*

Richter:

*Dies ist mir allerdings neu, ich dachte diese Zeitschriften liegen im Haus ***2*** auf. Ich möchte allerdings doch anmerken, dass es sich hierbei doch Großteils um Zeitschriften handelt, welche auch Interesse für „Jedermann“ haben könnten.*

Die neue Darstellung wird allerdings zu würdigen sein.

Richter:

Hinsichtlich WA ist darauf hinzuweisen, dass sich die VOR BP nur auf das Jahr 2011 bezogen hat. Für den Zeitraum 2012 bis 2014 wurden lediglich eine Nachschau durchgeführt. In Anlehnung an die Rechtsprechung des VwGH (5.7.1999, 98/16/0145) ist darin keine Wiederholungsprüfung zu erkennen. Neue Tatsachen sind jedenfalls unstrittig hervorgekommen.

Stb.

Die tatsächliche Abfolge der BP 2011 hat materiellen Einfluss auf die Jahre 2012, 2013 und 2014 genommen. Inhaltlich war das keine Nachschau, sondern eine Betriebsprüfung.

Mit **Vorhalt vom 18. Mai 2021** wurde diese Niederschrift sowie eine Excel Liste über die vorläufigen Auswirkungen der Beschwerdeführerin zur Kenntnis gebracht.

Weiters wurde folgende Fragen und Anmerkungen übermittelt:

Nach Durchsicht der Niederschrift über die Erörterung hätten sich noch weitere Fragen hinsichtlich der offenen Beschwerden ergeben.

1.) *Ich ersuche um Beschreibung (Ausstattung, Größe, ...) des Büros in der Haidbachstraße. Gibt es in diesem Gebäude auch die Möglichkeit Produkte von A/C zu besichtigen?*

Ich gehe davon aus, dass die Außenprüfung vor Ort vorgenommen wurde, dazu müsste also auch die Prüferin Angaben machen können.

2.) Wie werden die Produkte potentiellen Kunden präsentiert? Gibt es hierzu Kataloge oder Ähnliches?

*3.) Fragen zur Nutzung des Gebäudes ***2*** :*

Aus dem Einreichplan geht jedenfalls hervor, dass dieses Gebäude als „Wohnhaus C“ errichtet wurde.

Das Finanzamt hat in Abstimmung mit dem Steuerberater im Zuge der Prüfung im Jahr 2014 eine Renditemiete festgesetzt. Bei der Erörterung am 11. Mai 2021 stellte der Steuerberater die damals vorgenommene Aufteilung (60%::40%) in Abrede. Ich gehe allerdings davon aus, dass die vereinbarte Renditemiete nicht zur Diskussion steht – lediglich die Aufteilung des Gebäudes (Privat::Betrieb).

Sollte auch die Renditemiete nunmehr in Abrede gestellt werden, so ersuche ich um klare, nachvollziehbare Darstellung einer neuen Berechnung! Die dabei verwendeten Grundlagen und Daten sind ebenfalls vorzulegen.

In welchem zeitlichen Ausmaß wurde das Gebäude durch Kundenbesuche genutzt?

Wer war bei diesen Besuchen anwesend (wer präsentierte die Einrichtung und Produkte)?

Anhand von Anmeldungen, Kalendereintragungen, etc. müsste dies auch nachweislich belegt werden können. Es wird wohl kein Kunde ohne Anmeldung/Einladung gekommen sein.

*Ich ersuche um **Vorlage** diesbezüglicher **aussagekräftiger Unterlagen** – vor allem auch Benennung der Kunden.*

Haben Kunden bei derartigen Besuchen auch in diesem Gebäude genächtigt?

*4.) Ich ersuche die beiliegende Niederschrift **unterschrieben zurückzusenden**. DANKE*

*In einem **Lokalaugenschein** (am 9. Juni 2021) des zuständigen Richters in Anwesenheit des Geschäftsführers und des Steuerberaters wurde das Gebäude „***2***“ besichtigt. Dabei seien auch weitere strittige Punkte zur Sprache gekommen und teilweise Entgegenkommen signalisiert worden. Wiederum sei die Zurücknahme des Antrages auf Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung angekündigt worden.*

*Mit **Eingabe vom 9. Juni 2021** wurden die **Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat zurückgezogen** (sowohl die Beschwerde des Gruppenmitglieds als auch des Gruppenträgers).*

*In einem **Mail vom 17. Juni 2021** gab der zuständige Richter dem Steuerberater seine vorläufige Ansicht der Beschwerdepunkte wieder. Im Falle einer Zurückziehung des Antrages auf Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung, könnte diesen Ansichten nähergetreten werden.*

Bei einer Senatsverhandlung würde die Entscheidung natürlich dem Senat und nicht dem Einzelrichter obliegen.

Mit **Eingabe vom 28. Juli 2021** gab die Amtsvertreterin bekannt, dass nach nochmaliger Überprüfung der ha. Vorliegenden Unterlagen im Jahr 2013 keine Weiterverrechnung von Kosten an die C D DE erfolgt sei.

Anmerkung Richter:

Ursprünglich war der Richter der Ansicht, dass die Zurückziehung des Antrages auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat nicht rechtens sei. Nach näherer Nachforschung war allerdings zu erkennen, dass die vorliegende Zurückziehung den gesetzlichen Bestimmungen entspricht. Auf die Durchführung der mündlichen Verhandlung vor dem Senat wurde demnach verzichtet.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.) Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2012, 2013 und 2014:

Die Wiederaufnahme der Verfahren erfolgte aufgrund von Feststellungen im Zuge einer Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO für die Jahre 2012 bis 2014. Die Beschwerdeführerin wendet hierzu richtigerweise ein, dass diese Zeiträume seitens der Finanzverwaltung schon einmal einer Prüfung unterzogen wurden.

Allerdings fand bei dieser Prüfung (ABNr.: ***1***) im Jahr 2014 für diesen Zeitraum lediglich eine Nachschau gem. § 144 Abs. 1 BAO statt (10/2011 bis 5/2014). Die damalige Außenprüfung hat nur den Zeitraum 2011 betroffen.

Bei der nunmehrigen Prüfung wurden im umfangreichen Bericht zahlreiche Feststellungen dargestellt, welche zu wesentlichen Änderungen der ursprünglichen Bescheide geführt haben; es gab auch Feststellungen, welche bei der Vor-Prüfung nicht festgestellt wurden. Bei der Vorprüfung finden sich Feststellungen im Zusammenhang mit Mietaufwendungen (***2*** ; Wohnungsmiete Gf; Betriebskosten), Repräsentationsaufwendungen, Lebensversicherung, Spenden, Führerscheilverfahren, igE PKW (Zeitraum 02/2012), Vergleich Oberbank, Miete Wohnung Wien.

So gab es bei der Prüfung im Jahr 2016 unter anderem Feststellungen im Zusammenhang mit Forderungsabschreibungen; doppelt verbuchten Rechnungen; Luxustangente PKW; Vorsteuer PKW; Weiterverrechnung Kosten an C D Deutschland; Geschenke; Abos; etc..

2.) Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2012, 2013 und 2014 (es werden hier die Tz. aus dem Prüfbericht beibehalten):

Tz. 2 verdeckte Ausschüttungen:

Unstrittig liegt gegenständlich ein Gruppe im Sinne § 9 Abs. 8 KStG 1988 vor. Die verdeckten Ausschüttungen der Beschwerdeführerin sind in weiterer Folge beim Gruppenträger (Firma „A“) zu erfassen und in weiterer Folge dem Gesellschafter-Geschäftsführer E C zuzurechnen. In untenstehenden Tz. sind unter anderem auch Leistungen angeführt, die der Beschwerdeführerin zugerechnet wurden, welche allerdings unmittelbar dem Geschäftsführer zum Vorteil gelangt sind.

Anmerkung Richter:

Diese Ausführungen werden im Erkenntnis betreffend die Haftungsbescheide (KESt) näher ausgeführt.

Tz. 4 Vorsteuer Rechnungen ***5***:

Hierbei handelt es sich um Rechnungen u.a. für den Kauf von Teppichen von der Firma ***5***. In den vorliegenden Belegen scheint die Beschwerdeführerin als Käuferin auf, das Rechnungsdatum, die Lieferung sowie der Rechnungsbetrag (netto, USt, brutto). Weiters ein Stempel des Liefernden Unternehmens (inkl. Adresse und Telefonnummer).

Die Lieferung hat unstrittig tatsächlich stattgefunden.

Strittig ist, ob ein Vorsteuerabzug bei Vorliegen dieses Beleges zulässig ist oder nicht. Der Vorsteuerabzug wurde versagt, weil die UID-Nr. des Lieferanten auf der Rechnung fehlt und dieser Unternehmer Kleinunternehmer im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 ist.

Den abschließenden Ermittlungen folgend, handelt es sich bei der Firma ***5*** um einen sog. Kleinunternehmer im Sinne des UStG.

Tz. 9: Porsche 911 Luxustangente:

Streitgegenständlicher PKW (Baujahr 06/2008) wurde im Jahr 2012 zu einem Preis von 61.451,75 € durch die Firma C D Deutschland gekauft, der Beschwerdeführerin zur Nutzung überlassen und von dieser weiters dem Geschäftsführer als Dienstfahrzeug zur Verfügung gestellt. Die Aufwendungen wurden seitens der Beschwerdeführerin gebucht.

Der Neupreis dieses Fahrzeuges wurde von der Betriebsprüferin mit einem Wert von rd. 119.000,00 € ermittelt. Dieser Wert wird von der Beschwerdeführerin nicht in Abrede gestellt.

Die sog. Luxustangente wurde somit mit einem Wert von 66,39% errechnet.

Der Anschaffungswert (61.451,75 €) und der Neupreis (119.000,00 €) werden von der Beschwerdeführerin nicht bestritten.

Strittig ist, ob für die Ermittlung der Luxustangente der Neupreis oder der tatsächliche Anschaffungspreis maßgeblich ist.

Für das Jahr 2014 hat die Beschwerdeführerin eine Luxustangente von 34,91% berücksichtigt (Basis: Anschaffungskosten iHv 61.451,75 €; für die Jahre 2012 und 2013 wurde kein derartiger Anteil ausgeschieden).

Tz. 13 außerbilanzielle Zurechnung ***2*** vA:

Seitens der Beschwerdeführerin wurden die Aufwendungen, die private Wohnung des Geschäftsführers betreffend, außerbilanziell dem Gewinn der Gesellschaft wieder zugerechnet. Strittig ist nunmehr, ob durch das Zurverfügungstellen der Wohnung dem Geschäftsführer ein unmittelbarer Vorteil verschafft wurde.

Aus den vorgelegten Unterlagen (Konten) ist nicht ersichtlich, dass die Beschwerdeführerin diesbezüglich Zahlungen vom Geschäftsführer erhalten hätte bzw. dass eine Forderung an den Geschäftsführer eingestellt worden wäre.

Das Aussehen des Gebäudes lässt den klaren Schluss zu, dass es sich bei diesem Gebäude um die private Wohnmöglichkeit der Familie des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin handelt.

Tz. 17 Weiterverrechnung Kosten an C D Deutschland:

Die Firma C D Deutschland (München) beschäftigt kein Personal, sondern nur selbständige Handelsvertreter. Sämtliche Verwaltungstätigkeiten für diese Gesellschaft werden von der Beschwerdeführerin durchgeführt. Die Weiterverrechnung der Kosten erfolgt grundsätzlich nach anteiligen Kosten („pauschal in Anlehnung an die im vergangenen Jahr verursachten Kosten“). 2013 wurden allerdings keine Kosten weiterverrechnet; für 2014 nur Personalkosten in Höhe von 6.000,00 €. 2012 wurden Kosten in Höhe von 32.710,00 € weiterverrechnet.

In Anlehnung an diese Berechnung ist auch in den Folgejahren 2013 und 2014 davon auszugehen, dass Kosten für Mailing, Personal, Versand DE und Porto tatsächlich angefallen sind.

Tz. 18 Stundung Managementvergütungen:

Lt. Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und der deutschen Gesellschaft vom 1. April 2012 zahlt die deutsche Gesellschaft einen Betrag von netto 5.000,00 € monatlich an die Beschwerdeführerin. Für den Zeitraum August und September 2014 wurde lediglich ein Betrag von 2.000,00 € p.m. als Erlös gebucht, der Rest (3.000,00 € p.m.) wurde gestundet. Strittig ist nunmehr, ob auch der gestundete Betrag (2*3.000,00 €) als Erlös zu verbuchen ist. Es ist davon auszugehen, dass die Managementleistungen auch in diesen Monaten zur Gänze erbracht wurden – zumindest wurde nichts Gegenteiliges behauptet. Weiters wurden die Beträge lediglich gestundet.

Tz. 19 Aufwendungen Herr C (vA)

Die Beschwerdeführerin hat diverse Aufwendungen als Betriebsaufwendungen verbucht, welche aber nicht der Sphäre der Gesellschaft zuzuordnen sind (sie wurden demnach seitens der Beschwerdeführerin auch außerbücherlich wieder zugerechnet). Die hier strittigen Aufwendungen sind aus den Beilagen „anlag“, „isth“, „ibug“, rkin_ausl“, „kleid“ ersichtlich. Strittig ist weiters, ob die von der Gesellschaft übernommenen Aufwendungen auch vA darstellen.

- anlag (Anlagevermögen): Hier geht es um Gewinnzurechnungen der gebuchten AfA bzw. die Anschaffungskosten als BMG für die vA. Dabei handelt es sich unter anderem um Rechnungen von Louis Vuitton (Eole 50 Damier; portabele cabin NM und hot stamping; Sitzbank, Tisch, Hocker, Sessel, Liegen, Sonnenschirm – befinden sich im Privatgebäude des Geschäftsführers).
 - isth (Instandhaltung): Diese Arbeiten und Lieferungen wurden an der Adresse ***2*** (Privatadresse des Geschäftsführers) durchgeführt (Solardusche, Restaurierung Porzellanfigur „Tänzerin“, Reparatur Wäschetrockner)
 - ibug (Instandhaltung Betriebs und Geschäftsgebäude): Klimagerät im Gebäude ***2***
 - rkinl_rkausl (Reisekosten Inland; Ausland): Hierbei geht es um Reiseaufwendungen des Geschäftsführers. Aus den Unterlagen (Rechnungen) geht der klare Zweck dieser Reisen oftmals nicht hervor (Sacher Wien, Kitzbühel, Wolfgangsee, Villach, Zell am See, ...) bzw. konnten einige Rechnungen nicht vorgelegt werden. Teilweise wurden diese Reisen mit der Partnerin des Geschäftsführers (Frau G H) durchgeführt. Frau H ist keine Arbeitnehmerin der Beschwerdeführerin bzw. der Firma „A“. Einige Reisen weisen klar auf Teilnahme an Golfturnieren hin (Marbella, Brandlhof, Zell am See, ...). Die gebuchten Beträge umfassen oftmals auch Konsumation an Bar und Minibar.
- Die Betriebsprüfung anerkannte hier Pauschalaufwendungen in Höhe von 2.000,00 € für 2012 und jeweils 1.000,00 € für 2013 und 2014.
- kleid (Kleidung): Nicht anerkannt wurden hier Aufwendungen für Dirndl, Anzug, Damenrock, Stiefel, Jeansjacke, ...

Tz. 20 „Geschenke“ und Wein:

Unter diesem Punkt sind verschiedenste Geschenke an unterschiedliche Personen angeführt. Vor allem Geschenke an Bezugspersonen zu Hotels; teilweise wurden aber auch keine Empfänger genannt. Bei den Geschenken handelt es sich unter anderem um Geschenksets Parfum, Gutscheine, Tickets für vereinigte Bühnen Wien, Preise für Golfturnier, Moderation Golfturnier, Mitgliedsbeitrag Golfclub,

Von den Aufwendungen für Wein wurde seitens der Finanzverwaltung ein Anteil von 95% als betrieblich bedingter Aufwand berücksichtigt. Auf den Etiketten dieser Flaschen befand sich kein Hinweis auf die Beschwerdeführerin.

Folgende Beträge wurden hier als „Privat“ bzw. „Repräsentation“ des Geschäftsführers zugerechnet:

< 2012: gebucht: 35.360,47 €; zugerechnet: 18.226,06 €

< 2013: gebucht: 30.681,10 €; zugerechnet: 9.993,04 €

< 2014: gebucht: 22.402,00 €; zugerechnet: 6.628,56 €

Tz. 21 Dienstverhältnisse (vA) – Haushälterinnen *2*****

Frau ***3*** wurde dabei angetroffen, als sie im Privathaus des Geschäftsführers (***2***) Haushaltsarbeiten (bügeln) durchgeführt hat.

Der Dienstort von Frau ***3*** (und ihrer Vorgängerin) ist im Gebäude ***2*** – Privathaus des Geschäftsführers.

Sowohl Frau ***3*** als auch Frau ***4*** haben angegeben, dass sie ausschließlich im Gebäude ***2*** tätig gewesen sind. Dies hat auch die Beschwerdeführerin in der Beschwerdeschrift so dargestellt. Sie sind/waren dort als Reinigungskräfte angestellt.

Tz. 22 Abos Zeitschriften:

Es handelt sich hierbei um (vorwiegend) Abos von folgenden Zeitungen und Zeitschriften: Motorsport, Österreich, OÖN, News, Flair, Home, Wiener, ...
Seitens der Betriebsprüfung wurden die Zeitschriften Flair und Home anerkannt.
Die Zeitschriften liegen im Haus ***2*** auf.

2. Beweiswürdigung

1.) Wiederaufnahme der Verfahren:

Aus dem Prüfungsauftrag und –bericht betreffend das Jahr 2011 (ABNr.: ***1***) geht klar hervor, dass für den Zeitraum 10/2011 bis 5/2014 lediglich eine **Nachschau** und keine Außenprüfung durchgeführt wurde.

In den entsprechenden Wiederaufnahmebescheiden wurde klar auf die Feststellungen der Prüfung und der diesbezüglichen Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht verwiesen.

Auch wenn man davon ausgehen würde, dass im damaligen Nachschauzeitraum auch jetzige Feststellungen umfasst waren, so sind es darüber hinaus nunmehr auch andere Feststellungen (u.a. Tz. 6; Tz. 7; Tz. 9; Tz. 17; ...).

2.) Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2012, 2013 und 2014:

Tz. 2 verdeckte Ausschüttung:

Gruppenfeststellungsbescheid vom 12. Oktober 2011 über das Bestehen folgender Unternehmensgruppe; Firmenbuchauszüge:

Gruppenträger: Fa. „A“ (Geschäftsführer: E C; Gesellschafter: E C)

Gruppenmitglied: Fa. C (Geschäftsführer: E C; Gesellschafter: Firma „A“)

Tz.: 4 Vorsteuerabzug Rechnungen ***5***:

Hierzu liegen die Rechnungen vom 15.5.2013, vom 18.4.2013 und vom 22.3.2013 mit den oben genannten Merkmalen vor. Die Rechnungsbeträge (inkl. 20% USt) betragen 3.100,00 €, 4.000,00 € und 940,00 €.

Den Darstellungen der belangten Behörde (Umsätze der letzten Jahre) folgend, handelt es sich gegenständlich um einen Kleinunternehmer im Sinne des UStG.

Ein Verzicht auf die hier geltende unechte Steuerbefreiung liegt nicht vor.

Tz. 9 Porsche 911 Luxustangente:

Der tatsächliche Anschaffungspreis ist aus der steuerlichen Mehr/Weniger Rechnung 2014

ersichtlich, in welchem die Beschwerdeführerin eine Luxustangente von 34,91% errechnet hat.
Anschaffungskosten: 61.451,75 €

Der (ehemalige) Neupreis des Fahrzeuges ergibt sich aus der EurotaxGlass's Fahrzeugbewertung, welche von der Betriebsprüferin ermittelt wurde.

Der ehemalige Neupreis betrug demnach 119.300,00 €.

Für die Berechnung der nunmehrigen Luxustangente wurde dieser Wert auf den Betrag von 119.000,00 € abgerundet.

Tz. 13 außerbücherliche Zurechnung ***2*** vA:

Unstrittig wird gegenständliche Wohnung dem Geschäftsführer (auch) für die private Nutzung zur Verfügung gestellt. Die gebuchte Miete und die Betriebskosten wurden als nichtabzugsfähige Aufwendungen seitens der Beschwerdeführerin außerbücherlich dem Gewinn wieder zugerechnet.

Aus den Büchern ist nicht ersichtlich, dass die Beschwerdeführerin irgendwelche Forderungen diesbezüglich an den Geschäftsführer gebucht hätte; Zahlungen wurden ebenfalls seitens des Geschäftsführers nicht geleistet.

Tz. 17 Weiterverrechnung Kosten an C D Deutschland:

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde seitens der Beschwerdeführerin dargestellt, dass die anteiligen Kosten pauschal lt. Vj. verrechnet werden würden. Die Ermittlung für 2012 erfolgte in Analogie zur Rechnung 2933/2011 vom 30.8.2011.

Die Zurechnungen für die weiteren Jahre (2013 und 2014) wurde nunmehr unter Beachtung der AR 3018 vom 30.8.2012 durchgeführt.

Aus der Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und der deutschen Gesellschaft (vom 1. April 2012) ist ersichtlich, dass die deutsche Gesellschaft kein (Verwaltungs)Personal hat. Diese Aufgaben werden zur Gänze von der Beschwerdeführerin durchgeführt.

Tz. 18 Stundung Managementvergütung:

Aus der Vereinbarung vom 1. April 2012 geht klar die Vereinbarung hervor, dass ein Betrag von monatlich 5.000,00 € für Managementleistungen zur Verrechnung kommt. Eine Abweichung von dieser Vereinbarung wurde nicht erwähnt bzw. vorgelegt. Aus den vorliegenden Buchungen geht hervor, dass für die Monate August und September 2014 lediglich ein Betrag von jeweils 2.000,00 € erlösmäßig verbucht wurde. Der Rest von jeweils 3.000,00 € wurde gestundet.

Tz. 19 Aufwendungen Herr C (vA)

Der Inhalt dieser Aufwendungen ist tw. aus dem Buchungstext und den vorgelegten Rechnungen ersichtlich (Lieferadresse: ***2***, Wäschetrockner ***2***, Golf, Aufenthalt Mr u Mrs C, Teilnahme am Abschluss-Turnier Gut Brandlhof, 2xTurnierteilnahme GC Zell am See, ...

Tz. 20 „Geschenke“ und Wein:

Die Beurteilung dieser Aufwendungen erfolgte aufgrund der Bezeichnungen in den Buchungstexten und den vorgelegten Belegen.

Sehr umfangreich sind auch die Aufwendungen für Wein.

Tz. 21 Dienstverhältnisse (vA) – Haushälterinnen *2*****

Im Zuge einer Nachschau der Finanzpolizei (12. Oktober 2015) wurde festgehalten, dass Frau ***3*** beim Bügeln der Kleidung im Keller des Gebäudes beobachtet wurde. Frau ***3*** hat angegeben, nur vor Ort im Haus ***2*** tätig zu sein und nicht im Betrieb der Beschwerdeführerin. Ihre Vorgängerin, Frau ***4***, hat dieselben Tätigkeiten ausgeführt. Auch in der Beschwerdeschrift wurde angegeben, dass diese zwei Frauen im Gebäude ***2*** tätig waren bzw. sind. Auf den Lohnzetteln ist ersichtlich, dass sie als Reinigungskräfte im Ausmaß von 13 bzw. 9,5 Stunden beschäftigt waren.

Tz. 22 Abos Zeitschriften:

Inhalte sind aus den Buchungszeilen ersichtlich.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung)

1.) Wiederaufnahme der Verfahren:

§ 303 Abs. 1:

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a) ...
- b) *Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder*
- c) ...

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

§ 148 Abs. 3 BAO:

Für einen Zeitraum, für den eine Außenprüfung bereits vorgenommen worden ist, darf ein neuerlicher Prüfungsauftrag ohne Zustimmung des Abgabepflichtigen nur erteilt werden

a) *Zur Prüfung von Abgabenarten, die in einem früheren Prüfungsauftrag nicht enthalten waren;*

b) *zur Prüfung, ob die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303) gegeben sind;*

....

Auch wenn oben angeführt wurde, dass im nunmehrigen Prüfungsverfahren (2016) auch andere Feststellungen getroffen wurden, welche in der Vor-BP zu keinen Feststellungen geführt haben, so ist dies nur als Ergänzung dazu zu betrachten, dass grundsätzlich für den Zeitraum ab dem Wj 2012 lediglich eine Nachschau durchgeführt wurde. Falls man unterstellen würde, dass im Jahr 2014 eine Außenprüfung durchgeführt worden wäre, so würden die nunmehrigen Feststellungen ebenfalls eine Wiederaufnahme rechtfertigen, da auch abweichende Feststellungen getroffen wurden.

Zur Begründung ist anzuführen, dass es zulässig ist, in den angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden auf Feststellungen einer Außenprüfung und der diesbezüglichen Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht zu verweisen (vgl. VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172). Genau dieser Verweis ist den streitgegenständlichen Wiederaufnahmebescheiden klar zu entnehmen. Ein Begründungsmangel kann demnach nicht erkannt werden.

Wie schon angeführt, wurde bei der Beschwerdeführerin im Jahr 2014 eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO ausschließlich betreffend das Jahr 2011 durchgeführt (Geschäftsjahr 1.10.2010 bis 30.9.2011).

Für den weiteren Zeitraum (ab 10/2011) wurde lediglich eine Nachschau gemäß § 144 BAO durchgeführt.

Eine Nachschau bildet allerdings kein Hindernis für eine spätere Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO (auch) über den Nachschauzeitraum (vgl. VwGH 21/12/2000, 2000/16/0303). Eine Nachschau stellt nur eine beaufsichtigende Maßnahme zum Zwecke der äußeren Kontrolle dar. Aus dem Ergebnis einer derartigen Kontrollmaßnahme ergibt sich kein Hindernis für eine Buch- und Betriebsprüfung gemäß § 147ff BAO (vgl. VwGH 5.7.1999, 98/16/0145). Eine Wiederholungsprüfung im Sinne des § 148 Abs. 3 BAO kann demnach nicht erkannt werden. In dieser gesetzlichen Bestimmung ist klar angeführt, dass ein neuerlicher Prüfungsauftrag dann nicht ausgestellt werden darf, wenn „eine Außenprüfung bereits vorgenommen worden ist“. Gegenständlich wurde aber damals **keine Außenprüfung**, sondern **eine Nachschau** durchgeführt; dieser Zeitraum ist vom Ausschluss eines neuerlichen Prüfungsauftrages nicht umfasst.

Da, abgesehen vom Argument der „Wiederholungsprüfung“, keine weiteren Einwendungen betreffend Wiederaufnahme der Verfahren vorgebracht wurden, war gegenständlicher Beschwerde (Wiederaufnahme) der Erfolg zu versagen.

2.) Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2012 bis 2014:

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 KStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988, die nicht unter § 8 fallen, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind, nicht abgezogen werden.

Gemäß Z 3 leg.cit. dürfen Repräsentationsaufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 nicht abgezogen werden.

§ 20 Abs. 1 EStG 1988: Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

Z 1 Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

Z 2 lit. a: Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Z 2 lit. b: Betrieblich oder beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, und zwar insoweit, als sie nach allgemeiner Auffassung unangemessen hoch sind. Dies gilt für Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen, ...

Z 3: Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben. ...

Die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 hat offensichtlich nur klarstellende Bedeutung, da diese Kosten schon mangels betrieblicher oder beruflicher Veranlassung im Sinne der §§ 4 und 16 bereits ausgeschlossen sind.

Gemäß der gesetzlichen Bestimmung dürfen Repräsentationsaufwendungen keinesfalls abgezogen werden, ohne Rücksicht auf ihre Veranlassung, ihre Zwangsläufigkeit und ein gegebenes betriebliches (berufliches) Interesse (ein absolutes Abzugsverbot). Ausgenommen ist hier nur der **Bewirtungsaufwand** der **ausschließlich** zu Werbezwecken vorgenommen wird.

Derjenige, der typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als Betriebsausgaben geltend machen will, hat im Hinblick auf die Nähe zum Beweisthema von sich aus nachzuweisen, dass diese Aufwendungen entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung (nahezu) ausschließlich die betriebliche Sphäre betreffen. Der Umstand, dass Aufwendungen einer betrieblichen Tätigkeit förderlich sein können, reicht für die Abziehbarkeit der Kosten alleine **nicht** aus (vgl. VwGH 18.12.2013, 2011/13/0119; VwGH 28.10.2009, 2007/15/0103).

Vor allem bei nicht eindeutig feststellbarer Veranlassung bemüht die Rechtsprechung die Angemessenheit, Zweckmäßigkeit und Notwendigkeit. Es seien zwar Angemessenheit oder Zweckmäßigkeit eines Aufwandes nicht zu prüfen, doch können die Unangemessenheit und Unüblichkeit ein Indiz dafür sein, dass die Aufwendungen nicht betrieblich veranlasst sind (vgl. VwGH 22.1.1992, 91/13/0114).

Diese genannten gesetzlichen Bestimmungen sind bei den folgenden Feststellungen zu beachten.

Tz. 2 verdeckte Ausschüttungen:

Bei den oben genannten Firmenverflechtungen (Gruppe; gleicher Geschäftsführer) sind

jedenfalls die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen maßgeblichen Bestimmungen von Relevanz.

Die Vereinbarungen müssen demnach,

- < nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen
- < einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- < zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

Anmerkung Richter:

weitere Ausführungen betreffend verdeckte Ausschüttungen finden sich im Erkenntnis über den Haftungsbescheid Kapitalertragsteuer.

Tz. 4 Vorsteuerabzug Rechnungen ***5***:

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 3 müssen Rechnungen folgende Angaben enthalten:

a) Namen und Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers

...

i) soweit der Unternehmer im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, die dem Unternehmer vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.

Wie die Ermittlungen ergeben haben (vgl. hierzu das Ergebnis der Erörterung), handelt es sich bei der Firma „***5***“ um einen sog. Kleinunternehmer (KU) in Sinne des Umsatzsteuergesetzes (§ 6 Abs. 1 Z 27 – unechte Befreiung).

Beim Leistenden (Fa. ***5***) ist die Umsatzsteuerschuld aufgrund seiner Lieferung/Leistung also kraft Gesetzes gar nicht entstanden. Der Leistungsempfänger kann allerdings nur den Betrag an USt (als VSt) abziehen, den der Leistende aufgrund der erbrachten Lieferung/Leistung tatsächlich schuldet (vgl. EuGH 13.12.1989, C-342/87, Genius Holding). Eine nur aufgrund der Rechnung geschuldete Umsatzsteuer ist grundsätzlich nicht abzugsfähig (vgl. EuGH 15.3.2007, C-35/05, Reemtsma).

Es fehlt also an der materiellen Voraussetzung der Steuerschuld und somit der Vorsteuerabzugsberechtigung.

Im Übrigen wird darauf hingewiesen, dass die Firma ***5*** **keine** Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt hat.

Tz. 9 Porsche 911 Luxustangente:

Hierzu gibt es eine klare Bestimmung (VO zu § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988; BGBl II 2004/466):

§ 1: Aufwendungen oder Ausgaben im Zusammenhang mit der Anschaffung eines Personen- oder Kombinationskraftwagens sind insoweit angemessen, als die Anschaffungskosten inklusive Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe ab dem Kalenderjahr 2005 40.000 Euro nicht übersteigen.

...

§ 2: Bei in gebrauchtem Zustand angeschafften Personen- oder Kombinationskraftwagen, die

nicht mehr als fünf Jahre (60 Monate) nach ihrer Erstzulassung angeschafft wurden, hat eine Kürzung der Aufwendungen oder Ausgaben auf Grund der Verhältnisse zum Zeitpunkt der Erstzulassung des Fahrzeuges zu erfolgen. Eine Kürzung ist vorzunehmen, wenn der Neupreis des Fahrzeuges abzüglich der ortsüblichen Preisnachlässe den Betrag gemäß § 1 übersteigt. Bei in gebrauchtem Zustand angeschafften Fahrzeugen, die mehr als fünf Jahre (60 Monate) nach ihrer Erstzulassung angeschafft wurden, ist hinsichtlich der Kürzung auf die tatsächlichen Anschaffungskosten des Gebrauchtfahrzeuges abzustellen.

Das streitgegenständliche Fahrzeug wurde unstrittig **innerhalb** von fünf Jahren (60 Monaten) nach Erstzulassung **angeschafft**.

Die Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der Erstzulassung (119.000,00 €) haben jedenfalls den Betrag von 40.000,00 € überstiegen.

Gemäß genannter Verordnung sind bei **Anschaffung innerhalb von fünf Jahren** (60 Monaten) nach Erstzulassung, demnach die **Verhältnisse zum Zeitpunkt der Erstzulassung** maßgeblich. Eine nachträgliche Änderung dieser Verhältnisse – nach Überschreiten der 5-Jahresgrenze – ist der Verordnung nicht zu entnehmen. Maßgeblich ist, ob die tatsächliche Anschaffung innerhalb von 5 Jahren (60 Monaten) getätigt wurde und nicht ob die Nutzung diese Frist überschritten hat.

Die errechnete Luxustangente beträgt demnach, wie laut Betriebsprüfung richtig berechnet, **66,39%** (79.000::119.000).

Tz. 13 außerbücherliche Zurechnung ***2*** vA:

Dass es sich hier um keinen betrieblichen Aufwand gehandelt hat, erschließt sich aus der außerbücherlichen Zurechnung der jeweils gebuchten Aufwendungen (Miete, Betriebskosten). Allerdings stellt das Zurverfügungstellen einer Wohnung (eines Hauses) an den Geschäftsführer für private Wohnzwecke eine **unmittelbare Vorteilsgewährung** an diesen und somit eine verdeckte Ausschüttung dar.

Tz. 17 Weiterverrechnung Kosten an C D Deutschland:

Aufgrund der Nahebeziehung zwischen diesen beiden Gesellschaften kann es nicht ausschließlich im Entscheidungsbereich des Managements liegen, welche Kosten tatsächlich verrechnet werden. Es sind die tatsächlich für die deutsche Gesellschaft übernommenen Leistungen zu verrechnen. Ansonsten wäre eine Gewinnsteuerung von Deutschland nach Österreich bzw. umgekehrt möglich.

In Anlehnung an die Aussagen der Beschwerdeführerin im Zuge der Betriebsprüfung erfolgte hier eine Annäherung an Vorjahreswerte. Warum dies in den Jahren 2013 und 2014 nicht so durchgeführt werden sollte, ist nicht zu erkennen. Da die deutsche Gesellschaft kein Personal für diese Aufgaben hat, ist jedenfalls eine derartige Verrechnung vorzunehmen. Dabei handelt es sich nicht um die Richtigstellung von Managemententscheidungen, sondern um die richtige

Zuordnung von tatsächlich geleisteten Tätigkeiten, welche auch entsprechend zu vergüten sind.

Tz. 18 Stundung Managementvergütung:

Tatsache ist, dass die Managementleistungen in voller Höhe erbracht wurden. Lt. genannter Vereinbarung kommt hierfür ein monatlicher Betrag von 5.000,00 € zur Verrechnung. Aufgrund von Zahlungsschwierigkeiten der deutschen Gesellschaft wurde vorerst auf die Zahlung von 3.000,00 € für die Monate August und September verzichtet (Beträge wurden gestundet). Hierzu ist allerdings zu betonen, dass die Beschwerdeführerin ihr Ergebnis gemäß § 124 BAO durch doppelte Buchführung ermittelt – ermitteln muss (GmbH; Unternehmer kraft Rechtsform § 2 UGB). Somit ist nicht der Zahlungszeitpunkt maßgeblich, sondern die Entstehung des Aufwandes oder des Ertrages durch Erbringen der Leistung. Da die Managementleistungen tatsächlich auch in diesen Monaten in vollem Ausmaß erbracht wurden, sind sie auch in voller Höhe als Ertrag auszuweisen (auch gestundete Verbindlichkeiten bleiben als solche bestehen – vgl. VwGH 27.9.2000, 95/14/0079). Die Erhöhung der Erlöse im Wj 2014 in Höhe von 6.000,00 € erfolgen demnach zu Recht. Eine **Stundung** der Vergütungen hat auf die erzielten Erlöse keinen Einfluss.

Tz. 19 Aufwendungen Herr C (vA)

Gemäß den genannten gesetzlichen Bestimmungen dürfen die für die private Lebensführung aufgewendeten Aufwendungen nicht abgezogen werden.

Diese Aufwendungen betreffen vorwiegend nicht der Gesellschaft zurechenbare Aufwendungen, sondern Privataufwendungen des Geschäftsführers.

Nicht abzugsfähig sind auch Aufwendungen für bürgerliche Kleidung, selbst wenn diese ausschließlich während der Berufsausübung getragen wird (vgl. VwGH 17.9.1990, 89/14/0277).

Aufgrund der Allgemeinheit dieser Aufwendungen wäre es an der Beschwerdeführerin gelegen, hier klare und unmissverständliche **Nachweise** (Glaubhaftmachung genügt nicht) vorzulegen, um private Veranlassungen auszuschließen. Dieser Nachweis ist nicht getätigt worden.

Die Beschwerdeführerin führt in der Eingabe vom 19. Juni 2017 (Mängelbehebung) an, dass im Abgabenverfahren nach wie vor das Prinzip der amtswegigen Wahrheitsfindung gilt. Dem ist grundsätzlich zuzustimmen, ausgenommen es handelt sich um Sachverhalte, bei denen nur die Beschwerdeführerin einen näheren Zugang zu den tatsächlichen Gegebenheiten hat. Vor allem bei Aufwendungen, welche eine Nähe zur privaten Lebensführung aufweisen (vgl.

VwGH 18.12.2013, 2011/13/0119; VwGH 28.10.2009, 2007/15/0103). Urlaubsreisen, Kleidung und ähnliches weisen jedenfalls eine derartige Nähe zur privaten Lebensführung auf.

Vor allem wenn es um die mögliche Vermischung von privaten und betrieblichen Aufwendungen geht, muss hier eine klare Unterscheidungsmöglichkeit durch umfangreiche Dokumentation geschaffen werden. Die Beschwerdeführerin führt weiters an, dass ein

besonderer Aufwand gepflegt werden muss, um bei Hotelbetreibern im Geschäft zu bleiben. Das mag richtig sein, die eindeutige betriebliche Veranlassung muss trotzdem klar nachgewiesen werden können.

Seitens des Finanzamtes wurden hier im Schätzungswege bereits Aufwendungen berücksichtigt (2012: 2.000,00 €; 2013 und 2014 jeweils 1.000,00 €).

Im durchgeführten Erörterungstermin konnte seitens der Beschwerdeführerin dargelegt werden, dass tatsächlich doch mehr betrieblich bedingte Fahrten durchgeführt wurden. Im Schätzungswege sind die berücksichtigten Beträge um 50% zu erhöhen.

Tz. 20 „Geschenke“ und Wein:

Hier gelten im Wesentlichen auch die gesetzlichen Bestimmungen, welche bereits in der Tz. 19 genannt wurden.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 3 KStG dürfen **Repräsentationsaufwendungen** bei den einzelnen Einkünften **nicht als Betriebsausgaben** abgezogen werden.

Unmaßgeblich für die Beurteilung von Repräsentationsaufwendungen sind

- < die Motive für die Tragung des Aufwandes,
- < die Möglichkeit, sich dem Aufwand entziehen zu können,
- < das Vorliegen eines ausschließlich betrieblichen Interesses (vgl. VwGH 13.9.1989, 88/13/0193, VwGH 15.7.1998, 93/13/0205).

Grundsätzlich sind Aufwendungen, die dazu dienen, geschäftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen, bei Geschäftsfreunden eingeführt zu werden, um als möglicher Ansprechpartner in Betracht gezogen zu werden, **nicht abzugsfähige** Repräsentationsaufwendungen (vgl. VwGH 13.10.1999, 94/13/0035).

Um Wiederholungen zu vermeiden, wird hier auch auf die umfangreiche und zutreffende Begründung in der Beschwerdevorentscheidung vom 24. Juli 2017 verwiesen.

Da es streitgegenständlich um den weiten Bereich der „Repräsentation“ geht, sind derartige Aufwendungen auch dann nicht abzugsfähig, wenn allenfalls die jeweiligen Empfänger genannt werden.

Die Beschwerdeführerin hat in der Eingabe vom 19. Juni 2017 selbst unmissverständlich dargestellt, dass mit Hotelbetreibern ein besonderer Aufwand gepflegt werden muss, um mit ihnen ins Geschäft zu kommen. Genau diesen Bereich deckt aber der Begriff der „Repräsentation“ ab.

Werbung würde nur dann vorliegen, wenn es sich um eine Produkt- oder Leistungsinformation der Beschwerdeführerin handeln würde.

Nach der Rechtsprechung sind unter Repräsentationsaufwendungen iS der Z 3 alle Aufwendungen zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt sind bzw. im Zusammenhang mit der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften anfallen, aber **auch** sein

gesellschaftliches Ansehen fördern (können), es ihm also ermöglichen zu „repräsentieren“. Den Motiven, warum der Repräsentationsaufwand getragen wird, kommt keine Bedeutung zu. Es ist unmaßgeblich, ob sich der Steuerpflichtige diesem Aufwand hätte entziehen können und ob er ausschließlich im betrieblichen Interesse lag (vgl. VwGH 24.2.2010, 2006/13/0119; 17.4.2013, 2009/13/0065).

Zu den Repräsentationsaufwendungen zählen alle Aufwendungen, die dazu dienen, geschäftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen (vgl. VwGH 13.10.1999, 94/13/0035):

- Diverse Geschenke (vgl. BFG 13.5.2014, RV/6100020/2011)
- Urlaub, Theater, Sportgroßveranstaltungen (vgl. BFG 13.7.2016, RV/2101033/2016)
- Blumen, Kalender, Weihnachtsgeschenke an Klienten (vgl. VwGH 15.7.1998, 93/13/0205)
- Geschenke mit Werbewirksamkeit (Logo, Wein mit Firmenaufschrift, ...- vgl. BFG 1.2016, RV/5100877/2013).

Der Gerichtshof teilt also die Aussage der belangten Behörde, dass Aufwendungen, die ganz allgemein dazu dienen, geschäftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen, bei (künftigen) Geschäftspartnern eingeführt zu werden, um als möglicher Ansprechpartner bzw. potentieller Auftraggeber oder Auftragnehmer in Betracht gezogen zu werden, unter den Begriff der steuerliche nicht abzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen iSd § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 zu subsummieren sind – das auch dann, wenn diese Aufwendungen schlussendlich zu einem Erfolg (Auftrag) führen würden.

Eine Ausnahme vom Abzugsverbot besteht **nur** für die Bewirtung (einschließlich Beherbergung) von Geschäftsfreunden, wobei hier allerdings der klare und unmissverständliche Nachweis erforderlich ist, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt. Unter dem Begriff der Werbung ist dabei eine Produkt- und Leistungsinformation, also eine auf die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit bezogene Informationsleistung, zu verstehen (vgl. VwGH 19.12.2002, 99/15/0141; VwGH 3.7.2003, 2000/15/0159). Eine bloße Glaubhaftmachung, dass die in Rede stehenden Aufwendungen dem Werbungszweck gedient haben, reicht für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen (Ausgaben) nicht aus. Soweit die als Betriebsausgaben geltend gemachten Bewirtungsspesen lediglich der Kontaktpflege dienen und damit nur einen **werbeähnlichen** Aufwand begründen, fallen sie unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 (vgl. VwGH 26.3.2003, 97/13/0108, mwN).

Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes legt somit einen sehr strengen, am Wortlaut des Gesetzes haftenden, Maßstab an. Danach fallen jedenfalls Geschenke an Kunden zu verschiedenen Anlässen unter Repräsentation iSd § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988.

Die Überreichung von Aufmerksamkeiten, die nicht in der Form einer "Bewirtung von Geschäftsfreunden" stattfindet und durch den Beruf eines Steuerpflichtigen bedingt ist, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördert (fördern kann), berechtigt daher nicht zum Abzug als Betriebsausgaben und Minderung von Einkünften.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt dem entsprechend in ständiger Rechtsprechung die

Ansicht, dass Aufwendungen für Weinflaschen, *"wem gegenüber auch immer sie verschenkt werden"*, jedenfalls Repräsentationsaufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 darstellen (vgl. VwGH 30.4.2003, 98/13/0071; VwGH 19.9.1990, 89/13/0174; VwGH 11.7.1995, 91/13/0145; VwGH 26.9.2000, 94/13/0260; VwGH 25.4.2001, 99/13/0221; VwGH 31.7.2012, 2008/13/0069).

Dieser Rechtsansicht sind auch der Unabhängige Finanzsenat (vgl. UFS 14.1.2005, RV/2182-W/02; UFS 26.5.2009, RV/0005-F/08; UFS 13.4.2010, RV/1271-L/08; UFS 22.2.2013, RV/0685-S/10; UFS 26.11.2013, RV/1037-W/06) und das Bundesfinanzgericht (vgl. BFG 21.10.2014, RV/5101320/2012) gefolgt.

Auch gelegentliche Geschenke an Kunden oder Klienten zu besonderen Anlässen sind nicht abzugsfähig (vgl. VwGH 3.10.1990, 89/13/0002; VwGH 19.9.1990, 89/13/0174). Diese sind selbst dann nicht abzugsfähig, wenn sie der Werbung dienen (vgl. VwGH 3.5.2000, 98/13/0198; VwGH 2.8.2000, 97/13/0096; VwGH 10.8.2005, 2005/13/0049).

Aufwendungen für den Besuch von Kabaretts, Kinos, Konzerten, Theater, etc. fallen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a. – auch Eintrittskarten für Geschäftsfreunde.

Auch Einladungen von Geschäftsfreunden zu einem (gemeinsamen) Urlaub sind unabhängig davon nicht abzugsfähig, ob die Einladung nach erfolgreichem Geschäftsabschluss oder in Erwartung weiterer erfolgreicher Geschäfte erfolgt sein sollte (vgl. VwGH 25.11.2002, 98/14/0129).

Wiederholt wird hier nochmals darauf hingewiesen, dass ein **Nachweis** für jede einzelne Ausgabe erforderlich ist – eine Glaubhaftmachung gemäß § 138 Abs. 1 BAO reicht nicht aus (vgl. VwGH 3.5.2000, 98/13/0198; VwGH 26.9.2000, 94/13/0262; VwGH 29.11.2000, 95/13/0026).

Die Beweislast liegt beim Steuerpflichtigen, der den Aufwand geltend macht.

Da auch in weiteren Eingaben der Beschwerdeführerin dieser klare Nachweis nicht gelungen ist, waren die diesbezüglichen Feststellungen anlässlich der Außenprüfung nicht zu beanstanden.

Tz. 21 Dienstverhältnisse (vA) – Haushälterinnen ***2***

Gemäß § 20 EStG gilt hier das Abzugsverbot von Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen. Diese zählen jedenfalls zur privaten Lebensführung und sind somit keine Betriebsausgaben.

Den Ermittlungsergebnissen der Betriebsprüfung und der Aussage der Haushälterinnen folgend, waren die genannten Frauen jedenfalls ausschließlich im Gebäude ***2*** tätig – der Privatwohnung des Geschäftsführers. Somit ist ein betrieblicher Zusammenhang der Aufwendungen zu verneinen und ein unmittelbarer Vorteil an den Geschäftsführer gegeben.

Den Ergebnissen der Besprechungen folgend, sind hier Aufwendungen im Ausmaß der betrieblichen Nutzung des Gebäudes zu berücksichtigen (40%).

Tz. 22 Abos Zeitschriften:

In der Eingabe vom 17. Juni 2019 führt die Beschwerdeführerin hierzu an, dass durch diese Aufwendungen dem Zeitgeist von Hotelzimmern und anderen Räumlichkeiten in Hotels entsprochen werde.

Es gibt ein klares Abzugsverbot für typische – überregionale oder auch bloß lokale – Zeitungen und Zeitschriften von allgemeinem Interesse – auch wenn zur Inspiration für die berufliche Tätigkeit (vgl. VwGH 26.4.2000, 96/14/0098; UFS 19.1.2004, RV/0222-F/02). Ein Indiz für das allgemeine Interesse besteht darin, dass die Schriftwerke in Supermärkten, Trafiken, Tankstellen, etc. erworben werden können (vgl. UFS 7.2.2006, RV/0592-G/02).

Die angeführten Zeitschriften und Zeitungen sind unstrittig dem Bereich des allgemeinen Interesses zuzurechnen.

Einem allfälligen Bezug zum Tätigkeitsbereich der Beschwerdeführerin wurde bereits dadurch Rechnung getragen, dass die Aufwendungen für den Bezug der Zeitschriften Flair und Home als betrieblich bedingte Aufwendungen berücksichtigt wurden.

Tz. 26 Zusammenfassung Gewinnänderungen (Feststellungen Gruppenmitglied):

Diese Daten sind der Beilage zu entnehmen.

Tz. 27 Zusammenfassung BMG verdeckte Ausschüttungen:

Diese Daten sind der Beilage zu entnehmen.

Anmerkung Richter:

Die verdeckten Ausschüttungen werden im Erkenntnis betreffend die Haftungsbescheide (KESt) berücksichtigt.

3.2. 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.

Aufgrund der klaren rechtlichen Vorgaben in Bezug auf die betrieblich bedingten Aufwendungen, welche im Wesentlichen von Umständen des Einzelfalles und der freien

Beweiswürdigung abhängig waren, liegen die Voraussetzungen für eine ordentliche Revision nicht vor.

Beilagen:

Berechnungsblätter Bemessungsgrundlagen

Linz, am 29. Juli 2021