

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ulrike Nussbaumer LL.M. M.B.L. in der Rechtssache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Helmut Allesch, Villacher Straße 209 Tür 4, 9020 Klagenfurt/Wörthersee, über die Beschwerden je vom 18. April 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich je vom 17. März 2017 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren der Körperschaftsteuer 2011 bis 2015, Körperschaftsteuer 2011 bis 2015 sowie gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich je vom 15. März 2017 die Haftung für Kapitalertragsteuer 2011 bis 2015 betreffend nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 08.06.2021 zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerden gegen die Bescheide die **Wiederaufnahme der Verfahren die Körperschaftsteuer 2011 bis 2015** betreffend werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
2. Den Beschwerden gegen die **Körperschaftsteuerbescheide die Jahre 2013 und 2015** betreffend wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.
Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.
Die Bemessungsgrundlagen und die Höhen der festgesetzten Abgaben sind den am Ende der Entscheidungsgründe als Beilagen ./1 (2013) und ./2 (2015) angeschlossenen Berechnungsblättern, die einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses bilden, zu entnehmen.
3. Die Beschwerden gegen die **Körperschaftsteuerbescheide die Jahre 2011, 2012 und 2014** betreffend werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.
Die Bemessungsgrundlagen und die Höhen der festgesetzten Abgabe sind den am Ende der Entscheidungsgründe als Beilagen ./3 (2011), ./4 (2012) und ./5 (2014) angeschlossenen Berechnungsblättern, die einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses bilden, zu entnehmen.
4. Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend **Haftung für Kapitalertragsteuer das Jahr 2011** betreffend wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtenen Bescheide wird abgeändert.

Die nach § 95 Abs. 2 EStG 1988 zum Abzug verpflichtete Beschwerdeführerin wird gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 iVm § 202 BAO und § 224 BAO zur Haftung für Kapitalertragsteuer für 2011 im Betrag von 1.225,15 Euro (Bemessungsgrundlage 3.675,82 Euro) herangezogen.

5. Die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend **Haftung für Kapitalertragsteuer die Jahre 2012 bis 2015** betreffend werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
6. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang

Zwischen den Parteien sind die Fragen strittig, ob die Wiederaufnahmen der Verfahren zu Recht erfolgt und diverse Betriebsausgaben anzuerkennen sind bzw. ob verdeckte Gewinnausschüttungen getätigt wurden; weiters ist zu klären, wie mit einer im Jahr 2001 zu Unrecht gebildeten – in den Streitjahren jedoch nach wie vor bilanzierten - pauschalen Rückstellung zu verfahren ist.

Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) wurde in den Beschwerdejahren vorerst antragsgemäß zur Körperschaftsteuer veranlagt (2011: Bescheid vom 04.02.2013; 2012: Bescheid vom 04.02.2014; 2013: Bescheid vom 28.07.2014; 2014: Bescheid vom 01.02.2016; 2015: Bescheid vom 06.04.2016).

Im Zuge einer am Sitz der Bf. durchgeführten Außenprüfung die Umsatz-, und Körperschaftsteuer 2011-2015 betreffend, wurden - soweit für das gegenständliche Verfahren von Relevanz - diverse Aufwendungen im Zusammenhang mit Kundengeschenken, Bewirtung und Zeitungen nicht als Betriebsausgaben anerkannt; des weiteren wurden Ausgaben, die für Besuche des „Genfer Autosalons“ aufgewendet worden waren, sowie die als zu gering erachtete Verzinsung des Verrechnungskontos des Gesellschafters A als verdeckte Gewinnausschüttungen qualifiziert.

Die belangte Behörde schloss sich der Rechtsansicht der Betriebsprüfung an, nahm die Verfahren betreffen Körperschaftsteuer 2011-2015 wieder auf und erließ je am **17.03.2017** die nunmehr verfahrensgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheide. In einem wurde die Bf. als Abzugsverpflichtete mit Bescheiden datierend je mit **15.03.2017** als Folge der verdeckten Gewinnausschüttungen zur Haftung für Kapitalertragssteuer die Streitjahre betreffend herangezogen.

Dagegen richteten sich die jeweils mit **18.04.2017** datierenden Beschwerden der steuerlich vertretene Bf.; darin wird einerseits die Behandlung der Reisen nach Genf sowie der Zinsanpassungen als verdeckte Gewinnausschüttungen, sowie andererseits die Nichtanerkennung diverser anderer Betriebsausgaben als unrichtig moniert. In einem wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

Nachdem die Bf. am **20.04.2017** aufgefordert worden war, Mängel der Beschwerden zu beheben, führte sie im Schriftsatz vom **11.05.2017** zur Haftung einerseits aus, dass der „Genfer Autosalon“ für einen Versicherungsmakler mit hohem Anteil an Kfz-Versicherungsabschlüssen - wie sie einer ist - eine wichtige Informationsquelle über Entwicklungen und Neuerungen darstellen würde; die jeweiligen Tagesreisen seien *„nahezu ausschließlich beruflich veranlasst“*. Andererseits sei das infrage stehende Verrechnungskonto ohnedies mit 3,5 % verzinst worden; für das Girokonto (und einen langfristigen Kredit) - auf dessen Sollzinssatz zum jeweiligen Bilanzstichtag die Darlehenszinsen durch die Betriebsprüfung erhöht worden waren - seien im strittigen Zeitraum tatsächliche Bankzinsen von insgesamt Euro xxxxxx angefallen. Dem erhöhten Zinsertrag am Verrechnungskonto auf insgesamt Euro xxxxx stehe sohin ein tatsächlicher Zinsaufwand von Euro xxxxxx gegenüber, was einem Mehrbetrag von 119,34% entspreche; ohne Berücksichtigung der Zinsen für den langfristigen Kredit betrage der tatsächliche Zinsaufwand im Prüfungszeitraum Euro xxxxx, was bei Zinserträgen von insgesamt Euro xxxxx zu einem Mehrbetrag von 492,21 % führe. Insgesamt seien sohin die Voraussetzungen für die Behandlung dieser beiden Positionen als verdeckte Gewinnausschüttungen nicht gegeben. In Bezug auf die nicht anerkannten Betriebsausgaben im Zuge der Veranlagung zur Körperschaftsteuer erstattete die Bf. ebenfalls weiteres Vorbringen, wonach - verkürzt dargestellt - sämtliche Ausgaben betrieblich veranlasst und somit anzuerkennen seien. Hinsichtlich der Wiederaufnahme der Verfahren gab die Bf. zu bedenken, dass die nunmehr monierten Positionen „Kundeneinladungen/Bewirtung“ in der Außenprüfung die Jahre 2007-2009 betreffend nicht beanstandet worden waren, weshalb kein Grund für die Wiederaufnahme der Verfahren vorliegen würde. Schließlich brachte die Bf. weiter vor, dass für ungewisse Storni von Versicherungsprovisionen (unzulässige) pauschale Rückstellungen gebildet worden seien; die im Prüfungszeitraum ertragserhöhend aufgelösten Rückstellungsbeträge in Höhe von insgesamt Euro 17.000 mögen deshalb ertragsmindernd berücksichtigt werden.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom **24.08.2017** wurden sämtliche Beschwerden als unbegründet abgewiesen. Demnach sei die Wiederaufnahme der Verfahren aufgrund hervorgekommener neuer Tatsachen und Beweismittel rechtens; die fraglichen Betriebsausgaben seien nicht nachgewiesen worden. Zwar wurden keinerlei Feststellungen in Bezug auf die strittige Rückstellung getroffen, es bestehe aber Einigkeit darüber, dass diese gemäß § 9 Abs. 3 EStG unzulässig war, weshalb mit einer Bilanzberichtigung vorzugehen sei. Da die Rückstellung jedoch bereits vor dem Beschwerdezeitraum gebildet worden sei, könne deren beantragte Auflösung keine rückwirkenden steuerlichen Auswirkungen für die

Streitjahre entfalten. Auch die Haftungsbescheide seien zu Recht ergangen, insbesondere bestehe kein Grund, für einen Vergleich der Gesamtsummen der Zinsaufwendungen, da sich sowohl am Verrechnungskonto als auch am Girokonto unterschiedliche monatliche Bankstände und Verzinsungen ergeben hätten.

Am **02.10.2017** beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerden an das Verwaltungsgericht, dem die belangte Behörde am **04.12.2017** nachkam.

Am **08.06.2021** fand vor dem erkennenden Gericht eine mündliche Verhandlung statt, in deren Verlauf der Bf. die Möglichkeit eingeräumt wurde, zu genau bezeichneten Fragen noch schriftliches Vorbringen zu erstatten; nach Schluss der mündlichen Verhandlung langte noch ein Schriftsatz der Bf. ein, zu dem der belangten Behörde das rechtliche Gehör eingeräumt wurde.

2. Sachverhalt

Die Bf. ist eine im Jahr 2001 errichtete und im österreichischen Firmenbuch unter der FN abcdefg eingetragene Kapitalgesellschaft mit dem Sitz in der politischen Gemeinde Klagenfurt; ihr Geschäftszweig ist die Versicherungsmaklertätigkeit. Bis xx.xx.2015 fungierte A, geb. xx, als ihr Alleingesellschafter und war im Streitzeitraum auch deren alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer. Seit xx.xx.2015 ist B, Sohn des A, geb. xx, zu 25% am Stammkapital der Bf. beteiligt. Der Ehefrau des Mehrheitsgesellschafters, C (geb. xx), wurde am xx.2001 von der Bf. Prokura erteilt. Die Bf. hat ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr (01.07-30.06).

Die Bf. begehrte in den Streitjahren unter dem Titel der Betriebsausgaben Aufwendungen im Zusammenhang mit

1. Zeitungen (Kronen Zeitung, Kleine Zeitung, Ärztezeitung und Kirchenzeitung),
2. Kundengeschenken (Wein, Spirituosen, Würste, Süßigkeiten, kleinere Sachgeschenke, Autobahnvignetten, Bezingutscheine) als Präsente für diverse Anlässe (Weihnachten, Geburtstage, Geburt, erfolgreiche Abschlüsse udgl) und
3. Bewirtungen.

In Bezug auf die begehrten Bewirtungskosten kann nicht festgestellt werden, dass diese der Werbung dienten und die betriebliche bzw. berufliche Veranlassung weitaus überwogen hätte.

Schließlich besuchte der Mehrheitsgesellschaftler, teilweise in Begleitung des Minderheitsgesellschaftlers und der Prokuristin bzw. weiteren (nicht unternehmenszugehörigen) Personen 2012, 2014 und 2015 den einmal jährlich in Genf (Schweiz) stattfindenden „Automobilsalon“ (inklusive Stadtrundfahrten). Dabei handelt es sich um eine der weltweit wichtigsten Automobilfachmessen, bei der insbesondere Fahrzeughersteller aus aller Welt ihre Fahrzeuge, Neuheiten und Highlights präsentieren;

zahlreiche neue Automodelle werden dabei offiziell vorgestellt. Diese Messe kann von jedermann/jedefrau, der/die ein gültiges Ticket besitzt, besucht werden. Es kann an dieser Stelle nicht ausgeschlossen werden, dass der Mehrheitsgesellschafter auch ein privates Interesse an Automobilen hat. Die in diesem Zusammenhang angefallenen Aufwendungen wurden von der Bf. getragen; es wurde dafür keine Kapitalertragsteuer abgeführt. Es konnte hingegen nicht festgestellt werden, dass die Bf. auch im Wirtschaftsjahr 2011 im Zusammenhang mit derartigen Messebesuchen Ausgaben tätigte.

Das Verrechnungskonto des Mehrheitsgesellschafters wurde vereinbarungsgemäß mit 3,5% pa verzinst. Die durchschnittlichen Zinssätze am Girokonto der Bf. (BA, KtoNr. 1234567) gestalteten sich demgegenüber, wie folgt:

1. 30.06.2011 6,625%
2. 30.06.2012 6,812%
3. 30.06.2013 7%
4. 30.06.2014 5,375%
5. 30.06.2015 3,750%

Die Bf. hätte einem fremden Dritten weder Aufwendungen für Messebesuche ersetzt, noch für Außenstände einen Zinssatz von 3,5% p.a. gewährt.

Bei den in den Streitjahren in den Eröffnungsbilanzen ausgewiesenen Rückstellungen iHv Euro xxxx (2011), Euro xxxx (2012), Euro xxxx (2013), Euro xxxx (2014) und Euro xxxx (2015) handelt es sich um solche für ungewisse Storni für Versicherungsprovisionen.

6. Beweiswürdigung

Der vorstehende Sachverhalt basiert auf nachfolgender Beweiswürdigung:

Die Feststellungen zur Errichtung, dem Sitz, dem Unternehmenszweck sowie der Beteiligungs-, und Vertretungsverhältnisse basieren auf dem offenen Firmenbuch unter Berücksichtigung der dort hinterlegten historischen Daten bzw. Urkunden. Dass die Bf. über ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr verfügt ist zwischen den Streitteilen unstrittig und geht auch aus den im Akt erliegenden Bilanzen hervor.

Ebenso unstrittig ist, dass die Bf. Aufwendungen im Zusammenhang mit Zeitungen, Kundengeschenken und Bewirtungen geltend machte. Trotz entsprechender Aufforderung - auch noch im Zuge der mündlichen Verhandlung vor dem erkennenden Gericht - legte die Bf. im Zusammenhang mit den begehrten Bewirtungskosten jedoch weder Nachweise zur betrieblichen bzw. beruflichen Veranlassung noch des entsprechenden Werbezweckes vor.

Der Besuch des „Genfer Automobilsalons“ in den Jahren 2012, 2014 und 2015 ergibt sich aus den im Akt erliegenden Buchungsunterlagen; dass - wie von der belangten Behörde

angenommen - ein solcher auch im Jahr 2011 stattgefunden hätte, ist aus den vorgelegten Unterlagen hingegen nicht zu entnehmen: Die von der Betriebsprüfung im Jahr 2011 herangezogenen Aufwendungen betreffen tatsächlich die Reise vom xx.2010, deren Kosten am xx.2010 an die ABC GmbH zur Anweisung gelangten (vgl. die im Akt erliegenden Erlagscheine mit dem entsprechenden Einzahlungsstempel der Hypo Alpe Adria Bank AG); die damit weiters im Zusammenhang stehenden Kosten für Speisen und Getränke wurden bereits am xx.2010 abgerechnet (vgl. Abrechnung Visacard Complete vom xx.2010). Dass an diesen Reisen neben dem Mehrheits-, auch (teilweise) der Minderheitsgesellschafter bzw. die Prokuristin der Bf. teilnahmen, geht aus den im Akt erliegenden Listen der Mitreisenden hervor; selbiges gilt für die Feststellung, wonach weitere nicht dem Unternehmen der Bf. angehörenden Personen an diesen Ausflügen teilnahmen, was die Bf. im im Zuge der mündlichen Verhandlung verlesenen Mail vom 21.05.2021 ohnedies zugestand. Die Feststellungen zum Inhalt dieser Automesse wurden dem Internet entnommen (www.wikipedia.at und www.gims.swiss/de); dass diese von jedermann/jederfrau mit gültigem Ticket besucht werden kann, bestätigte einerseits die steuerliche Vertretung in der mündlichen Verhandlung und geht andererseits aus der Homepage des Veranstalters hervor. Die Betriebsprüferin verwies schließlich im Rahmen der mündlichen Verhandlung (wie bereits im Bp-Bericht) darauf, dass nach ihren Wahrnehmungen der Mehrheitsgesellschafter der Bf. eine Affinität zu Automobilen hege, da in den Räumlichkeiten der Bf. mehrere Nachbauten verschiedenster Automarken im Kleinformat ausgestellt waren. Auch die steuerliche Vertretung führte auf Frage des Gerichtes aus, dass ein Versicherungsmakler mit einem hohen Anteil von Kfz-Abschlüssen selbstredend auch ein Interesse an Automobilen haben wird. Dass ein solches nur den betrieblichen Bereich betreffend sollte ist jedoch lebensfremd. Dagegen spricht im Übrigen auch das Faktum, dass der Mehrheitsgesellschafter die Reise (mit Ausnahme der Bewirtung) im Jahr 2015 aus seiner eigenen Tasche bezahlte. Insoferne war die entsprechende Feststellung zu treffen, wonach ein privates Interesse an Autos nicht ausgeschlossen werden könne. Eine ausschließliche betriebliche Veranlassung der Messebesuche wurde einerseits weder nachgewiesen, noch liegen dazu irgendwelche Beweisergebnisse vor; im Gegenteil: Dagegen spricht nicht nur die Vorliebe des Mehrheitsgesellschafters für Autos, sondern auch der Umstand, dass im Rahmen der Reisen jeweils Stadtrundfahrten in Genf absolviert wurden. Dass die im Zusammenhang mit den Reisen nach Genf stehenden Aufwendungen von der Bf. getragen wurden steht außer Streit, ebenso der Umstand, dass dafür keine Kapitalertragsteuer abgeführt wurde.

Die festgestellten Zinssätze am Girokonto der Bf. ergeben sich aus dem E-Mail der Bf. vom 02.03.2017 samt Anlagen.

Es entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, sowie den Grundsätzen wirtschaftlichen Handelns, dass zwischen fremden Dritten keine derartigen Entreicherungen einer Gesellschaft ohne entsprechende Gegenleistung stattfinden würde, wie sie im gegenständlichen Fall erfolgten: Zum Verrechnungskonto ist eingangs darauf hinzuweisen, dass dieses im gesamten Prüfungszeitraum kein Habensaldo aufwies. Zum 30.6.2010 betrug der Sollbestand Euro xxxx

zum 30. Juni 2015 bereits Euro xxxxxxxxx. Das Girokonto bei der BA hingegen befand sich - zumindest zeitweise - im Haben, weshalb der von der Bf. angestrebte Vergleich der Gesamtsummen der Zinsaufwendungen unmaßgeblich ist. Rücksichtlich der (soeben dargelegten) Entwicklung des Verrechnungskontos kommt das erkennende Gericht zu dem Schluss, dass die Bf. einem Betriebsfremden keine derart beträchtlichen Geldmittel zu einem Zinssatz von lediglich 3,5 % zur Verfügung gestellt hätte, ohne etwa weitere Sicherheiten zu fordern. Schließlich musste sie für die Mittelaufbringung weitaus höhere Zinsen bezahlen.

Die festgestellten den Höhen der Rückstellungen gehen aus den im Akt erliegenden Bilanzen hervor; dass diese für ungewisse Storni für Versicherungsprovisionen gebildet wurden ist zwischen den Streitteilen unstrittig.

7. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 323 b Abs. 1 BAO idF BGBl. I 2020/99 tritt das Finanzamt Österreich am 01.01.2021 an die Stelle des jeweils am 31.12.2020 zuständig gewesenenen Finanzamtes. Partei des Verfahrens ist nunmehr das Finanzamt Österreich als belangte Behörde, deren Bezeichnung war somit im Spruch entsprechend richtig zu stellen.

1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

a. Wiederaufnahme der Verfahren K 2011-2015

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (VwGH 26.1.1999, 98/14/0038; VwGH 26.7.2000, 95/14/0094); also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; 26.7.2000, 95/14/0094; 21.11.2007, 2006/13/0107; 26.2.2013, 2010/15/0064; *Ritz*, BAO⁶, § 303 Tz 21).

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314; 29.7.2010, 2006/15/0006; 31.5.2011, 2009/15/0135; 19.9.2013, 2011/15/0157). Die Wiederaufnahme auf

Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen (VwGH 9.7.1997, 96/13/0185; *Ritz*, aaO, § 303 Tz 24).

Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist nach herrschender Ansicht aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135; 23.4.2008, 2006/13/0019; 24.6.2009, 2007/15/0045; 15.12.2010, 2007/13/0157; 26.2.2013, 2009/15/0016; 27.2.2014, 2011/15/0106). Maßgebend ist der Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (VwGH 16.9.2003, 2000/14/0175-0177; 18.9.2003, 99/15/0120; 24.2.2010, 2009/15/0161; 28.2.2012, 2008/15/0005, 0006). Waren bestimmte Umstände im betreffenden Verfahren der Behörde bekannt, hat sie diese Umstände jedoch für unwesentlich gehalten, so sind solche Umstände keine Wiederaufnahmsgründe (VwGH 8.11.1973, 1428/72; *Ritz*, aaO, § 303 Tz 31f).

Allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen schließt die amtswegige Wiederaufnahme nicht aus (VwGH 25.10.2001, 98/15/0190; 23.2.2005, 2001/14/0007; 22.3.2006, 2002/13/0029; 17.12.2008, 2006/13/0114; 23.11.2011, 2008/13/0090; *Ritz*, aaO, § 303 Tz 33).

Wiederaufnahmsgründe sind nur entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente (VwGH 11.9.1997, 97/15/0078; 26.6.2000, 96/14/0176). Dies sind solche, die im neuen Sachbescheid zu berücksichtigen, somit seinen Spruch zu beeinflussen geeignet sind (*Stoll*, BAO, 2917). Eine Wiederaufnahme setzt – neben dem Vorliegen von Wiederaufnahmsgründen – voraus, dass die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte (*Ritz*, aaO, § 303 Tz 43f).

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen (VwGH 26.11.2002, 99/15/0176; 17.12.2003, 99/13/0131; 4.6.2009, 2004/13/0083; 20.1.2010, 2006/13/0015). Wie bei allen Ermessensentscheidungen kommt dem Gleichheitssatz, dem Normzweck und den im § 20 BAO genannten Kriterien Bedeutung zu (*Ritz*, aaO, § 303 Tz 62f). Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung ist die Berücksichtigung des Zweckes der Ermessen einräumenden Norm. Zweck des § 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (VfGH 6.12.1990, B 783/89; 30.9.1997, B 2/96; VwGH 2.4.1990, 89/15/0005; 22.3.2000, 99/13/0253). Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (VwGH 30.5.1994, 93/16/0096; 28.5.1997, 94/13/0032; 30.1.2001,

99/14/0067). Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde (*Ritz*, aaO, § 303 Tz 67).

All diese gesetzlichen und judikativen Prämissen vorausgeschickt zeigt sich sohin, dass die strittigen Betriebsausgaben bzw. verdeckten Ausschüttungen erst im Zuge der verfahrensgegenständlichen Betriebsprüfung hervorgekommen sind; es handelt sich sohin unstrittig um Tatsachen iSd Judikatur. Sie sind aber auch – entgegen der Rechtsansicht der Bf. – neu hervorgekommen: Dass diese im Zuge der Vor-Bp die Jahre 2007 bis 2009 betreffend nicht moniert wurden, spielt für die Frage der Wiederaufnahme der Verfahren die Veranlagungsjahre 2011 bis 2015 betreffend keine Rolle, da selbst ein schuldhaftes Nichtaufgreifen von Tatsachen durch die belangte Behörde nach der Rechtsprechung einer (späteren) Wiederaufnahme nicht entgegensteht. Da weiters die Auswirkungen nicht als unbedeutend eingestuft werden können, kann der belangten Behörde kein Vorwurf daraus gemacht werden, dass dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit jenem der Rechtsbeständigkeit der Vorrang eingeräumt wurde.

b. Strittige Betriebsausgaben

Gemäß § 7 Abs 2 KStG 1988 iVm § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Die Grenze der Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben wird durch § 12 Abs. 1 Z 2 und Z 3 KStG iVm § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d und Abs. 1 Z 3 EStG 1988 gebildet. Demnach dürfen Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige jedoch nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden. Die in § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 vorgesehene Ausnahme von dem grundsätzlichen Abzugsverbot ist jedoch von dem der Partei obliegenden Nachweis zweier Voraussetzungen - Werbezwecke und erhebliches Überwiegen der betrieblichen oder beruflichen Veranlassung - abhängig. Eine bloße Glaubhaftmachung dieser Voraussetzungen gemäß § 138 Abs. 1 BAO reicht daher für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen nicht aus (*Kofler* in Doralt, EStG¹¹, TZ 91/6 zu § 20; *Krafft*, in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG 12. GL, § 20 Anm 61; jeweils mit Hinweisen auf die Rechtsprechung). Der Bf. hat - wie im Zuge der Beweiswürdigung dargelegt - keinerlei Beweise im Zusammenhang mit den strittigen Bewirtungskosten erbracht, weshalb diese auch nicht anzuerkennen waren.

Ausgaben für - überregionale oder auch bloß lokale - Zeitschriften und Zeitungen von allgemeinem Interesse sind ebenfalls nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig. Dies gilt nach der Judikatur auch dann, wenn sie Inspirationen für die Berufstätigkeit bringen oder wenn sie „allenfalls“ dazu dienen, wartenden Klienten die Zeit zu verkürzen (*Kofler*, aaO, Rz 163 zu § 20).

Die für die Zeitungen geltend gemachten Aufwendungen konnten sohin nicht zugesprochen werden.

Gleiches gilt für die diversen Geschenke die aufgrund beruflicher Beziehungen an Klienten, Kunden oder sonstige Geschäftsfreunde bei besonderen Gelegenheiten wie Weihnachten, Neujahr etc. gemacht wurden (Wein, Würste, Süßigkeiten, Vignetten etc.); diese stellen nicht abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen dar (*Peyerl*, Jakob EStG¹², Rz 90 zu § 20), wobei den Gründen, die einen Steuerpflichtigen veranlassen, solche Aufwendungen zu tragen, keine Bedeutung zukommt (VwGH 19.09.1990 ,89/13/0178; *Krafft*, aaO, § 20 Anm 13).

Auch Aufwendungen für Messebesuche, die nicht nur für Angehörige der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen, sondern von allgemeinem Interesse sind, sind trotz beruflicher Mitveranlassung zur Gänze vom Abzugsverbot erfasst (VwGH 28.10.1998, 93/14/0195), selbst wenn der Steuerpflichtige aus dem Besuch der Ausstellungen z.B. Anregungen und Materialien für die berufliche Tätigkeit gewonnen haben mag (VwGH 30.01.1991, 90/13/0030). Der Genfer Autosalon kann von jedem, der über ein gültiges Ticket verfügt besucht werden, sodass von einer Messe von allgemeinen Interesse auszugehen ist. Eine ausschließliche berufliche Veranlassung hat die Bf. nicht nachgewiesen. Somit sind die im Zusammenhang mit dem „Genfer Autosalon“ beehrten Betriebsausgaben - soweit der Mehrheits-, bzw. Minderheitsgesellschafter und die Prokuristin betroffen sind - nicht ertragsmindernd zu berücksichtigen. Selbiges gilt jedoch auch für jene Ausgaben, die für betriebsfremde Personen getätigt wurden: Die Judikatur hat in Einladungen zu einem gemeinsamen Urlaub (VwGH 25.11.2002, 98/14/0129), Einladungen zu geselligen Veranstaltungen wie beispielsweise dem Opernball (BFH 29.03.1994, VIII R/92 zur vergleichbaren deutschen Rechtslage), Einladungen zu Kulturveranstaltungen (UFS 16.03.2007, RV/0519-W/07) oder Einladungen zu Fahrsicherheitstrainings im Rahmen von Produktpräsentationen (UFS 22.04.2003, RV/0472-G/02) eine Repräsentationskomponente erblickt und die Abzugsfähigkeit verneint. Auch etwa die Einladung zum Besuch der Schi-WM ist objektiv geeignet, das gesellschaftliche Ansehen zu fördern (VwGH 13.09.1989, 88/13/0193; 15.07.1998, 93/13/0205). Nichts anderes gilt nach Ansicht des erkennenden Gerichtes für die verfahrensgegenständlichen Einladungen zum „Genfer Autosalon“: Auch diese enthalten eine Repräsentationskomponente, weshalb die Aufwendungen für betriebsfremde Personen ebenfalls nicht abzugsfähig sind.

Die Nichtanerkennung der von der belangten Behörde monierten Betriebsausgaben ist sohin zu Recht erfolgt.

c. Verdeckte Gewinnausschüttungen

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Auf Grund des Trennungsprinzips sind Rechtsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Gesellschaftern (Mitgliedern) steuerlich grundsätzlich anzuerkennen (sVwGH 23.2.2010, 2008/15/0097, 26.1.2011, 2007/13/0084; 28.4.2011, 2007/15/0031). Es zählt zu den Grundsätzen des Ertragsteuerrechts, dass die Einkommensverwendung, im Unterschied zur Einkommenserzielung, die Höhe des steuerpflichtigen Einkommens nicht beeinflussen darf. Folglich dürfen nur betrieblich veranlasste Vorgänge bei der Ermittlung des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens berücksichtigt werden, während Ausschüttungen und Einlagen, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben, außer Ansatz bleiben müssen. (Ressler/Stürzlinger in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG, 2. Aufl. 2016, § 8 Tz. 96 m.w.N.). Wie der Verwaltungsgerichtshof in vielen Entscheidungen bereits ausgesprochen hat, ist somit entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben.

Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilshaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilshaberschaft haben (VwGH 26.9.2000, 98/13/0107; 29.1.2003, 98/13/0055; 27.2.2008, 2004/13/0031; 23.4.2008, 2004/13/0106; 9.7.2008, 2005/13/0020; 27.8.2008, 2008/15/0044; 4.2.2009, 2008/15/0167; 20.1.2010, 2007/13/0009; 29.7.2010, 2006/15/0215; 14.10.2010, 2008/15/0324; 31.5.2011, 2008/15/0153; 5.9.2012, 2010/15/0018). Eine verdeckte Ausschüttung liegt dann vor, wenn eine Körperschaft einen Vorteil Außenstehenden gegenüber nicht unter den gleichen, günstigen Bedingungen zugestehen würde (VwGH 13.10.1999, 96/13/0113; 24.7.2007, 2007/14/0013; 24.6.2010, 2006/15/0172; 16.12.2010, 2007/15/0013; 26.4.2012, 2008/15/0315; 5.9.2012, 2010/15/0018).

Die im Zusammenhang mit den Reisen nach Genf getätigten Aufwendungen stellen nach Ansicht des erkennenden Gerichtes verdeckte Ausschüttungen dar, da es sich dabei nicht nur um Zuwendungen an den Mehrheitsgesellschafter handelt, sondern diese auch ihre Wurzeln in dessen Gesellschafterstellung haben.

Auch das Unterbleiben einer fremdüblichen Verzinsung kann als Vorteil den Gegenstand einer verdeckten Ausschüttung bilden (so etwa VwGH 2004/13/0059, 28.04.2009): Als Richtschnur für marktkonforme Zinsen kann der Bankzinssatz dienen (Achatz/Kirchmayr, KStG, Rz 389 zu § 8). Zinsen für ein Darlehen, das der Anteilshaber von der Körperschaft aufnimmt ist mit dem Zinsertrag einer alternativen Veranlagung zu vergleichen, wobei auf den Darlehensstyp (zB Kontokorrentverhältnis) zu achten ist (Achatz/Kirchmayr, aaO). Festgestelltmaßen wurde das Verrechnungs- bzw. Kontokorrentkonto des Mehrheitsgesellschafters mit weitaus niedrigeren Zinsen belastet, als das Kontokorrentkonto der Bf. bei der Bank Austria, worin eine verdeckte Ausschüttung zu erblicken ist.

Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben kann, was etwa auch dann zu unterstellen ist, wenn die Gesellschaft nach Kenntnis des vom Gesellschafter in Anspruch genommenen Vorteils nichts unternimmt, um ihn rückgängig zu machen. Es bedarf somit zur Verwirklichung einer verdeckten Ausschüttung rechtlich eines der Gesellschaft zuzurechnenden Verhaltens des geschäftsführenden Organs, welches, besteht es auch in einem bloßen Dulden oder Unterlassen, den Schluss erlaubt, dass die durch ihre Organe vertretene Gesellschaft die Entnahme von Gesellschaftsvermögen durch den Gesellschafter akzeptiert haben (VwGH 23.02.2010, 2005/15/0148; 30.10.2003, 99/15/0072). Auch diese Voraussetzung ist im gegenständlichen Fall erfüllt.

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 in der für den Beschwerdezeitraum geltenden Fassung wird bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 EStG 1988 zählen auch verdeckte Ausschüttungen nach § 8 Abs. 2 KStG 1988. Gemäß § 95 Abs. 2 EStG ist Schuldner der Kapitalertragsteuer der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Der zum Abzug Verpflichtete hat die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen (§ 96 Abs. 1 EStG 1988). Da die von der belangten Behörde im Haftungsbescheid für den Zeitraum 2011 in die Bemessungsgrundlage aufgenommenen Ausgaben für den Genfer Autosalon - wie festgestellt - bereits im Jahr 2010 zugeflossen sind, war eine dementsprechende Korrektur um Euro xxxxx zugunsten der Bf. vorzunehmen und der diesbezüglichen Beschwerde teilweise stattzugeben.

Dem Empfänger der Kapitalerträge ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt. Derartige Gründe liegen nicht vor: Solche wurden weder vorgebracht noch nachgewiesen, weshalb die Bf. als Abzugsverpflichtete nach dem Vorgesagten für die Kapitalertragssteuer zu haften hat; wie sie im Zuge der Betriebsprüfung ausführte, wird diese Abgabe von ihr getragen, weshalb der Satz von 33,33 % zur Anwendung gelangt.

d. Bilanzberichtigung

Nach § 4 Abs. 2 EStG 1988 ist die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu erstellen. Nach Einreichung der Vermögensübersicht beim Finanzamt ist sie, wenn sie nicht diesen Grundsätzen entspricht

oder den zwingenden Vorschriften des EStG 1988 widerspricht, zu berichtigen (Bilanzberichtigung). Durch das AbgÄG 2012 wurde durch die Neufassung des § 4 Abs. 2 EStG 1988 der Ansatz von Zu-, oder Abschlägen vorgesehen, wenn für das Wurzeljahr bereits Verjährung eingetreten ist. Gemäß § 124b Z 225 EStG 1988 ist diese Bestimmung mit 1. Jänner 2013 in Kraft getreten und erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2004 auf Fehler anzuwenden, die Veranlagungszeiträume ab 2003 betreffen (vgl. AbgÄG 2015, BGBl. I Nr. 163/2015 sowie VwGH 27.04.2017, Ra 2016/15/0026).

Zwischen den Parteien besteht Einigkeit darüber, dass die für Stornis gebildete Rückstellung steuerrechtlich aufgrund der Bestimmung des § 9 Abs. 3 EStG 1988 unzulässig ist. In diesem Punkt widersprechen sohin die Bilanzen zwingenden Vorschriften des EStG 1988. Das System der Zu-, bzw. Abschläge gemäß § 4 Abs. 2 EStG 1988 idF AbgÄG 2012 ist jedoch gegenständlich nicht anwendbar, zumal die Rückstellung erstmals bereits im Wirtschaftsjahr 2001/2002 gebildet wurde. Nachdem Bilanzansätze jedoch nicht rechtskräftig sind, betrifft die Berichtungspflicht grundsätzlich alle Bilanzen, die sich als unrichtig erweisen. Dies gilt auch bei bereits rechtskräftig abgeschlossenen Veranlagungen, sowie in Fällen, bei denen eine Wiederaufnahme nicht mehr möglich ist. Es genügt aber, wenn die zurückliegenden Bilanzen nur soweit berichtigt werden, als es erforderlich ist, periodenfremde Auswirkungen auf das steuerliche Ergebnis des Betriebes zu vermindern. In der Praxis wird in der Regel die Eröffnungsbilanz der ältesten noch korrigierbaren Veranlagung berichtigt (*Marschner*, in Jakom, Rz 212 zu § 4). Somit ist eine steuerwirksame Berichtigung nur möglich, wenn das Verfahrensrecht eine Änderung eines rechtskräftigen Bescheides zulässt. Die Folgewirkungen der Fehlerberichtigung treten allerdings unabhängig von der Steuerwirksamkeit der Berichtigung ein (VwGH 17.02.1993, 88/14/0097).

All diese gesetzlichen und judikativen Prämissen vorausgeschickt zeigt sich sohin für den gegenständlichen Fall nachfolgendes Bild: Die Rückstellung für Storni wurde bereits vor dem verfahrensgegenständlichen Beschwerdezeitraum gebildet. Ab dem Wirtschaftsjahr 2011 kann daher – wegen Verjährung – die Auflösung der Rückstellung keine steuerlichen Auswirkungen mehr entfalten, weshalb die Eröffnungsbilanzen je zum Beginn der Wirtschaftsjahre 2011 bis 2015, somit zum 01.07.2010, 01.07.2011, 01.07.2012, 01.07.2013 und 01.07.2014 zu berichtigen sind; der Stand der Rückstellungen zu diesen Daten hat jeweils richtigerweise Euro null zu betragen. Darüber hinaus sind die jährlich eingetretenen Erhöhungen bzw. Verminderungen ertragserhöhend bzw. ertragsmindernd – wie aus den beiliegenden Berechnungsblättern./1 bis./5 ersichtlich – zu berücksichtigen.

Folglich war den Beschwerden gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2011, 2013 und 2015 teilweise stattzugeben; jene die Körperschaftsteuer 2012 und 2014 betreffend waren hingegen als unbegründet abzuweisen und gemäß § 279 Abs. 1 letzter Satz BAO verbösernd abzuändern.

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. Eine derartige Rechtsfrage liegt gegenständlich nicht vor. Das Bundesfinanzgericht ließ sich von der – ohnedies zitierten – höchstgerichtlichen Judikatur leiten, weshalb die ordentliche Revision für unzulässig zu erklären war. Schließlich ist zur Frage ob Rechtsbeziehungen auch unter Fremden in gleicher Weise zu Stande gekommen und abgewickelt worden wäre, im Zusammenhang mit den verdeckten Gewinnausschüttungen allgemein darauf zu verweisen, dass eine in freier Beweiswürdigung getroffene Feststellung des Bundesfinanzgerichts der Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof grundsätzlich nicht zugänglich ist; ob sohin die Beweiswürdigung in dem Sinne materiell richtig ist, dass die Ergebnisse mit der objektiven Wahrheit übereinstimmen, entzieht sich der Prüfung durch den Verwaltungsgerichtshof (vgl. VwGH 01.06.2017, Ra 2017/15/0037); eine im Einzelfall vorgenommene, nicht als grob fehlerhaft erkennbare Beweiswürdigung wirft im Allgemeinen keine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG auf (VwGH 30.6.2015, Ra 2015/15/0028), weshalb insgesamt die ordentliche Revision für nicht zulässig zu erklären war.

Klagenfurt am Wörthersee, am 5. Juli 2021