

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***MV***, als Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der ***Bf***, ***BfAdr***, über die Beschwerde vom 23. Dezember 2015 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 3. November 2015 betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren gem. § 303 BAO zur Umsatzsteuer 2010 und zur Körperschaftsteuer 2010 bis 2012, Umsatzsteuer 2010 und Körperschaftsteuer 2010 bis 2012, sowie vom 27. November 2015 betreffend Körperschaftsteuer 2013, zu Steuernummer ***BfStNr1*** (nunmehr: ***BfStNr2***),

I. zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Umsatzsteuer 2010 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.
2. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren zur Körperschaftsteuer 2010 bis 2012 und betreffend die Körperschaftsteuer 2010 bis 2013 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
3. Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2010 bis 2012 werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
4. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

II. den Beschluss gefasst:

1. Die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid für 2010 wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO iVm § 278 Abs. 1 BAO als gegenstandslos erklärt.
2. Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 iVm Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

1. Die ***Bf*** (vormals ***Bf***) wurde mit Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom 12.05.2010 gegründet und am 22.05.2010 im Firmenbuch mit dem Geschäftszweig „Versicherungsagentur- und Versicherungsmaklergewerbe, Handelsgewerbe, Finanz- und Vermögensberatergewerbe“ eingetragen.

Der damalige Alleingesellschafter der Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.), ***1***, war bis 24.12.2013 ebenfalls Alleingesellschafter der ***2*** (in der Folge kurz: ***2***). Im verfahrensgegenständlichen Zeitraum war ***3*** sowohl Geschäftsführerin der Bf. als auch der ***2***.

2. Bei der Bf. wurde eine Betriebsprüfung bezüglich Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer für die Jahre 2010 bis 2012 durchgeführt.

3. Am **09.09.2015** wurde dem steuerlichen Vertreter der Bf. folgendes **Besprechungsprogramm** zur Betriebsprüfung übermittelt:

Tz 1 Sonstige Gebühren - Kto 7180

Auf dem Konto "Sonstige Gebühren und Abgaben" wurden unter anderem Verkehrsstrafen als Betriebsausgabe abgesetzt.

Gemäß § 20 (1) Z 5 lit. b EStG (iVm § 12 KStG) sind Strafen und Geldbußen nicht abzugsfähig. Die Zurechnungen stellen eine verdeckte Gewinnausschüttung dar.

			2011	2012
21.06.2011	RK56	StadtkasseLinz	21,80	
25.07.2011	RK71	BH Grieskirchen	45,00	
16.08.2011	RK78	BH NÖ	45,00	
15.09.2011	RK87	Bußgeldstelle	123,50	
05.03.2011	RK20	NÖ BH		45,00
07.05.2011	RK44	BH Steyr Land		60,00
Gewinnerhöhung lt. BP			235,30	105,00
vAlt. BP			235,30	105,00

Tz 2 Werbung - Kto 7650

Bisher wurden Kundengeschenke (Wein etc.) als Aufwand geltend gemacht.

Unter Betriebsausgaben versteht man Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb/Beruf veranlasst sind. Daher ist insbesondere die Trennung von der privaten Sphäre

erforderlich. Bestimmte Aufwendungen bzw. Ausgaben sind wegen ihrer Verflechtung mit der privaten Lebensführung ganz oder teilweise nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Aufwendungen, die ganz allgemein dazu dienen, geschäftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen oder bei künftigen Geschäftsfreunden eingeführt zu werden (Flaschenweine mit entsprechenden Aufklebern versehen werden anlässlich bestimmter Anlässe wie Weihnachten etc. an potentielle Kunden und Geschäftspartner für Zwecke der Anbahnung bzw. für gute Zusammenarbeit überreicht), fallen unter den Begriff der steuerlich nichtabzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen. Dass derartige Aufwendungen tatsächlich den erwünschten bzw. angestrebten Effekt haben und solcherart zum betrieblichen Erfolg beitragen können, nimmt ihnen nicht das Merkmal eines Reprä[sentations]aufwandes (VwGH 13.10.1999, 94/13/0035).

			2010	2011	2012
21.10.2010	ER 10097	Wein	527,34		
18.10.2011	ER 89	Wein		561,00	
07.11.2012	ER 71112	Wein			589,20
Gewinnerhöhung lt. BP			527,34	561,00	589,20

Tz 3 Sachbezug – Kto 4991

[...]

Tz 4 Starthilfe - ***4***

Um die ***4*** Versicherung (jetzt ***4***) als Hauptversicherung zu gewinnen wurde die ***Bf*** gegründet (Ausschließlichkeitsagentur für die ***4***).

Im Zuge dieser Geschäftsverbindung wurde ein Generalagenturvertrag abgeschlossen. Weiters gab es noch Vereinbarungen dazu, in denen genau angeführt wurde, welche Zahlungen seitens der ***4*** geleistet werden.

Im Rahmen der BP wurden die Erlöskonten sowie sämtliche Zahlungsflüsse überprüft. Aus der Generalagentur-Vereinbarung vom 12.5.2010 geht aus Punkt 7 hervor, dass seitens der ***4*** eine einmalige Starthilfe in Höhe von € 150.000,00 bereits ausbezahlt wurde. Der Betrag fand bisher keinen Niederschlag in der Buchhaltung und war auch auf den betrieblichen Bankkonten nicht ersichtlich. Laut Auskunft der ***4*** Versicherung wurde der Betrag in zwei Teilbeträgen (30.3.2010 € 100.000,00 sowie 10.5.2010 € 50.000,00) auf das ***Konto1*** überwiesen. Dieses Konto stellt das Privatkonto des Gesellschafters Herrn ***1*** dar. Aufgrund dieser Feststellung wurden sämtliche Kontoauszüge (nach Aufforderung seitens der BP) für das Jahr 2010 vorgelegt.

Per 14.6.2013 gab es seitens der ***4*** eine Vereinbarung für die weitere Zusammenarbeit. Von der ***4*** wurde eine Totalabrechnung durchgeführt. In dieser wurden für die offenen Verbindlichkeiten (seitens der ***Bf***) eine Regelung betreffend Rückzahlung „Abschlagszahlung“ getroffen. In dieser Regelung wird auch explizit auf die Starthilfe hingewiesen -> „Die Starthilfe gilt als verdient.“, sie muss somit NICHT rückgezahlt werden.

	2010
30.03.2010	100.000,00
10.05.2010	50.000,00
Gewinnerhöhung lt. BP	150.000,00

Tz 5 Know-How Übertragungsvertrag

Auf Tz 4 des Besprechungsprogrammes der ***2*** wird verwiesen.

4. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 27.10.2015 wurde Folgendes festgehalten:

„Das SB-Programm ist Teil dieser Niederschrift.

Tz 1 lt. Programm

Tz 2 50 % Betriebsausgabe

Tz 3 gestrichen

Tz 4 lt. Programm und verdeckte Ausschüttung

Tz 5 2012 Know How Übertragungsvertrag wird nicht anerkannt.“

5. Einem zusätzlichen Aktenvermerk zur Tz 4 Starthilfe ist Folgendes zu entnehmen:

„Anmerkung ***Stb1***:

Der ***2*** wurde der ***5*** gekündigt. Ein neuer Partner wurde gesucht (***4***).

Die Starthilfe ist ein privates Darlehen und wurde daher nicht bilanziert.

4 stellte der ***2*** Geld zur Verfügung. 2013 stellte sich heraus, dass das ***Konzept*** nicht mit der ***Bf*** zusammenpasst.

Per 31.10.2015 Beendigung des Generalagenturvertrages einvernehmlich mit der ***4***. Vereinbarung mit ***4***, dass € 135.000,00 an die ***4*** rückbezahlt werden müssen. Diese setzten sich zusammen aus verschiedenen Forderungen wechselseitiger Natur.

4 will keine monatlichen Zahlungen seitens der ***Bf*** mehr, sondern einen Einmalbetrag, der mit der Beendigung zur Gänze bezahlt werden soll.

Anmerkung ***Stb2***:

Beim Abschluss 2010 hatte ich keine Ahnung, dass es ein privates Darlehen an Herrn ***1*** gegeben hat.“

6. Am Besprechungsprogramm vom 09.09.2015 wurde u.a. handschriftlich vermerkt:
„Übertragungsstichtag 31.12.2012 0:00 -> bisher Ganzjahres-Afa!“

7. Der **Betriebsprüfungsbericht vom 28.10.2015** entspricht größtenteils dem Besprechungsprogramm. Abweichend davon wurde Folgendes festgehalten:

Tz 2 Werbung - Kto 7650

Seitens der BP werden 50 % als Betriebsausgabe anerkannt.

			2010	2011	2012
21.10.2010	ER 10097	Wein	527,34		
18.10.2011	ER 89	Wein		561,00	
07.11.2012	ER 71112	Wein			589,20
	Aufwand bisher		527,34	561,00	589,20
	Gewinnerhöhung lt. BP		263,67	280,50	294,60

[Anmerkung: Die Tz 3 (Sachbezug) laut Besprechungsprogramm ist entfallen.]

*Tz 3 Starthilfe - ***4****

bisher

30.03.2010 Eilüberweisung auf das private Konto von Herrn ***1*** (Gesellschafter) in Höhe von € 100.000,00 (***Konto1***)

10.05.2010 Überweisung von € 50.000,00 auf das private Konto von Herrn ***1*** (***Konto1***)

12.05.2010 Errichtung der ***Bf*** (Firmenbuch)

12.05.2010 Generalagenturvertrag mit der ***4*** Versicherungs AG

12.05.2010 Generalagentur-Vereinbarung ***4*** gültig ab 01.06.2010

Punkt 7. Starthilfe: Sie erhalten eine einmalige Starthilfe in der Höhe von € 150.000,00 (wurde bereits ausbezahlt)

*Punkt 8. Provisionsvorschuss in Höhe von € 150.000,00. Dieser wird durch Gegenbuchung der Deckungsbeitragsgarantie retourbezahlt. (Anm. BP: Der Betrag wurde am 02.06.2010 an die ***Bf*** überwiesen.)*

*23.04.2013 Zusendung der Kündigung der Generalagentur-Vereinbarung zum 31.8.2013 seitens der ***4****

*14.06.2013 Generalagentur-Vereinbarung => Totalabrechnung seitens der ***4****

*Punkt g) Bezüglich der Verbindlichkeiten der ***Bf*** wurde folgende Regelung getroffen:*

=> Die Starthilfe gilt als verdient.

*=> Die ***Bf*** verpflichtet sich zu einer Abschlagszahlung in Höhe von € 208.000,00. Ratenzahlung ab 01.07.2013 pro Monat € 2.000,00. (Anm. BP: Diese Vereinbarung wurde bis 2015 eingehalten.)*

Die Überprüfung durch die BP ergab folgendes:

*Laut Auskunft der ***4*** Versicherung wurde die Starthilfe in zwei Teilbeträgen (30.03.2010 € 100.000,00 und 10.05.2010 € 50.000,00) ausbezahlt. Da die Beträge auf das private Konto des Gesellschafters ***1*** überwiesen wurden, fand die Starthilfe bisher keinen Niederschlag in der Buchhaltung und war auch auf den betrieblichen Konten nicht ersichtlich.*

*Aus der Vereinbarung vom 14.06.2013 seitens ***4*** ist ersichtlich, dass die Starthilfe als verdient gilt und somit NICHT zurückbezahlt werden muss. Weitere Vereinbarungen betreffend die Starthilfe sind nicht vorhanden.*

*Das Besprechungsprogramm der BP erging mit 09.09.2015 an den Steuerberater. Unter Tz 4 findet sich die Zurechnung der Starthilfe. Im Rahmen einer Vorbesprechung am 23.09.2015 wurde seitens der steuerlichen Vertretung und Herrn ***1*** angegeben, dass es sich bei der Starthilfe um ein rückzahlbares Darlehen handelt. Des Weiteren wurde ausgeführt, dass es eine Vereinbarung mit der ***4*** (Nachfolger ***4***) über eine Abschlagszahlung, zum Ausstieg der ***Bf*** aus dem Generalagenturvertrag der ***4***, gibt. In dieser Abschlagszahlung ist auch das sogenannte Darlehen „Starthilfe“ anteilig enthalten.*

Die in der Vorbesprechung erwähnte Vereinbarung wurde am 07.10.2015 vom steuerlichen Vertreter via Mail der BP übermittelt. In Punkt 1.2. wird angeführt, dass das/die im Jahr 2010 gegebene Darlehen/Starthilfe endgültig bereinigt und unwiderruflich verglichen werden.

*Mit 12.10.2010 [gemeint: 12.10.2015] erging ein Auskunftersuchen an die ***4*** Versicherungen AG betreffend die Starthilfe sowie zusätzliche Vereinbarungen. Aus dem Inhalt geht hervor*

- Die Starthilfe an die ***Bf*** stellt KEIN Darlehen dar.
- Betreffend die Starthilfe gab es keine weitere Vereinbarung nach dem 14.06.2013.
- Die vereinbarte Abschlagszahlung vom 23.09.2015 bezieht sich auf nicht verdiente, jedoch akontierte Abschlussprovisionen und hat mit der Starthilfe nichts zu tun.

Aufgrund des oben angeführten Sachverhaltes ist davon auszugehen, dass die Starthilfe eine Einnahme der ***Bf*** darstellt. Der Zufluss auf das Privatkonto des Gesellschaftes ***1*** stellt eine verdeckte Ausschüttung dar.

	2010
30.03.2010	100.000,00
10.05.2010	50.000,00
Gewinnerhöhung lt. BP	150.000,00
vA lt. BP	150.000,00

Tz 4 Know-How Übertragungsvertrag

Am 23.5.2010 wurde ein Know-How-Übertragungsvertrag zwischen der ***2*** und der neu gegründeten ***Bf*** abgeschlossen. Inhalt dieser Vereinbarung ist gem. Punkt II. des Vertrages die Überlassung von relevanten Daten betreffend die Versicherungskunden der ***2*** in Österreich an die ***Bf*** mit einigen Gebietsausnahmen. In Punkt I. des Vertrages wird begründet, dass diese Vorgangsweise aus versicherungstechnischen Überlegungen notwendig war.

Gem. Punkt V. des Vertrages wurde für die Überlassung der Kundendaten ein Kaufpreis in Höhe von 210.0000,00 zuzüglich USt vereinbart und dargestellt, wie dieser Betrag zu begleichen war.

In der Bilanz 2010 wurde dieser Sachverhalt wie folgt dargestellt: Der Betrag in Höhe von 210.000,00 wurde aktiviert und eine Nutzungsdauer von 15 Jahren angenommen. Die jährliche Afa in Höhe von 14.000,00 wird als Betriebsausgabe geltend gemacht.

Mit Datum 6.3.2012 wurde zwischen den oben genannten Vertragspartnern ein weiterer Vertrag mit identem Inhalt abgeschlossen. Gem. Punkt IV wurden diesmal die Kundendaten mit 31.12.2012 übertragen und im Punkt V des Kaufvertrages der Kaufpreis wiederum mit 210.000,00 festgelegt.

Bilanztechnisch wurde dieser Geschäftsfall wie 2010 behandelt.

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen können für den Bereich des Steuerrechts – ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit – nur dann anerkannt werden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Nach ständiger Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofs ist die Angehörigenjudikatur auf Körperschaften anzuwenden, wenn Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer ident sind. Es fehlt dadurch der bei fremden Vertragsparteien vorhandene Interessensgegensatz.

Auffallend bei beiden Verträgen ist, dass keine Laufzeit über die Nutzung der Kundendaten vereinbart wurde. Aufgrund der buchhalterischen Darstellung kann von einer Mindestnutzung von 15 Jahren ausgegangen werden. Der Kaufpreisermittlung fehlt es an den Einzeldaten der Kunden, Einzelbeträge, die als Basis der Berechnung dienen, und ein nachvollziehbarer Aufteilungsschlüssel zwischen ***Bf*** und ***2***. Durch die „offene“ Vertragsgestaltung kann der Vertrag je nach Bedarf angewendet werden. Dokumentiert wird dies durch die Tatsache, dass der 2. Vertrag, der für 2012 vorliegt, die gleiche Vertragssumme beinhaltet.

Unter Heranziehung des Fremdvergleiches ist die Vereinbarung vom 6.3.2012 mit Wirkung 31.12.2012 nicht anzuerkennen. Der Betrag in Höhe von 210.000,00 stellt eine Vorteilsgewährung an die Schwestergesellschaft dar. Diese führt bei der vorteilgewährenden Körperschaft steuerrechtlich zur Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung an den oder die beherrschenden Anteilsinhaber und in der Folge zu einer verdeckten Einlage zugunsten der vorteilsempfangenden Schwesterkörperschaft.

	Nachschau	
	2012	2013
AfA - Gewinnerhöhung lt. BP	14.000,00	14.000,00
vA lt. BP	210.000,00	

Tz 5 verdeckte Ausschüttung

	2010	2011	2012
Tz 1		235,30	105,00
Tz 3	150.000,00		
Tz 4			210.000,00
vA gesamt	150.000,00	235,30	210.105,00
KESt lt. BP	37.500,00	58,83	52.526,25

Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO erforderlich machen:

Abgabenart	Zeitraum	Feststellung
Umsatzsteuer	2010-2012	Tz. 3
Körperschaftsteuer	2010-2012	Tz. 1, 2, 3, 4

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

8. Mit Bescheiden über die Wiederaufnahme der Verfahren gem. § 303 BAO vom **03.11.2015**, zugestellt am 28.11.2015, wurden die Verfahren betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2010 und Körperschaftsteuer für die Jahre 2010 bis 2012 wiederaufgenommen. Die Bescheide wurden jeweils wie folgt begründet:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (1) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.“

9. Gleichzeitig wurden ein neuer **Umsatzsteuerbescheid** für das Jahr **2010** und neue **Körperschaftsteuerbescheide** für die Jahre **2010 bis 2012** erlassen. Diese wurden ebenfalls am 28.11.2015 zugestellt. Im Umsatzsteuerbescheid wurde der Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen auf € 213.000,00 erhöht. Da es sich dabei aber um übrige steuerfreie Umsätze ohne Vorsteuerabzug handelte, wurde die Umsatzsteuer für das Jahr 2010 unverändert mit € 0,00 festgesetzt. Aus den in den Körperschaftsteuerbescheiden festgesetzten Abgaben resultieren Nachforderungen in Höhe von € 30.920,00 (2010), € 2.928,00 (2011) bzw. € 7.447,00 (2012).

10. Am **27.11.2015** wurde ein Erstbescheid betreffend **Körperschaftsteuer** für das Jahr **2013** erlassen und am 30.11.2015 zugestellt. Darin wurde die Körperschaftsteuer mit € 7.372,00 festgesetzt. Der Begründung ist zu entnehmen, dass die Veranlagung unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind, erfolgte.

11. Am **23.12.2015** erhob der steuerliche Vertreter der Bf. **Beschwerde** gegen die o.a. Bescheide und stellte folgende Anträge:

„1. Antrag keine Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 Abs 2 BAO zu erlassen.

2. Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

3. Antrag auf Aufhebung der Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 2010 und die Körperschaftsteuer der Jahre 2010 bis 2012

*sowie Abänderung des Umsatzsteuerbescheides 2010 und der Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 2010 bis 2012 jeweils vom 3. November 2015 und Abänderung des Körperschaftsteuerbescheides des Jahres 2013 vom 27. November 2015, insoweit als die Betriebsausgaben für Werbegeschenke in den Jahren 2010 bis 2012 zur Gänze berücksichtigt werden und die Abschreibung in den Jahren 2012 und 2013 aus der Know-how Überlassung berücksichtigt wird und die Hinzurechnung der Betriebseinnahmen aus der Starthilfe ***4*** im Jahr 2012 [gemeint wohl: 2010] unterbleibt und dieser auch nicht als steuerbarer Umsatz im Jahr 2012 [gemeint wohl: 2010] angesetzt wird.“*

Zur Begründung wurde im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Die Beschwerde richte sich gegen die Rechtswidrigkeit in Folge der Verletzung von Verfahrensvorschriften, da

- die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens keine rechtmäßige Begründung enthalten würden und der Neuerungsstatbestand gem. § 303 Abs. 2 lit b BAO, auf den sich die Abgabenbehörde stütze, nicht vorliege;
- die belangte Behörde, den den gegenständlichen Bescheiden zugrunde gelegten Sachverhalt mangelhaft ermittelt habe;
- die belangte Behörde das Parteiengehör verletzt habe, weil eine Würdigung der von der Bf. vorgebrachten Beweisanträge einerseits und der rechtlichen Argumente andererseits nicht stattgefunden habe.

Die Beschwerde richte sich zudem gegen die Rechtswidrigkeit des Inhaltes der angefochtenen Bescheide, da die belangte Behörde die zivilrechtlichen Gestaltungen nicht anerkannt habe, ohne dabei alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Beurteilung von Bedeutung seien und somit richte sich die Beschwerde gegen die Höhe der Festsetzung der Körperschaftsteuer 2010 bis 2013 und der Umsatzsteuer 2010.

In den jeweiligen Wiederaufnahmebescheiden sei die Wiederaufnahme mit den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, begründet worden. In den zugrundeliegenden Niederschriften habe die belangte Behörde jedoch verabsäumt, die Wiederaufnahme konkret zu begründen und habe ihr Ermessen nicht korrekt ausgeübt.

Die in den Teilziffern 1 und 2 des Betriebsprüfungsberichtes aufgegriffenen Punkte, „Sonstige Gebühren“ und „Werbung“, würden eine so marginale Auswirkung ergeben, dass im Falle einer zulässigen Wiederaufnahme dem Grunde nach, die Wiederaufnahme aus Billigkeitsgründen nicht zu verfügen sei. Im Jahr 2010 liege ein Verlust vor, der um € 263,67 reduziert werde. In den Jahren 2011 und 2012 sei die Auswirkung dieser Punkte im Ausmaß von weniger als 1 % des erklärten Gewinnes. Der VwGH habe in seiner ständigen Rechtsprechung betreffend die Auswirkung der Wiederaufnahmegründe von jeweils unter 1 % des Gewinnes ausgeführt, dass

diese unbedeutend seien (VwGH vom 12.4.1994, 90/14/0044; siehe auch Stoll, BAO Kommentar, § 303 S 2939 f). Daher sei eine Wiederaufnahme, sollte Sie dem Grunde nach zulässig sein, betreffend diese Punkte aus Billigkeitsgründen nicht zu verfügen.

Der in der Teilziffer 3 dargestellte Punkt betreffend die Starthilfe – ***4***, stelle keinen Neuerungsstatbestand gem. § 303 Abs. 1 lit b BAO dar. Zum einen sei es Aufgabe der Abgabenbehörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen seien (VwGH 30.9.1987, 87/13/0006; VwGH 14.5.1991, 90/14/0262; VwGH 12.4.1994, 90/14/0044; Stoll, BAO Kommentar, § 303 S 2938; Ritz, BAO⁴ § 303 Rz 18). Eine solche Begründung sei weder unter der Teilziffer 3 noch an einer anderen Stelle des Betriebsprüfungsberichtes oder in den Begründungen der angefochtenen Bescheide über die Wiederaufnahme genannt worden. Zum anderen sei es nicht Aufgabe des Steuerpflichtigen alle Lebenssachverhalte, die zu keinem steuerbaren Tatbestand führen würden, der Finanzverwaltung im Abgabenverfahren offen zu legen. Bei den € 150.000 handle es sich um ein Darlehen, das im Zuge des Vergleiches vom 23.09.2015 zurückbezahlt worden sei. Die Gewährung und die Rückzahlung eines Darlehens würden jedoch keinen steuerbaren Tatbestand darstellen. Zudem habe es die belangte Behörde unterlassen, die im Betriebsprüfungsverfahren vorgelegten Beweise und rechtlichen Ausführungen zu würdigen.

Zu dem in Teilziffer 4 dargelegten Punkt Know-How-Übertragungsvertrag, habe es die belangte Behörde unterlassen darzulegen, aus welchen Gründen der Neuerungsstatbestand gem. § 303 Abs. 1 lit b BAO vorliege und aus welchen konkreten Gründen sie das gegenständliche Rechtsgeschäft dem Grunde nach als fremdunüblich qualifiziere, obwohl auf Grund des wirtschaftlichen Gehalts ein klarer Leistungsaustausch zugrunde liege. Im Rahmen der Außenprüfung seien von der Bf. folgende Unterlagen vorgelegt worden:

- Provisionsvereinbarung vom Juni 2010
- Unterlagen zur Ermittlung der Höhe der gegenständlichen Provisionsansprüche in Gegenverrechnung zu den Akontos
- Adressenmaterial der Versicherungsnehmer für den Zeitraum 2010-2014

Diese Unterlagen seien von der belangten Behörde nicht gewürdigt worden. Die belangte Behörde habe der Bf. nicht mitgeteilt, aus welchen Gründen diese als Nachweis in den strittigen Punkten als nicht ausreichend erachtet würden.

Zudem sei der Neuerungsstatbestand gem. § 303 Abs. 2 lit. b BAO nicht erfüllt, da die aufgrund der getroffenen Vereinbarungen entstandenen Ansprüche ordnungsgemäß bilanziell erfasst, entsprechend erklärt und der Besteuerung unterzogen worden seien.

Zudem seien keine konkreten Gründe angeführt, die für die Ermessensausübung bedeutsam seien. Das Erfordernis einer ausreichenden Begründung sei jedenfalls dann nicht erfüllt, wenn

die Begründung in einer ganz allgemein gehaltenen, schematischen, damit in Wahrheit inhaltsleeren, weil floskelhaften Formel (die auf die individuellen Verhältnisse nicht Bedacht nimmt und sich in ihrer Allgemeinheit auf jeden anderen Fall ebenso anwenden ließe) bestehe (Stoll, BAO Kommentar, § 303 S 2944). Eine solche floskelhafte Begründung führe die belangte Behörde jedoch in den Wiederaufnahmebescheiden an.

Das Parteiengehör sei insoweit verletzt worden, als eine Würdigung der von der Bf. vorgebrachten Beweisanträge einerseits und der rechtlichen Argumente andererseits nicht stattgefunden habe. Somit habe es die belangte Behörde verabsäumt, den Sachverhalt korrekt zu ermitteln und sich mit der vorgebrachten rechtlichen Würdigung der Bf. auseinanderzusetzen. Diese Vorgehensweise spiegle sich wider in der Niederschrift gem. § 149 Abs 1 BAO vom 27.10.2015, in der lediglich auf die fünf Teilziffern des SB-Programmes verwiesen und das Ergebnis dazu in Stichworten festgehalten worden sei. In keiner Weise seien die Vorbringen der rechtlichen Vertreter der Bf. festgehalten worden. Die Niederschrift gem. § 149 Abs 1 BAO diene jedoch dazu, die vorgebrachten Beweise und Sachverhalte und deren rechtliche Beurteilung nicht nur der Finanzverwaltung zu dokumentieren, sondern auch des Abgabepflichtigen. Eine mit solchen eklatanten Mängeln ausgefertigte Niederschrift könne nicht als Niederschrift gem. § 149 Abs 1 BAO gewertet werden und stelle eine Verletzung des Parteiengehörs dar. Verfahrensmängel der Betriebsprüfung, die in ihrer Durchführung bei Feststellung und Würdigung „neuer“ Tatsachen und Beweise unterlaufen würden, könnten bei der Ermessensübung Berücksichtigung finden und wegen Ermessenfehlgebrauchs zur Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides führen (Stoll, BAO Kommentar, § 303 S 2938).

Gemäß § 93 Abs 3 BAO seien Bescheide zu begründen. Der der gegenständlichen Beweiswürdigung zugrunde gelegte Sachverhalt sei nur mangelhaft ermittelt worden. Daher sei es der belangten Behörde nicht möglich gewesen, in den Bescheidbegründungen darzulegen, aus welchen konkreten Gründen die Hinzurechnungen vorgenommen worden sei. Den Bescheiden mangle es somit an der rechtskonformen Begründung.

Tz 2 Werbung (Kto 7650)

Anlässlich der Neukundenwerbung, des Neuabschlusses von Versicherungsverträgen und der Betreuung von (Stamm-)Kunden, seien mit dem Firmenlogo etikettierte Weinflaschen übergeben worden. Die beschenkten Kunden seien mit vollständiger Adresse in einer Liste festgehalten worden, welche im Prüfungsverfahren vorgelegt worden sei. Die belangte Behörde habe im Schätzungsweg nur 50 % als Betriebsausgaben anerkannt, was zu geringfügigen Gewinnerhöhungen geführt habe. Nach Rechtsprechung des UFS (UFS 12.5.2010, RV/0873-L/05 und RV/0874-L/05) handle es sich bei mit Firmenlogo etikettierten Weinflaschen um Betriebsausgaben gem. § 4 Abs. 4 EStG und daher seien diese zur Gänze als solche zu behandeln. Die ***Bf*** habe die Weinflaschen zur Werbung von Neukunden zugewendet und an bestehende Kunden, damit diese ihre Versicherungsverhältnisse

aufrechterhalten und Neuabschlüsse tätigen würden. Die geltend gemachten Aufwendungen seien daher zur Gänze als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Tz 3 Starthilfe - ***4***

Im Jahr 2010 sei der ***2*** der bisherige Agenturvertrag (Ausschließlichkeitsagentur) gekündigt worden. Die Gesellschaft habe damit über Nacht sämtliche Einkünfte verloren, da ausständige Provisionen zur Gänze eingefroren worden seien. ***1***, damaliger Geschäftsführer der ***2***, habe versucht mit seinem Branchenwissen einen neuen Partner zu finden, was ihm rasch mit der ***4*** Versicherung (nunmehr ***4***) gelungen sei.

Die ***4*** Versicherung habe auf der Abwicklung über eine neu zu errichtende GmbH bestanden. Zur Vorfinanzierung der Gründung und des Stammkapitales von € 35.000, habe ***1*** von der ***4*** Versicherung ein zinsenloses Privatdarlehen in Höhe von € 150.000 erhalten. Aus der Haftungsvereinbarung (Anlage 1) gehe hervor, dass ***1*** persönlich die Rückzahlung schulde. Als Anlage 2 seien Überweisungsbelege vom 30.3.2010 und vom 10.5.2010 der Überweisungen auf das private Konto von ***1*** mit dem Hinweis DARLEHEN beigelegt worden.

Die Behauptung der belangten Behörde, die Überweisung sei zu Gunsten der ***Bf*** erfolgt, sei unzutreffend. Erstens sei die Gesellschaft erst mit Gesellschaftsvertrag vom 14. Mai 2010 errichtet worden und somit erst nach erfolgter Zahlung auf das private Konto von ***1***. Eine direkte Zurechnung der Zahlung an die ***Bf*** scheide somit aus. Zweitens gehe aus Punkt 3 der in der Anlage 1 beigelegten Haftungserklärung hervor, dass ***1*** primär Schuldner sei. Drittens sei mit dem Vergleich vom 23.09.2015 das private Darlehen beglichen worden.

Zudem habe die ***4*** Versicherung in Punkt 7 der Anfrage des Finanzamtes vom 12. Oktober 2015 bestätigt, dass derart ausgestaltete Privatdarlehen üblich seien. „Es sei üblich, dass Geschäftspartner Darlehen o.ä. erhalten.“

Die ***4*** Versicherung habe der ***Bf*** mit Überweisung vom 02.06.2010 auf das ***KontoBf*** einen Provisionsvorschuss als „Starthilfe“ in Höhe von ebenfalls € 150.000 gewährt. Diese „Starthilfe“ sei in der Folge in der ***Bf*** Zug um Zug über das Ertragskonto erfolgs- und steuerwirksam aufgelöst worden. Es sei somit zwischen der „Starthilfe in Höhe von € 150.000 an die ***Bf***“ und dem „Darlehen in Höhe von € 150.000 an Herrn ***1***“ zu unterscheiden.

Am 23.04.2013 sei die Generalagenturvereinbarung zum 31.08.2013 von der ***4*** Versicherung gekündigt worden. Bezüglich der Verbindlichkeiten der ***Bf*** sei die Regelung getroffen worden, dass seitens der ***Bf*** eine Abschlagszahlung in Höhe von € 208.000 in monatlichen Raten von € 2.000 zu leisten sei.

Ausgelöst durch die Anfragen der Finanzbehörde, habe die ***4*** festgestellt, dass das Privatdarlehen von Herrn ***1*** mit der ursprünglichen „***4***-Vereinbarung“ 23.04.2013 nicht verglichen gewesen sei.

Herr ***1***, vertreten durch seinen Rechtsanwalt, habe in der Folge einen Vergleich hinsichtlich der offenen Abschlagszahlung und des Privatdarlehens angestrebt, wobei die ***4*** Versicherung ihre Verhandlungen mit einem Vergleichsbetrag von € 180.000 begonnen habe. Im Zuge der Verhandlungen habe dieser Betrag auf € 135.000 reduziert werden können und sei in der Vereinbarung vom 23.09.2015 (Anlage 3) schließlich endgültig verglichen worden. Aus dieser Vereinbarung gehe im Punkt 1.2. klar und eindeutig hervor, dass neben betrieblichen Verpflichtungen der ***Bf*** auch die privaten Verpflichtungen von ***1*** in der Höhe von insgesamt € 260.159,65 verglichen worden wären.

[...]

Der Vergleichsbetrag von € 135.000 sei von der GmbH mit € 57.163,18 und von Herrn ***1*** mit € 77.836,82 am 05.11.2015 beglichen worden (Anlage 4).

Die belangte Behörde irre somit mit ihrer Aussage im Betriebsprüfungsbericht, dass die Starthilfe „keinen Niederschlag in der Buchhaltung“ gefunden habe. Die belangte Behörde habe die während der Betriebsprüfung vorgelegten Unterlagen ignoriert, aus denen ersichtlich sei, dass die „Starthilfe“ in den Büchern ordnungsgemäß erfasst und auch der Besteuerung unterzogen worden sei. Die belangte Behörde habe verkannt, dass es zu zwei Zahlungsflüssen gekommen sei und habe somit keine Differenzierung zwischen der Starthilfe an die Bf. und dem Darlehen an Herrn ***1*** vorgenommen. Damit erkläre sich auch die Aussage der ***4*** Versicherungen AG vom 20.10.2015 auf das Auskunftersuchen vom 12.10.2015, dass die Starthilfe an die ***Bf*** kein Darlehen darstelle. Der gleichen Ansicht sei die Bf. und habe dies auch nie bestritten, sondern diese Zahlung ordnungsgemäß aufgezeichnet und die Erträge korrekt erklärt und versteuert. Somit lasse sich auch die Aussage der ***4*** Versicherungen AG vom 20.10.2015 zu Punkt 4 erklären, dass es nach dem Oktober 2015 keine weiteren schriftlichen Vereinbarungen gegeben habe, in der eine Starthilfe angeführt worden sei. Die Vereinbarung vom 23.09.2015 nehme zwar in Punkt 1.2. Bezug auf „...im Jahr 2010 gegebenen Darlehens/Starthilfe für Herrn ***1*** ...“, aus dem Zusammenhang sei aber klar ersichtlich, dass es dabei um das Darlehen an Herrn ***1*** gegangen sei und nicht um die Starthilfe an die ***Bf***, die – wie in der Vereinbarung vom 14.06.2013 richtig ausgeführt worden sei – bereits verdient worden sei.

Selbst wenn davon auszugehen sein sollte, dass das Darlehen nicht Herrn ***1***, sondern der Bf. zuzurechnen sei, sei die Gewährung des Darlehens erfolgsneutral, da keine Gegenverrechnung mit Provisionsansprüchen erfolgt sei.

Tz 4 Know-how-Übertragungsvertrag

Die ***2*** sei am 15.11.1999 errichtet worden. In der Folge seien das Versicherungsgeschäft und die Kreditvermittlung aufgebaut worden. Das dafür notwendige Know-how sei mit massiven Investitionen in die Werbung und in die Ausbildung des Personals aufgebaut worden. Im Jahr 2010 sei der bis dahin gültige Agenturvertrag plötzlich und ohne Vorwarnung vom Versicherungspartner gekündigt worden.

Es sei daher ein neuer Partner gesucht worden, um das vorhandene Know-how vermarkten und Versicherungsprovisionen lukrieren zu können. Da die ***2*** am Versicherungsmarkt als sehr erfolgreich gelte, sei rasch ein neuer Geschäftspartner gefunden worden, die ***4*** Versicherung (nunmehr ***4***). Die ***4*** Versicherung habe im Wissen um das Vertriebspotential der ***2*** hohe Beträge akontiert, die mit zukünftigen Provisionen abgerechnet werden hätten sollen. Der entsprechende Schriftverkehr sei der Betriebsprüfung im Detail offengelegt worden. Die Zahlungen der ***4*** Versicherung würden sich aus der Buchhaltung ableiten lassen.

Die ***4*** Versicherung habe darauf bestanden, die neue Geschäftsbeziehung mit einer neu zu gründenden GmbH abzuwickeln, weshalb die Bf. gegründet worden sei. Diese habe weder einen Vertrieb noch Personal zur Abwicklung des Geschäftsbetriebes gehabt.

Um eine Vorteilsgewährung durch den Know-how-Transfer von der ***2*** an die Bf. zu vermeiden und die Geschäfte fremdüblich zwischen den Schwestergesellschaften abzuwickeln, sei im Juni 2010 eine Provisionsvereinbarung abgeschlossen worden (Anlage 5), wonach der ***2*** 70 % der jeweils fälligen Abschlussprovisionen der ***Bf*** zustünden. Die restlichen 30 % der Abschlussprovision sowie die Folgeprovisionen sollten bei der Bf. bleiben.

Damit die Nutzung der aus den übertragenen Versicherungsdaten für die von der ***2*** abgeschlossenen Versicherungsverträge darüber hinaus für die ***Bf*** auch zivilrechtlich sichergestellt sei, sei ein Know-how-Übertragungsvertrag am 23.05.2010 abgeschlossen worden (Anlage 6). Dieser Know-how-Übertragungsvertrag solle Provisionsansprüche auf Basis der Provisionsvereinbarung bis zu € 210.000 abdecken.

Nachdem dieser Umsatz von der ***2*** erreicht worden sei, sei ein weiterer Know-how-Übertragungsvertrag am 06.03.2012 abgeschlossen worden, der ebenfalls eine Zahlung in Höhe von € 210.000 vorgesehen habe (Anlage 7).

Die Umsätze in der Zeit von der Gründung bis zum Verkauf der Anteile an der ***Bf*** hätten sich wie folgt entwickelt:

[...]

Im Rahmen der Nachkalkulation sei festgestellt worden, dass von dem zur Gänze durch die ***2*** vermittelten Umsatz in Höhe von insgesamt € 953.958,61 ein Betrag von € 533.958,61 von der ***Bf*** erzielt worden sei und dass die ***2*** € 420.000 aufgrund der beiden

Know-how-Überlassungsverträge und der diesen zugrundeliegenden Provisionsvereinbarungen erzielt habe.

Die ***Bf*** würde ohne den Einsatz der ***2*** keinen Umsatz gemacht haben. Würde die ***2*** den Vertrieb der Versicherungsprodukte für die Bf. nicht möglich gemacht und kein Know-how an die Schwestergesellschaft übertragen haben, würde diese niemals die notwendige finanzielle Unterstützung der ***4*** Versicherung erhalten haben.

Von 2013 bis zum Verkauf der Gesellschaft (Share-Deal am 22.09.2015) seien laufend weitere neue Versicherungsverträge durch die ***2*** für die Bf. vermittelt und neue Provisionsansprüche generiert worden. Den großen Nutzen der zu lukrierenden Abschlussprovisionen und Folgeprovisionen aus bestehenden Versicherungsverträgen, die von der ***2*** für die Bf. vermittelt worden seien, habe auch der (fremde) Erwerber der Anteile der ***Bf*** erkannt und für die Anteile (Nominale € 35.000) einen Preis von € 712.000 bezahlt.

Aufgrund des Trennungsprinzips seien Rechtsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Gesellschaftern steuerlich anzuerkennen, wenn sie dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprächen (siehe Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG (2011) § 8 Rz 150).

Die belangte Behörde gehe davon aus, dass der zweite Know-how-Überlassungsvertrag dem Fremdvergleichsgrundsatz nicht entspreche. Die Bf. habe gerade in Hinblick auf die Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes schriftliche Verträge abgeschlossen, die einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten, die auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Dass keine Laufzeit für die Nutzung der Kundendaten vereinbart worden sei, ergebe sich dadurch, dass eine solche Laufzeitvereinbarung weder üblich noch als wirtschaftlich sinnvoll zu erachten wäre, denn durch die Zurverfügungstellung der Kundendaten obliege es der Bf. diese Daten zu nutzen und Vertragsabschlüsse zu lukrieren. Ein Kunde der nicht innerhalb absehbarer Zeit einen entsprechenden Vertragsabschluss vornehme, sei ein nicht werthaltiger Kunde und folglich sei die Zurverfügungstellung dieser Kundendaten nicht werthaltig. Dieser Umstand sei in der Preisfindung mitberücksichtigt worden. Tätige ein vermittelter Kunde jedoch einen Vertragsabschluss, würden neben der Abschlussprovision jährliche Betreuungsprovisionen vereinnahmt. Ein von vornherein auf Dauer limitiertes Nutzungsrecht der Kundendaten würde bedeuten, dass nach Ablauf der Laufzeit, die Verträge von der Bf. mit den Kunden zu kündigen wären, was weder von den beiden Vertragsparteien gewollt sei noch irgendeinen wirtschaftlichen Sinn mache.

Im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens seien sämtliche im Zeitraum 2013-2014 von der ***2*** für die Bf. vermittelten Kunden vorgelegt worden. Zudem seien in den Beilagen der beiden Know-how-Überlassungsverträge die Kundendaten einzelnen aufgelistet. Im Schreiben

des Rechtsanwalts der Bf. vom 23.07.2015 an die belangte Behörde (Anlage 8) werde ausgeführt, dass der Vertragsgegenstand des zweiten Know-how-Überlassungsvertrages ein anderer sei, als der des ersten. Zudem sei es in der Versicherungsbranche üblich für die Vermittlung von Kunden eine Vermittlungsprovision in Abhängigkeit von der Abschlussprovision zu vereinbaren. Dieser Aufteilungsschlüssel variere und könne in der Praxis bis zu 85 % für den Vermittler betragen. Mit dem in der Provisionsvereinbarung getroffenen Aufteilungsschlüssel, der 70 % der Abschlussprovision als Vermittlungsprovision für den Vermittler, die ***2***, vorsehe, sei daher ein Aufteilungsschlüssel gefunden worden, der dem Fremdüblichkeitsgrundsatz mehr als standhalte. In der Anlage 9 sei ein anonymisierter Provisionsvertrag aus der Versicherungsbranche mit einem Aufteilungsschlüssel 90:10 als Beweis für die Fremdüblichkeit beigelegt.

Der Anwalt der ***2*** habe in der Schlussbesprechung der Betriebsprüfung mitgeteilt, dass sich für den zweiten Know-how-Übertragungsvertrag ein Preis von € 235.000,00 ergeben hätte. Lediglich aus einer gewissen „prozessual-finanztechnischen Vorsicht“ habe man sich für den damals gewählten Ansatz in Höhe von € 210.000 entschieden.

Die Fremdüblichkeit liege somit dem Grunde und der Höhe nach vor und es bestünden keine Anhaltspunkte im Jahr 2012 eine verdeckte Ausschüttung in Höhe von € 210.000 anzunehmen.

Selbst wenn die Fremdüblichkeit angezweifelt werden würde, könne diese nicht dem Grunde nach vorliegen, sondern allenfalls der Höhe nach. Es wäre maximal die Differenz der fremdunüblichen zur fremdüblichen Abschreibung des Jahres 2012 als verdeckte Gewinnausschüttung anzusetzen.

11.1. Der Haftungsvereinbarung vom 29.03.2010 (Anlage 1) abgeschlossen zwischen ***1*** (***2***), ***Adr1*** und ***4*** Versicherungs – Aktiengesellschaft ist Folgendes zu entnehmen:

1. *„Zwischen der ***2***, deren Gesellschafter Herr ***1*** ist, und der ***4*** ist der Abschluss eines Generalagenturvertrages geplant. Im Rahmen dieses geplanten Abschlusses sind Akontoleistungen und eine Starthilfe in Höhe von € 300.000,- im Gespräch. Besichert würden diese Geldflüsse mit einer Bankgarantie über € 225.000,-.*
2. *Aufgrund von Rechtsstreitigkeiten und der Verweigerung von Zahlungen seitens des jetzigen Vertragspartners von Herrn ***1*** gewährt die ***4*** Herrn ***1***, respektive der ***2***, ein unverzinstes Überbrückungsdarlehen in Höhe von € 100.000,-. Diese Zahlung versteht sich als Vorschuss auf die oben genannten Akonti bzw. die Starthilfe und wird auf diese angerechnet, dient dem ungestörten Weiterbetrieb der ***2*** und ist auf das Konto ***Konto1***, lautend auf ***1*** zu überweisen.*

3. *Sollte der geplante Agenturvertrag nicht zustande kommen und der Zweck dieser Zahlung somit vereitelt sein, haften einerseits die ***2***, sowie andererseits Herr ***1*** mit seinem Privatvermögen für die Rückzahlung der Darlehenssumme zu ungeteilten Händen. Fälligkeitstermin der Rückzahlung für den Fall des Nichtzustandekommens des Agenturvertrages ist jedenfalls der 31.5.2010.*
4. *Diese Haftungserklärung erlischt unverzüglich mit dem Einlangen der in Punkt 1 genannten Bankgarantie bei der ***4***. Ebenso erlischt die Haftungserklärung sukzessive nachdem die vermittelten Verträge bzw. die dafür gebührenden Provisionen gegenverrechnet sind und die Provisionen den überwiesenen Betrag erreicht haben.“*

11.2. Kontoauszüge 2010 (Anlage 2)

Überweisung vom 30.03.2010 von der ***4*** Versicherungs-AG in Höhe von € 100.000 auf das Konto von ***1*** (Verwendungszweck: Überbrückungsdarlehen vom 29.03.2010)

Überweisung vom 12.05.2010 von der ***4*** Versicherungs-AG in Höhe von € 50.000 auf das Konto von ***1*** (Verwendungszweck: Bankgarantie)

11.3. Aus der Vereinbarung vom 23.09.2015 (Anlage 3) zwischen der ***4*** Versicherungen AG und der ***Bf***, ***Adr1***, unter Beitritt von ***1***, ***Adr1*** geht im Wesentlichen Folgendes hervor:

*„Zwischen der ***4*** Versicherungen AG, die rechtmäßige Rechtsnachfolgerin der ***4*** Versicherungs- Aktiengesellschaft in Österreich ist, und der ***Bf*** wurde im Jahr 2010 ein Generalagenturvertrag abgeschlossen. Zusätzlich haben die Vertragsteile eine Reihe von Zusatz- bzw. Nebenvereinbarungen in den darauffolgenden Jahren abgeschlossen. [...] Ziel der gegenständlichen Vereinbarung ist nunmehr, dass die zwischen den Vertragsteilen bestehenden Vertrags- bzw. Haftungsverhältnisse und sonstige bestehende Zahlungsverpflichtungen zwischen den Vertragsparteien einer endgültigen Lösung zuzuführen.*

1. Vertragsabrede:

*1.1. Die ***Bf*** verpflichtet sich gegenüber der ***4*** zur Zahlung eines Betrages in der Höhe von EUR 135.000,00 auf das Bankkonto [...] mit dem Verwendungszweck „220845“ binnen 21 Tagen ab rechtswirksamer Unterfertigung der gegenständlichen Vereinbarung durch sämtliche Vertragsteile.*

*1.2. Mit fristgerechter Zahlung des Betrages in der Höhe von EUR 135.000,00 durch die ***Bf*** auf das zu Punkt 1.1. dieser Vereinbarung genannte Konto der ***4*** und Unterfertigung der gegenständlichen Vereinbarung durch alle Vertragsparteien sind sämtliche bestehenden wechselseitigen Ansprüche zwischen der ***4*** Versicherungen AG einerseits und der ***Bf*** bzw. ***1*** andererseits, insbesondere bezüglich des bestehenden Lastensaldos und der damit zusammenhängenden persönlichen Haftung des ***1*** (hier ist die gegebene Bankgarantie unverwendet zurückzustellen), wie auch bezüglich des im Jahr 2010 gegebenen Darlehens/Starthilfe für Herrn ***1*** (diente dem Fortbetrieb der ***2***) und sonstiger allfälliger vergleichbarer Verbindlichkeiten / Haftungen, hiermit endgültig bereinigt und unwiderruflich verglichen.*

1.3. Die Vertragsparteien vereinbaren hiermit auch eine einvernehmliche Beendigung des zwischen der ***Bf*** und ***4*** bestehenden Generalagenturvertrages zum 31.10.2015.“

11.4. Überweisungen 2015 (Anlage 4)

- Überweisung an die ***4*** Versicherungen AG vom Privatkonto von ***1*** in Höhe von € 77.836,82 vom 05.11.2015 (Zahlungsreferenz: Rückzahlung Überbrückungsdarlehen ***1***)
- Provisionskonto-Auszug für 11/2015 der ***Bf*** (Werbernummer: 220845) bei der ***4***:

Buchungstext	Lastschrift	Gutschrift
Saldovortrag aus 08.2015	163.000,00	
Provisionsrückzahlung		77.836,82
Provisionsrückzahlung		57.163,18
Abschreibung lt. Vereinbarung		28.000,00
Neuer Saldo:		0,00

11.5. Provisionsvereinbarung zwischen der ***Bf*** und der ***2*** vom Juni 2010 (Anlage 5):

„Zwischen den Vertragsparteien, nämlich der ***2*** und der ***Bf***, wird vereinbart, dass die ***Bf*** der ***2*** für die Erbringung von Versicherungsleistungen (Beratung, Angebotslegung, Schadensabwicklung und sonstige vergleichbare Leistungen im Zusammenhang mit der Vermittlung und Abwicklung von Versicherungen) für Kunden der ***Bf***, die zu einem tatsächlich vermittelten bzw. abgeschlossenen Versicherungsantrag (= unterfertigter Versicherungsantrag) führten, eine Abschlussprovision (bei Unterfertigung des Versicherungsantrages) in der Höhe von 70% der jeweils fälligen Abschlussprovision an die ***2*** zu bezahlen hat.

Dies bedeutet, dass die verdiente Abschlussprovision von 70% der vermittelten Versicherungsverträge durch die Versicherungsleistungen der ***2*** auf das Firmenkonto ***Konto2*** der ***2*** von der ***4*** Agentur ***Bf***, welche die ***4*** Versicherung für die vermittelten Verträge berechnet und in weiterer Folge überwiesen wird.“

11.6. Know-How-Übertragungsvertrag zwischen der ***2***, ***Adr1***, und der ***Bf***, ***Adr1***, vom 23.05.2010 (Anlage 6):

„I. Präambel

[...] Im Unterschied zur ***Bf*** bietet die ***2*** ein erweitertes Versicherungsspektrum gegenüber dem Kunden an. So bietet die ***Bf*** lediglich jene Versicherungsprodukte gegenüber dem Kunden an, die von der ***4*** Versicherung als Versicherungsprodukt der ***Bf*** zur Verfügung gestellt werden. [...]

Die ***2*** verfügt – aufgrund ihrer langjährigen Tätigkeit – über einen großen Kundenstock im Versicherungsbereich. Die ***Bf*** hat Interesse, kundenrelevante Daten von der ***2*** zu erlangen, damit sie jenen Kunden der ***2*** Versicherungsprodukte der ***4*** Versicherung anbieten kann. In diesem Zusammenhang ist zu erwähnen, dass die ***2***

ausdrücklich keine Versicherungsprodukte der ***4*** Versicherung gegenüber ihren Kunden anbieten kann.

Es gilt als wohlverstanden, dass hier nicht der Kundenstock der ***2*** auf die ***Bf*** übertragen wird, sondern lediglich kundenrelevante Daten zur Nutzung im Sinne dieses Vertrages erworben werden.

II. Vertragsgegenstand

1. Vertragsgegenstand ist die Überlassung von relevanten Daten betreffend die Versicherungskunden der ***2*** in Österreich an die ***Bf***, wobei die Versicherungskunden der ***2*** in ***10*** ausdrücklich von dieser vertragsgegenständlichen Überlassung ausgenommen sind (diese Versicherungskunden heißen nachfolgend auch „relevante Versicherungskunden“). Die relevanten Versicherungskunden sind in Anlage ./1 (grafische Darstellung) und Anlage ./2 (detaillierte Auflistung) dargestellt.

2. Die ***2*** übergibt der ***Bf*** die entsprechenden Daten zu den relevanten Versicherungskunden gemäß Anlage ./2 zur Nutzung und die ***Bf*** nimmt dies an.

3. Die ***2*** wird alle zumutbaren Anstrengungen unternehmen, um eine reibungslose Überlassung der zu überlassenden Informationen auf die ***Bf*** zu ermöglichen und übergibt der ***Bf*** hiezu zum Übertragungstichtag die erforderlichen und zweckdienlichen Unterlagen und Datensammlungen. Festgehalten wird, dass die ***2*** selbst Unterlagen und Daten zu den relevanten Versicherungskunden mitbehält und ebenfalls weiterhin nutzen wird.

III. Verträge, Forderungen, Verbindlichkeiten:

1. Die ***Bf*** übernimmt keine betrieblichen Einrichtungen, Mitarbeiter oder Kunden der ***2*** (= keine Betriebsnachfolge, kein Betriebsübergang und keine Übertragung des Kundenstocks).

2. Es werden auch ausdrücklich keine Forderungen oder Verbindlichkeiten der ***2*** durch die ***Bf*** übernommen.

IV. Übertragungstichtag, Gefahrenübergang:

1. Die Übertragung des Vertragsgegenstandes erfolgt mit Wirkung zum 1.6.2010, 00:00 Uhr („Übertragungstichtag“), sofern die Zahlungen gemäß Punkt V. dieses Vertrages ordnungsgemäß an die ***2*** geleistet werden.

2. Mit dem Übertragungstichtag ist die ***Bf*** zur Nutzung des hier geregelten Vertragsgegenstandes im Sinne dieses Vertrages berechtigt.

3. Die Übergabe der relevanten Versicherungskunden erfolgt in aktualisierter Form und wird der ***Bf*** durch die ***2*** in elektronischer Form, und zwar im Datenformat Excel am 1.6.2010 in körperlicher Form (Datenträger und Hardcopy) zur Verfügung gestellt, sofern bis zu diesem Zeitpunkt die erste Kaufpreisteilzahlung im Sinne des Punktes V. seitens der ***Bf*** an die ***2*** ordnungsgemäß erfolgt ist.

V. Kaufpreis:

1. Der Kaufpreis für die in diesem Vertrag beschriebene Überlassung von relevanten Versicherungskunden (Vertragsgegenstand) EUR 210.000,00 zuzüglich gesetzlicher Mehrwertsteuer.

2. Der Kaufpreis ist wie folgt von der ***Bf*** an die ***2*** zu entrichten:

*Die erste Teilzahlung in der Höhe von EUR 20.000,00 ist bis spätestens 31.5.2010 – bei fünftägigem Respiro – an das von der ***2*** bekanntgegebene Konto zur Zahlung fällig. Die zweite Teilzahlung in der Höhe von EUR 190.000,00 ist bis spätestens 30.6.2010 – bei fünftägigem Respiro – an das von der ***2*** bekanntgegebene Konto zur Zahlung fällig.*

*3. Der Kaufpreis für den Vertragsgegenstand ist angemessen und wird nicht wegen Verkürzung über die Hälfte oder einem sonstigen Rechtsgrund von den Vertragsparteien angefochten werden. Der Kaufpreis für einen wesentlichen Teil des Vertragsgegenstandes orientiert sich der Höhe nach an jenen Werten, die im Gutachten zur Ermittlung des Unternehmenswertes durch die Steuer- und Wirtschaftsberatungskanzlei *** ermittelt worden ist.*

VI. Haftung der *2***:**

*Die ***2*** haftet für folgende Eigenschaften des Vertragsgegenstandes:*

*Die relevanten Versicherungskunden gemäß Anlage ./2 geben die Kundenbeziehungen (darin enthalten Adresse, Name und gegebenenfalls Telefonnummer) der ***2*** zum Übertragungsstichtag richtig wider. Die relevanten Versicherungskunden wurden nicht vor dem Übertragungsstichtag durch die ***2*** an einen Dritten veräußert oder sonst zur Nutzung an Dritte überlassen. Die ***2*** behält sich aber selbst Unterlagen, Aufzeichnungen und Kopien zurück, die die relevanten Versicherungskunden betreffen, damit ihr ebenfalls eine taugliche Abwicklung des Kundengeschäfts weiterhin möglich ist.*

[...]

VIII. Konkurrenzklausel:

*[...] 3. Festgehalten wird, dass die ***Bf*** und die ***2*** gegenüber den relevanten Versicherungskunden ihre Versicherungsprodukte auch in jenen Bereichen gleichermaßen anbieten können, in denen sowohl die ***2*** als Versicherungsmakler und die ***Bf*** als Versicherungsagent anbotsfähige Versicherungsprodukte dem Kunden anbieten können.“*

[Anm.: Die im Vertrag angesprochenen Anlagen wurden nicht übermittelt.]

- „Produktion Info“ *4***: ***Bf*** 01-12/2010 vom 06.06.2013**

Sparte	Produktion	Storno	Zuwachs	Soll	Ziel %	Neu	Ersatz	Storno
ABD-IU	74.700	741	73.959	115.000	64,31	94	3	2
C-lu	70.915	4.085	66.830	241.500	27,67	129	4	9
Leben	785	25	760	575	132,20	22	0	1
Club-W.	129.774	3.396	126.378	250.125	50,53	245	7	12

- „Produktion Info“ *4***: ***Bf*** 01-12/2011 vom 06.06.2013**

Sparte	Produktion	Storno	Zuwachs	Soll	Ziel %	Neu	Ersatz	Storno
ABD-IU	97.326	2.773	94.553			117	29	7
C-lu	97.229	16.730	80.499			159	35	28
Leben	1.477	61	1.416			40	0	1
Club-W.	182.868	12.656	170.212			316	64	36

11.7. Der Know-How-Übertragungsvertrag zwischen der *****2*****, *****Adr1*****, und der *****Bf*****, *****Adr1*****, vom **06.03.2012** (Anlage 7) ist abgesehen von folgenden Abweichungen wortgleich mit der Vereinbarung vom 23.05.2010 (Anlage 6):

„IV. [...] Die Übertragung des Vertragsgegenstandes erfolgt mit Wirkung zum 31.12.2012.

*3. Die Übergabe der relevanten Versicherungskunden erfolgt seitens der *****2***** an die *****Bf***** in aktualisierter Form spätestens zum Übergabestichtag.*

V. Kaufpreis:

1. Der Kaufpreis für die in diesem Vertrag beschriebene Überlassung bzw. Nutzung von relevanten Versicherungskunden beträgt (Vertragsgegenstand) EUR 210.000,00.

2. Der Kaufpreis für den Vertragsgegenstand ist angemessen und wird nicht wegen Verkürzung über die Hälfte oder einem sonstigen Rechtsgrund von den Vertragsparteien angefochten werden.“

- „Produktion Info“ (*4***): ***Bf*** 1-12/2012 vom 06.06.2013:**

Sparte	Produktion	Storno	Zuwachs	Soll	Ziel %	Neu	Ersatz	Storno
ABD-IU	66.626	11.214	55.413			70	34	9
C-Iu	64.293	22.469	41.825			99	47	32
Leben	662	82	580			13	0	3
Club-W.	115.333	24.508	90.825			182	81	44

- „Produktion Info“ (*4***): ***Bf*** 1-12/2013 vom 04.09.2015:**

Sparte	Produktion	Storno	Zuwachs	Soll	Ziel %	Neu	Ersatz	Storno
ABD-IU	29.681	47.446	-17.765	150.000	-11,84	41	29	17
C-Iu	72.856	53.612	19.244	140.000	13,75	75	37	76
Leben	576	511	65	1.500	4,35	14	0	7
Club-W.	80.518	87.030	-6.512	257.500	-2,53	130	66	100

- 4 Kreisdiagramme mit der Aufteilung der Kunden nach Bundesländern und der Aufteilung der oberösterreichischen Kunden in politische Bezirke, jeweils einmal ohne Jahresangabe (10% NÖ; 86% OÖ; Rest 4%; rund 74% *****10*****) und einmal für 2013 (18% NÖ; 77% OÖ; Rest 5%; rund 68% *****10*****)

Bilanzjahr	2010	2011	2012	2013	2014	30.09.2015
Umsatz	€ 63.000,00	€ 145.618,33	€ 204.120,06	€ 153.082,00	€ 106.194,45	€ 133.714,10
Storno ***4***/***4***			€ 3.090,09	€ 26.999,00	€ 3.555,86	€ 1.747,90
2377 Verk. ***4***						€ 163.000,00
Boni 2013 /Vereinbarung 2015				€ 7.000,00		
Vereinbarung Rückzahlung						-€ 57.163,18
Korrektur laut Vereinbarung	€ 63.000,00	€ 145.618,33	€ 207.210,15	€ 187.081,00	€ 109.750,31	€ 241.298,82
			€ 415.828,48			€ 538.130,13

tats. Know How Vertrag 2010	€ 210.000,00		
Ergebnis 2010-2012	€ 415.828,48		
tats. Know How Vertrag 2013		€ 210.000,00	
Ergebnis 2013-2015		€ 538.130,13	
Umsatz-Überschuss v. 2010 auf 2013			€ 122.301,65
Know How Vertrag 2013 bei Nachkalkulation			€ 271.764,28

11.8. Mit E-Mail vom 23.07.2015 (Anlage 8) übermittelte der Steuerberater eine Stellungnahme, worin im Wesentlichen ausgeführt wurde, dass die ***2*** zur Weitergabe der Daten berechtigt sei und in den Jahren 2010 und 2012 keine identen Daten überlassen worden seien. Es habe nachvollziehbarerweise nach dem Jahr 2010 entsprechendes Neugeschäft (Abschluss mit Neukunden, Kundengewinnung) gegeben, weshalb der Vertragsgegenstand der Vereinbarung im Jahr 2012 ein anderer sei als in der Vereinbarung des Jahres 2010.

11.9. Zusammenarbeitsvereinbarung der ***9*** mit einem (anonymisierten) Makler (Anlage 9)

„[...] 3.1. Der Aufgabenbereich des Maklers beinhaltet die selbstständige Vermittlung von Versicherungsverträgen und anderen Finanzdienstleistungen für die ***9***, die damit einhergehende Akquisition und Betreuung von Neukunden sowie die Betreuung von bereits bestehenden, zur Betreuung zugewiesenen Kunden. Die Betreuung umfasst die Erbringung von Beratungsleistungen für sämtliche Produkte, die von der ***9*** vermittelt werden, die Vermittlung von Versicherungs- und Finanzdienstleistungsverträgen, die Überprüfung bereits bestehender Verträge auf die Entsprechung der Bedürfnisse der Kunden sowie die betreuende Unterstützung bei der Schadensabwicklung.

[...] Dem Makler gebührt für die Betreuung von selbst akquirierten oder von ***9*** zur Betreuung zugewiesener Kunden von Versicherungsverträgen Betreuungsprovisionen laut der beiliegenden Provisionsvereinbarung für die Laufzeit des Versicherungsvertrages, jedoch nur für die Zeitdauer des Bestandes dieses Vertrages.“

Zusatzvereinbarung Zusammenarbeitsvertrag:

„2. Von den Provisionsumsätzen des Maklers werden für die Leistungen der ***9*** jährlich Prozentsätze einbehalten:

- bis zu einem Umsatz von € 50.000,00 25 %

- von € 50.000,00 bis € 100.000,00 20%
 - von den über € 100.000,00 liegend. Provisionsumsätzen 15 %
- mindestens aber € 850,00 im Monatsdurchschnitt.

4. Die Leistungen der ****g****, für die einbehaltene Provision werden wie folgt festgehalten:

- Büromiete inkl. Besprechungsraum mit jederzeitigem Zugang
- Schreibtisch
- Faxbenützung
- Benützung der Telefonanlage und Übernahme der Telefonkosten im Büro
- Benützung der vorhandenen EDV-Anlage
- Zurverfügungstellung von Sekretariatsleistungen
- Unterstützung bei Anbotslegung
- Unterstützung bei KFZ-Anmeldung
- Unterstützung bei Schadensabwicklung
- Hilfestellung bei Finanzdienstleistungen
- Hilfestellung in allen Beratungsfragen
- Vertretung bei Abwesenheit und Krankenstand unter Wahrung des Kundenschutzes
- Werbung für die ****g**** und dadurch Nutzen für den Makler
- laufende Schulungsmaßnahmen.“

12. Im **Vorlagebericht vom 17.03.2016** beantragte die belangte Behörde die gänzliche Versagung der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für die Weinflaschen und im Übrigen die Abweisung der Beschwerde und führte dazu im Wesentlichen Folgendes aus:

In Tz 3 des BP-Berichts seien die neu hervorgekommenen entscheidungsrelevanten Tatsachen (Durchführung von Überweisungen auf das Privatkonto des Gesellschafters sowie dass die Starthilfe bereits verdient worden sei, d.h. nicht zurückzuzahlen sei) als auch die neu hervorgekommenen Beweismittel, auf die Feststellungen unter dieser Tz gestützt worden seien (Überweisungsbelege; Generalagenturvertrag vom 12.05.2010; neue Generalagenturvereinbarung vom 14.06.2013), umfassend angeführt. Wenn in der Beschwerde angeführt werde, dass es nicht Aufgabe des Steuerpflichtigen sei, alle Lebenssachverhalte, die zu keinem steuerbaren Tatbestand führen, der Finanzverwaltung im Abgabungsverfahren offen zu legen, verkenne sie das Wesen der Wiederaufnahme. Entscheidend sei nur, welche Tatsachen und Beweismittel der Abgabenbehörde im abgeschlossenen Verfahren bereits bekannt gewesen seien (vgl. Ritz, BAO, 5. Auflage, Tz 24 zu § 303 mWN). Überdies würde die in der Beschwerde vertretene Ansicht dazu führen, dass eine Wiederaufnahme – je nach den abgabenrechtlichen Kenntnissen / Einschätzungen des Abgabepflichtigen – schwerer oder leichter durchführbar wäre. Die Zulässigkeit der

Wiederaufnahme könne nicht von der steuerlichen Einschätzung eines Sachverhaltes durch den Abgabepflichtigen abhängen, sondern nur von der rechtlichen Würdigung durch die Abgabenbehörde, das BFG bzw. die Höchstgerichte.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens werde im Betriebsprüfungsbericht damit begründet, dass die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig anzusehen seien und demnach dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit einzuräumen sei. Unter Berücksichtigung der massiven steuerlichen Auswirkungen der Tz 3 und Tz 4 des BP-Berichts handle es sich keineswegs um eine „floskelhafte Formel“. Auch sonstige ermessensrelevante Umstände würden nicht gegen eine Wiederaufnahme sprechen: So treffe die belangte Behörde an den erst im Rahmen der BP festgestellten entscheidungswesentlichen Tatsachen kein Verschulden, weil sich in den 2010 bis 2012 vorgelegten Jahresabschlüssen keine Hinweise auf das Vorliegen der für die Wiederaufnahme entscheidungsrelevanten Umstände fänden.

Auch der Grundsatz von Treu und Glauben sei nicht verletzt worden, weil die Bf. nicht im Vorfeld die Abgabenbehörde um eine Auskunft über die abgabenrechtliche Beurteilung der beschwerdegegenständlichen Sachverhalte ersucht habe.

Der Vorwurf der unterlassenen Würdigung vorgelegter Beweise und rechtlicher Ausführungen würde sich gegen die neuen Sachbescheide richten und demnach keine Rechtswidrigkeit der bekämpften Wiederaufnahmebescheide begründen.

Auch hinsichtlich des Know-How Übertragungsvertrags seien im Betriebsprüfungsbericht unter der Tz 4 die neu hervorgekommenen Tatsachen (Inhalt und Zeitpunkt der beiden Know-How-Übertragungsverträge) detailliert dargestellt worden, sodass sich der Einwand in der Beschwerde, die neuen Tatsachen seien nicht ersichtlich, als unberechtigt erweise. Das Vorbringen in der Beschwerde, dass ohnedies die aufgrund der getroffenen Vereinbarungen entstandenen Ansprüche ordnungsgemäß bilanziell erfasst und entsprechend erklärt worden seien, sei nicht geeignet die Rechtswidrigkeit [gemeint wohl: Rechtsrichtigkeit] der verfüigten Wiederaufnahme in Frage zu stellen, weil aufgrund der im Rahmen der Betriebsprüfung neu hervorgekommenen Tatsachen diesen Vereinbarungen die steuerliche Anerkennung versagt worden sei und die steuerliche Behandlung durch die Bf. nicht der Rechtslage entsprochen habe.

Hinsichtlich der in der Beschwerde angesprochenen Geringfügigkeit der Auswirkungen der Feststellungen TZ 1 und Tz 2 des BP-Berichts sei festzuhalten, dass sowohl die absolute als auch die relative Geringfügigkeit gegeben sein müssten. Überdies sei die steuerliche Auswirkung nicht je Verfahren, sondern insgesamt zu berücksichtigen (vgl. VwGH 26.2.2013, 2009/15/0016). Bei einer Ergebniserhöhung von insgesamt mehr als € 2.000 (ohne die KEST betreffend die Tz 1) könne keinesfalls mehr von einer absoluten Geringfügigkeit gesprochen werden (vgl. VwGH 22.4.2009, 2006/15/0257).

Von der Bf. sei nicht nachgewiesen worden, dass die jeweils 132 Weinflaschen das Firmenlogo der Bf. aufgewiesen hätten. Darüber hinaus sei auf die ständige Rechtsprechung des VwGH zu verweisen, wonach aufgrund des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 für Sachgeschenke an Kunden ein Abzugsverbot bestehe (vgl. VwGH 25.4.2001, 99/13/0221 ua.). Auch aus der Verwaltungspraxis (Rz 4810 EStR 2000) ergebe sich keine (teilweise) Abzugsfähigkeit, sodass beantragt werde, dass hinsichtlich der unter Tz 2 des BP-Berichts angeführten Repräsentationsaufwendungen die Abzugsfähigkeit zur Gänze versagt werde (2010: € 527,34; 2011: € 561,00 und 2012: € 589,20).

Das Vorbringen in der Beschwerde zum Punkt 3. Starthilfe ***4*** könne mit dem im Rahmen der Betriebsprüfung festgestellten Sachverhalt nicht in Einklang gebracht werden und werde daher die Abweisung der Beschwerde in diesem Punkt beantragt.

Die in der Beschwerde erwähnte Haftungsvereinbarung vom 29.03.2010 habe nur Gültigkeit bis zur Gründung der Bf. im Mai 2010 gehabt und sei von der ***4*** getroffen worden, um die Rückzahlung für den Fall sicherzustellen, dass der im März 2010 erst geplante aber noch abgeschlossene Generalagenturvertrag nicht zustande komme (vgl. den handschriftlichen Vermerk auf der Haftungserklärung). In der Folge sei am 12.05.2010 der geplante Generalagenturvertrag abgeschlossen worden und sei in dessen Punkt 7. festgehalten, dass die – auf das Privatkonto des Gesellschafters ***1*** überwiesene – Starthilfe in der Höhe von € 150.000 bereits ausbezahlt worden sei. Da diese Starthilfe eine Einmalzahlung sei, die ein neuer Vertriebspartner, also die Bf., zu Beginn der Zusammenarbeit erhalte, handle es sich um eine Zahlung, die nicht dem Gesellschafter, sondern der Bf. zuzurechnen sei. Im gegenständlichen Fall sei diese Zahlung – auf Drängen des Gesellschafters der Bf. – bereits vor Abschluss des Generalagenturvertrages erfolgt und sei mit der Eintragung der Bf. im Firmenbuch die Starthilfe in ihr Vermögen gem. § 2 Abs. 2 GmbHG übergegangen und daher als Einnahme bei der Bf. zu erfassen.

Der Vereinbarung mit der ***4*** Versicherungen vom 23.09.2015 gehe eine weit detailliertere Vereinbarung vom 14.06.2013 voran, in der hinsichtlich der offenen Verbindlichkeiten der Bf. gegenüber ***4*** in Punkt g) folgende Regelung getroffen worden sei: *„Die Starthilfe gilt als verdient, d.h. diese ist nicht (auch nicht teilweise) zurückzuzahlen. Die Bf. verpflichtet sich zu einer Abschlagszahlung in der Höhe von € 208.000 in der Form, dass ab 01.07.2013 eine monatliche Rate in der Höhe von € 2.000 bezahlt wird.“*

Diese vereinbarte Abschlagszahlung beziehe sich daher – entgegen den Ausführungen in der Beschwerde – auch nicht teilweise auf die Starthilfe, sondern ausschließlich auf die seit Juni 2011 von der ***4*** Versicherung gewährten leistungsabhängigen rückzahlbaren Provisionsakonti in Höhe von € 12.500, die infolge nicht entsprechender Anzahl der Abschlüsse zurückzuzahlen gewesen seien (vgl. Schreiben der ***4*** Versicherung vom 09.06.2011 betreffend leistungsabhängige Provisionsgarantie; Auskunft der ***4*** Versicherung vom 12.05.2015: *„Bei einem Provisionskonto werden ebenfalls die gutgebuchten Provisionen*

gegengerechnet. Ein allfälliges Guthaben wird ausbezahlt, ein Minus muss RÜCKBEZAHLT werden.“

Der in der Vereinbarung vom 14.06.2013 angeführte Rückzahlungsbetrag betreffend die nicht ins Verdienen gebrachten Provisionskonti von € 208.000 habe sich aufgrund der Ratenzahlungen der Bf. in der Folge reduziert und sei hinsichtlich des im September 2015 aushaftenden Restes eine weitere Vereinbarung getroffen worden.

Verträge zwischen nahen Angehörigen – wozu auch Vereinbarungen zwischen Schwestergesellschaften gehörten (vgl. VwGH 29.4.2010, 2005/15/0057) – würden nur dann mit steuerlicher Wirkung anerkannt, wenn sie hinreichend nach außen in Erscheinung treten, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Bei den Vereinbarungen betreffend Know-How-Übertragungen vom 23.05.2010 sowie vom 06.03.2012 falle auf, dass der Vertragsgegenstand nur sehr unbestimmt umschrieben werde, wenn es in Punkt II. heiße: *„Vertragsgegenstand ist die Überlassung von relevanten Daten betreffend der Versicherungskunden der ***2*** in Österreich an die Bf. ... Die relevanten Versicherungskunden sind in Anlage ./1 grafische Darstellung und Anlage ./2 (detaillierte Auflistung) dargestellt.“* Der Abgabenbehörde seien diesbezüglich Kreisdiagramme vorgelegt worden, aus denen sich die prozentmäßige Verteilung der Kunden auf die Bundesländer ergebe. Zum anderen seien Ausdrucke aus dem Intranet der ***4*** Versicherung betreffend die Bf. (und nicht die ***2***) über die abgeschlossenen Versicherungsverträge vorgelegt worden.

Obwohl die Vereinbarungen mit Know-How-Übertragungsvertrag betitelt seien, werde in der Präambel festgehalten, dass es als „wohlverstanden“ gelte, dass nicht der Kundenstock der ***2*** auf die Bf. übertragen werde, sondern lediglich kundenrelevante Daten zur Nutzung im Sinne des Vertrages erworben würden, d.h. es ergebe sich aus Sicht der Abgabenbehörde aus dem Vertrag nicht, ob eine bloße Nutzungsüberlassung oder eine Übertragung von Kundendaten von der ***2*** GmbH auf die Bf. stattgefunden habe. Da schon hinsichtlich des Vertragsgegenstandes selbst Unklarheiten bestünden, sei schon aus diesem Grund die Vereinbarung vom 06.03.2012 nicht anzuerkennen.

Auch die Kaufpreisbildung entziehe sich vollends einer Fremdüblichkeitsprüfung, weil sich weder aus den Verträgen noch aus sonstigen Unterlagen ergebe, wie dieser Betrag ermittelt worden sei. Diesbezüglich würde es auf die Einzeldaten der Kunden sowie Einzelbeträge ankommen, die als Basis für eine Berechnung des Kaufpreises heranzuziehen wären zumal nicht jeder Kunde gleich viel Potential bedinge (man denke nur an die Unterscheidung zwischen Privat- und Geschäftskunden sowie Großkunden). Im Rahmen der Betriebsprüfung sei sodann der Versuch unternommen worden, die in den beiden Verträgen vereinbarten Zahlungen damit zu rechtfertigen, dass diese der ***2*** GmbH eigentlich schon aufgrund der

Vereinbarung vom Juni 2010 zustünden und es tatsächlich nicht um eine Know-How-Übertragung, sondern um die Zahlung von Abschlussprovisionen gehen würde. Diesbezüglich sei festzuhalten, dass schon bei der Basis für die Höhe der Abschlussprovisionen im Vorbringen im BP-Verfahren und in der Beschwerde Diskrepanzen bestünden: In der Beschwerde sei davon die Rede, dass 70% der jeweils fälligen Abschlussprovision der ***2*** zustehen sollten. Im E-Mail vom 02.06.2015 an die Prüferin sollte die GESAMTE Abschlussprovision (die laut GA Abschlussprovision 70% der Prämie betrage) der ***2*** zustehen und sei bei der Berechnung, ob durch die vermittelten Verträge 2010 bis 2011 der Betrag von € 210.000 (des Know-How-Vertrages vom 23.05.2010) bereits erreicht worden sei, die gesamte Abschlussprämie angesetzt worden.

Die Argumentation im Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 23.07.2015, dass der Vertragsgegenstand des zweiten Know-How-Vertrages ein anderer sei, weil es nach dem Jahr 2010 ein entsprechendes Neugeschäft gegeben habe, sei nicht nachvollziehbar. Aus den vorgelegten Unterlagen ergebe sich lediglich wie viele Abschlüsse in den jeweiligen Jahren getätigt worden seien. Ob diese Verträge „alte“ Kunden betreffen würden, d.h. solche deren Daten der Bf. bereits mit Vertrag vom 23.05.2010 überlassen worden seien, sei aus den vorgelegten Unterlagen nicht ersichtlich und es könne auch aus diesem Grund nicht von einer fremdüblichen Vorgangsweise ausgegangen werden. Überdies sei der steuerlichen Vertretung in der Berechnung laut Mail vom 02.07.2015 insofern ein Fehler unterlaufen als beim Ansatz des Wertes der Prämien für 2010 das nicht erreichte SOLL (250.125) und nicht die tatsächlichen Abschlüsse (lediglich 126.378) herangezogen worden seien.

Aus den tatsächlich vermittelten Abschlüssen des Zeitraums Juni 2010 bis Februar 2012 (nur diese Daten hätten beim Abschluss der Vereinbarung vom 06.03.2012 bekannt sein können) ergäben sich folgende Beträge (vgl. das Konto 4807 Provisionserlöse ***4***):

2010:	€ 74.476,10
2011:	€ 145.390,60
Jänner und Februar	€ 32.992,50
Summe:	€ 252.859,20
davon 70%:	€ 177.001,44

Da sohin weder der Vertragsgegenstand eindeutig festgelegt sei, die Dauer der Nutzung der Kundendaten ebenfalls nicht klar geregelt sei und der vereinbarte Kaufpreis einem Fremdvergleich nicht standhalten könne, sei nach Ansicht der belangten Behörde zumindest die zweite Vereinbarung vom 25.03.2012 steuerlich nicht anzuerkennen und daher die entsprechenden ertragsteuerlichen Konsequenzen (Versagung der AfA aus der Abschreibung des „Firmenwertes“ sowie verdeckte Ausschüttung an den Anteilsinhaber der Schwestergesellschaften) zu ziehen.

13. Mit der Vorlage der Beschwerde wurden auch diverse Aktenteile vorgelegt, wie:

13.1. Haftungsvereinbarung vom 29.03.2010 mit folgendem handschriftlichen Vermerk:

„=> nicht mehr gültig

*=> Haftungsvereinbarung hatte Gültigkeit bis zur Gründung der ***Bf****

*=> Starthilfe müsste im Falle einer vorzeitigen Vereinbarungsauflösung mit der ***4*** anteilig retour bezahlt werden*

*Lt. Tel. m. Fr. ***8*** [Anm.: ***4***] 12.6.12“*

13.2. E-Mail von *6*** an ***7*** (***4***) vom 10.05.2010:**

*„[...] wie gewünscht und vereinbart übermittle ich Dir die Bankgarantie damit die Haftungsvereinbarung vom 29.03.2010 erlischt. Außerdem ersuche ich Dich höflich bitte wie persönlich vereinbart die restlichen Euro 200.000,- auf das Privatkonto ***Konto1*** lautend auf meine Person ***1*** zu überweisen.*

*Die monatlichen fixen garantieren Zahlungen – Provision und Bürokostenzuschuss ersuche ich Dich höflich bitte auf das neue Firmenkonto ***Konto2*** zu überweisen, da dort auch wie mit Dir abgesprochen und vereinbart auch die Verpfändungsanzeige durchgeführt worden ist.“*

13.3. Generalagenturvertrag vom 12.05.2010 zwischen der ***4*** Versicherungs-Aktiengesellschaft und der ***Bf*** in Gründung, gültig ab 01.06.2010:

*„[...] 2. Sie werden uns in allen von uns betriebenen und vertretenen Versicherungszweigen Versicherungen lt. ***4*** Zeichnungsrichtlinien vermitteln und diese laufend betreuen. Sie verpflichten sich, Versicherungsverträge ausschließlich an die ***4*** Versicherungs-Aktiengesellschaft in Österreich zu vermitteln. Ausnahmeregelung für Geschäftsplacierungen siehe Punkt 14.1 - "Sonstiges" unseres Schreibens vom 12.05.2010).*

3. Solange dieser Generalagenturvertrag in Kraft ist, werden wir Ihnen Provisionen nach den Sätzen und Bestimmungen der beiliegenden Provisionstabellen, die einen integrierenden Bestandteil dieses Vertrages bilden, vergüten.“

13.4. Ergänzungen zur Generalagenturvereinbarung vom 12.05.2010

„1. Provisionen

1.1. Leistungsabhängige Provisionsgarantie (siehe dazu Punkte 5. und 6.)

Folgende Provisionsgarantie wird vereinbart:

€ 25.000,- p.m.,

zwölfmal zahlbar p.a., längstens bis 31.05.2020. Der Garantie werden die gutgebuchten Provisionen gegengerechnet. [...] Falls der GA-Vertrag Ihrerseits (gleichgültig aus welchen Gründen) vor dem 31.05.2020 aufgekündigt wird, so ist der entstandene Garantielastensaldo wie nachstehend angeführt anteilig zurückzubezahlen:

<i>Zeitraum</i>	<i>Rückzahlungsquote</i>
<i>01.06.2010-31.05.2011</i>	<i>100%</i>
<i>01.06.2011-31.05.2012</i>	<i>90%</i>
<i>01.06.2012-31.05.2013</i>	<i>80%</i>
<i>01.06.2013-31.05.2014</i>	<i>70%</i>

01.06.2014-31.05.2015 60%

01.06.2015-31.05.2016 50%

[...]

*Wird das Agenturverhältnis jedoch seitens der ***4*** Versicherung ohne Vorliegen eines von Ihnen verschuldeten wichtigen Grundes aufgelöst, so entfällt jeglicher Rückzahlungsanspruch.*

*Liegt allerdings – im Fall der Aufkündigung des Generalagenturvertrages durch die ***4*** Versicherungs-Aktiengesellschaft vor dem 31.05.2020 – die aliquote Zielerfüllung zum Zeitpunkt des Austrittes in ABD, C und L – gerechnet nach der ***4*** Clubwertung – im Kumul unter 50 %, so ist der entstandene Garantielastensaldo ebenfalls wie umseitig angeführt anteilig zurückzubezahlen.*

2. Bürokostenzuschuss

Sie erhalten einen Bürokostenzuschuss von € 15.000,- p.m., zwölfmal zahlbar p.a., bis längstens 31.05.2020 garantiert. [...]

3. Deckungsbeitrags-Beteiligung (siehe dazu Punkte 5. und 6.)

[...] Die Deckungsbeitragsbeteiligung wird bis 31.12.2012 mit € 5.000,- p.m., zwölfmal zahlbar p.a., leistungsabhängig garantiert. Ab 01.01.2013 wird auf Ist-Verrechnung umgestellt; eine erstmalige Abrechnung erfolgt zum Stichtag 31.12.2013. Die Deckungsbeitrags-Garantie wird jedoch nicht ausbezahlt, sondern gegen den Provisionsvorschuss gemäß Punkt 8. dieser Vereinbarung gebucht, bis dieser zur Gänze getilgt ist.

4. Bestandszuwachs-Bonifikation

Die diesbezügliche Ausschreibung finden Sie in der Anlage; eine erstmalige Abrechnung erfolgt zum Stichtag 31.12.2010.

5. Ziele

Nachstehende Bestandszuwachsziele p.a. werden vereinbart:

Zeitraum	ABD	C	L-VSU
01.06.2010-31.05.2011	200.000,00	300.000,00	1.000.000,00
01.06.2011-31.05.2012	200.000,00	250.000,00	1.000.000,00
01.06.2012-31.05.2013	150.000,00	120.000,00	1.000.000,00
01.06.2013-31.05.2014	150.000,00	100.000,00	1.000.000,00
01.06.2014-31.05.2015	150.000,00	30.000,00	1.000.000,00
01.06.2015-31.05.2016	40.000,00	30.000,00	1.000.000,00

[...]

6. Zielunterschreitung

*Die von uns zu leistenden Zahlungen gemäß den Punkten 1. und 3. setzen die Erreichung der unter Punkt 5. angeführten Ziele voraus. Liegt die aliquote Zielerfüllung in ABD, C und L – gerechnet nach der ***4*** Clubwertung – im Kumul unter 70 %, so können die Vergütungen gemäß den Punkten 1. und 3. auch während der Laufzeit seitens der ***4*** Versicherungs-Aktiengesellschaft im gleichen Ausmaß wie die Unterschreitung gekürzt werden. Erstmalig erfolgt eine Zielüberprüfung nach zwölf Monaten mit Ende Mai 2011; anschließend jeweils zum 30.06. und 31.12. des Kalenderjahres.*

7. Starthilfe

Sie erhalten eine einmalige Starthilfe in der Höhe von € 150.000,- (wurde bereits ausbezahlt).

Wird gegenständliche Generalagenturvereinbarung vor dem 31.05.2020 – aus welchen Gründen auch immer – aufgelöst, so verpflichten Sie sich, die Starthilfe wie nachstehend angeführt anteilig zurückzubezahlen:

<i>Zeitraum</i>	<i>Rückzahlungsquote</i>
<i>01.06.2010-31.05.2011</i>	<i>75%</i>
<i>01.06.2011-31.05.2012</i>	<i>65%</i>
<i>01.06.2012-31.05.2013</i>	<i>60%</i>
<i>01.06.2013-31.05.2014</i>	<i>55%</i>
<i>01.06.2014-31.05.2015</i>	<i>50%</i>
<i>01.06.2015-31.05.2016</i>	<i>45%</i>
<i>[...]</i>	

8. Provisionsvorschuss

Sie erhalten € 150.000,- als unverzinsten Provisionsvorschuss. Dieser wird durch Gegenbuchung der Deckungsbeitragsgarantie gemäß Punkt 3. dieser Vereinbarung retournbezahlt.

9. Besicherung

Als Besicherung für die Starthilfe, den Provisionsvorschuss und ein eventuelles Provisionskonto ist uns eine Bankgarantie über insgesamt € 225.000,- vorzulegen. [...]"

13.5. Schreiben der *4*** Versicherung an die Bf. vom 09.06.2011:**

„[...] aufgrund Ihrer aktuellen Zielerfüllung wird Ihre leistungsabhängige Provisionsgarantie in der Höhe von derzeit € 25.000,- p.m. mit Wirkung ab 01.06.2011 auf € 12.500,- p.m. gesenkt. Ebenfalls ab 01.06.2011 erhalten Sie ein leistungsabhängiges, rückzahlbares Provisionskonto in der Höhe [von] € 12.500,- p.m. [...] Ihrem Wunsch entsprechend wird allerdings das Provisionskonto in den jeweiligen Buchungstexten ebenfalls als „Provisionsgarantie“ titulierte; wir halten jedoch hiermit ausdrücklich fest, dass es sich dabei um ein rückzahlbares Provisionskonto von derzeit € 12.500,- p.m. handelt. Alle übrigen Punkte und Bestimmungen Ihrer Generalagentur-Vereinbarung vom 12.05.2010 sowie deren Zusätze und Nachträge bleiben unverändert und vollinhaltlich aufrecht.“

13.6. Konto 150 Geschäfts(Firmen)wert

31.12.2010	Kundenstock Kauf	€ 210.000
31.12.2010	Normale Afa	- € 14.000
31.12.2011	Normale Afa	- € 14.000
31.12.2012	Normale Afa	- € 28.000
31.12.2012	Kauf Kundestock	€ 210.000

13.7. Schreiben der *4*** Versicherung an die Bf. vom 14.06.2013:**

„[...] am 23.04.2013 haben wir Ihnen die Kündigung Ihrer Generalagentur-Vereinbarung zum 31.08.2013 übersandt.

Gerne sind wir jedoch bereit, die Zusammenarbeit mit Ihnen unter den nachstehend angeführten Bedingungen fortzuführen. Sollten Sie sich mit dieser neuen Vertragsgestaltung einverstanden erklären, ersuchen wir um Unterfertigung und Rücksendung dieses Schriftstückes. Die Kündigung vom 23.04.2013 wäre sodann gegenstandslos.

Vorschlag für weitere Zusammenarbeit:

- a) Für den Monat Mai 2013 werden letztmalig die Provisions-Garantie in der Höhe von € 10.000,- sowie der Bürokostenzuschuss in der Höhe von € 7.500,- nachüberwiesen.
- b) Ab 01.06.2013 (Provisionsnote 06 /2013) werden die Provisionen nach dem IST-System verrechnet und ausbezahlt.
- c) Für Juni 2013 erhalten Sie einen einmaligen rückzahlbaren Orgakostenzuschuss von € 6.000,-; Rückzahlung siehe Punkt g).
- d) Die Bestandszuwachs-Bonifikation und die Deckungsbeitragsbeteiligung werden ab 2013 ebenfalls nach dem IST-System abgerechnet. Sie erhalten für die Bestandszuwachs-Bonifikation (siehe dazu die beiliegende neue Ausschreibung) ein leistungsabhängiges Akonto von € 1.000,- p.m. ab 01.06.2013, welches ab 01.09.2013 je nach Bestandszuwachs gekürzt oder gänzlich gestrichen werden kann.
- e) Ab 01.06.2013 erhalten Sie einen leistungsabhängigen Bürokostenzuschuss in der Höhe von € 2.500,- p.m. (anstatt € 7.500,- p.m.) bis längstens 31.12.2018.
- f) Das Ziel für diesen leistungsabhängigen Bürokostenzuschuss:
- g) *****4***** Clubwert (aus ABCD & LV) Bestandszuwachs von € 10.000,- p.m., ab 01.08.2013. Dieser Bürokostenzuschuss kann ab 01.09.2013 aliquot der kumulierten Zielerfüllung ab 01.08.2013 angepasst werden.
- h) Die Ihnen überlassene EDV-Ausstattung der *****4***** wird Ihnen weiterhin zur Verfügung gestellt.
- i) Bezüglich Ihrer Verbindlichkeiten wird nachstehende Regelung getroffen:
 - Die Starthilfe gilt als verdient.
 - Sie verpflichten sich zu einer Abschlags-Zahlung in der Höhe von € 208.000,- in der Form, dass ab 01.07.2013 eine Rate in der Höhe von € 2.000,- hundertvier Mal bis spätestens 26. eines jeden Monats auf das Bankkonto bei der *****Bank***** [...] einbezahlt wird. Unter „Verwendungszweck“ führen Sie bitte die Werber-Nr. 220.845 an.

[...]

- Der zum 31.05.2013 nach Abzug der Abschlags-Zahlung sodann noch verbleibende Lastensaldo wird schließlich ausgebucht.
- Bis zur gänzlichen Tilgung des Lastensaldos von € 208.000,- entfällt der Ausgleichsanspruch. Falls der Vertrag vor der gänzlichen Tilgung der € 208.000,- aufgelöst wird (egal durch welche Vertragspartei) gilt folgende Regelung:

Bei Aufkündigung des Generalagenturvertrages durch die *****4***** Versicherungs-Aktiengesellschaft sowie bei Selbstkündigung erhalten Sie aus den von Ihnen selbständig und aufgrund von eigenem Werbematerial vermittelten Versicherungsverträgen nach Maßgabe des Prämieeinganges weiterhin 100 % der vereinbarten Folgeprovision bis zum Ablauf der

ursprünglich vereinbarten Versicherungsdauer. Nach Beendigung dieser Vereinbarung werden die eingetretenen Prämienzuwächse nicht berücksichtigt. Bei Prämienreduktion wird die Folgeprovision nur mehr aus der verminderten Prämie verrechnet.

Bedingung für diese Regelung zur Tilgung Ihrer Verbindlichkeiten ist jedoch das beiderseitige Übereinkommen, dass damit sämtliche wechselseitigen Ansprüche zwischen den beiden Vertragspartnern aus dem Agenturvertrag (Zeitraum vom 01.06.2010 bis 31.05.2013) endgültig bereinigt und verglichen sind. Dies bestätigen beide Vertragspartner durch Unterzeichnung des gegenständlichen Schriftstückes.

[...]

Zur Kenntnis genommen und vollinhaltlich einverstanden“

[Stempel ***Bf*** mit Unterschrift]

13.8. Mit Auskunftersuchen vom 27.04.2015 wurde bei der ***4*** Versicherungen AG Folgendes angefordert:

- „Aufgliederung der gesamten Zahlungen (Vor-/Zuschüsse) für Bürokosten, Garantie, Deckungsbeiträge etc. für die Jahre 2010 bis 2014
- Höhe der tatsächlichen Provisionsauszahlungen für die Jahre 2010 bis 2014
- Sind die Zu-/Vorschüsse seitens der ***Bf*** zurückzubezahlen? (Falls JA - Vorlage der schriftlichen Vereinbarung)
- Hat die ***4*** aufgrund der Zu-/Vorschüsse eine Forderung an die ***Bf***? (Falls JA - Vorlage der schriftlichen Vereinbarung)“

13.9. Anfragebeantwortung vom 12.05.2015:

„[...] zu Ihrer Anfrage betreffend der ***Bf*** übermittle ich Ihnen eine Aufstellung, in der die Zahlungen bzw. Rückzahlungen von 2010-2014 aufscheinen. [Anm.: die Aufstellung wurde nicht vorgelegt]

Eine Provisionsgarantie wird den gutgebuchten Provisionen gegengerechnet. Ein allfälliges Guthaben wird ausbezahlt, ein Minus abgeschrieben.

Bei einem Provisionskonto werden ebenfalls die gutgebuchten Provisionen gegengerechnet. Ein allfälliges Guthaben wird ausbezahlt, ein Minus muss rückbezahlt werden.

Zum 31.12.2014 besteht zur Werbernummer 220845 eine offene Forderung in Höhe von € 179.000,-. Diese wird von ***Bf*** mit einer monatlichen Rückzahlung in Höhe von € 2.000,- getilgt.“

13.10. Mit E-Mail vom 02.06.2015 übermittelte der Steuerberater eine Berechnung der Prämienansprüche aus dem Know-How-Vertrag und Abrechnungen bei der ***4*** Versicherung und führte weiters aus:

„Für ABD – Sach- und Unfallgeschäft ergibt sich eine jährliche Prämienzahlung von € 256.609,00. Für C - KFZ-Geschäft ergibt sich eine jährliche Prämie von € 207.881,00. Für das Lebensgeschäft ergibt sich eine Bewertung von € 3.106.000,00.

Es handelt sich hier um ein Prämienaufkommen von ca. Euro 850.000,- jährlich. Aus diesem Grund wurden auch die monatlichen garantierten Provisionsauszahlungen von Euro 25.000,- von der ***4*** Versicherung an die Ausschließlichkeitsagentur der ***4*** Versicherung ***Bf*** und Versicherungsservice GmbH ab 06/2010 vorgenommen!

Diese garantierte Provisionsauszahlung berechnet sich aus der übermittelten Provisionstabelle GA Abschlussprovision 70% und den Folge- bzw. Betreuungsprovisionen von 15% auf Basis der Jahresnettoprämie des Versicherungsvertrages vom Kunden der ***4*** Versicherung.

Während die Abschlussprovision von der Firma ***2*** verrechnet wurde, verbleiben die Betreuungsprovisionen bei der Fa. ***Bf*** und Versicherungsservice GmbH.

Berechnung der Know-how Beträge für den Vertrag zwischen ***2*** und ***Bf***:

Prämie 2010 Euro 250.125,- davon 70%	€ 175.087,50
Prämie 2011 Euro 170.212,- davon 70%	€ 119.148,40
Gesamtbetrag 2010 und 2011	€ 294.235,90
Abzüglich Stornoverträge (27,5%) *)	-€ 80.914,87
	€ 213.321,03
Know how Vertrag	€ 210.000,00

*) [i]nkl. Abschlag für Akontierung“

Die Beilagen entsprechen den Tabellen „Produktion Info ***4***“ in Anlage 6 zur Beschwerde.

13.11. E-Mail vom 12.06.2015 der ***4*** Versicherung an die Prüferin: Demnach sei die Anweisung der Starthilfe in Höhe von € 150.000 in 2 Überweisungen erfolgt.

13.12. E-Mail des Steuerberaters vom **12.10.2015** betreffend den Vergleich vom 23.09.2015:

„[...] Vom Vergleich mit der ***4*** sind alle in diesem Vertrag aufgelisteten Punkte betroffen. Seitens der ***4*** ging man mit der Forderung nach einer Abschlagszahlung in Höhe von € 180.000 in die Verhandlung. Davon betroffen waren Verbindlichkeiten aus einem Darlehen lt. Bilanz (Kto. 3701) reduziert um Bonus- und Prämienforderungen aus Versicherungsverträgen in Höhe von insgesamt € 110.159,65. Daneben wurde auch das private Darlehen an Herrn ***1*** in Höhe von € 150.000 endgültig verglichen. Soin wurden letztendlich mit einem Betrag von € 135.000 Verpflichtungen von insgesamt 260.159,65 verglichen.

Der Vergleichsbetrag von € 135.000 soll von der ***Bf*** mit einem Betrag von € 57.163,18 und von Herrn ***1*** mit einem Betrag von € 77.836,82 in den nächsten Tagen an die ***4*** zur Einzahlung gebracht werden.“

13.13. Mit Auskunftersuchen vom 12.10.2015 wurde die ***4*** Versicherungen AG ersucht folgende Fragen zu beantworten:

1. Wie wird der Begriff „Starthilfe“ seitens der ***4*** Versicherungen AG definiert?
2. Stellt die gegebene „Starthilfe“ an die ***Bf*** ein Darlehen dar? (Falls JA, gibt es diesbezüglich eine schriftliche Vereinbarung über die Rückzahlung?)

3. *Mit der Vereinbarung vom 14.06.2013 wurde unter Punkt g) angeführt, dass die Starthilfe als verdient gilt. Gab es nach diesem Zeitpunkt eine weitere schriftliche Vereinbarung in der die Starthilfe nochmals angeführt wurde? (Falls JA – Um Vorlage dieser wird gebeten.)*
4. *Gibt es noch weitere schriftliche Vereinbarungen zwischen dem Zeitraum 04.12.2013 bis Oktober 2015? (Falls JA – Um Vorlage dieser wird gebeten.)*
5. *Wie wurde der Punkt 1.2. der Vereinbarung vom 23.9.2015 berechnet (Vorlage einer genauen Aufstellung dieser)? Was passierte mit der Starthilfe in Höhe von € 150.000,00, die bisher als verdient galt?*
6. *Die monatlichen Rückzahlungen der Vereinbarung vom 14.06.2013 wurden bis inklusive 2015 seitens der ***Bf*** eingehalten. Warum kam es im September 2015 zu einer Änderung? Welche vertragliche Grundlage bzw. welche Begründung gibt es dafür?*
7. *Ist es seitens der ***4*** üblich private Darlehen an Geschäftspartner zu gewähren?*

13.14. Anfragebeantwortung seitens *4*** vom 20.10.2015:**

1. *„Begriff Starthilfe - ist im Prinzip eine Einmalzahlung, die ein neuer Vertriebspartner zu Beginn der Zusammenarbeit bekommt und im Normalfall nach 5 Jahren verdient ist. Die Starthilfe ist an keinen Verwendungszweck gebunden.*
2. *Nein - die Starthilfe stellt kein Darlehen dar.*
3. *Danach gab es keine weitere Vereinbarung in der eine/die Starthilfe angeführt wurde.*
4. *Eigentlich nur diese Einmalzahlungsvereinbarung:*
5. ****Bf*** hat ein Saldo von EUR 163.000 (minus!) per 31.08.2015. Die vereinbarten EUR 135.000 entsprechen einer Abschlagszahlung von rd. 80%. Aber im Prinzip gibt es für eine Abschlagszahlung keine Formel, sondern ist immer eine bilaterale Geschichte. Diese Vereinbarung hat nichts mit der Starthilfe zu tun.*
6. *Die vertragliche Grundlage für die nicht stattgefundene September Zahlung ist die Vereinbarung vom 23.09.2015. (Anmerkungen dazu: Die monatlichen Raten wurden immer am Ende des Monats bezahlt, die Vereinbarung vom 23.09.2015 haben wir noch nicht unterfertigt retour bekommen.)*
7. *Ja es ist üblich, dass Geschäftspartner Darlehen o.ä. erhalten.*

Das Saldo per 31.08.2015 resultiert aus der Vereinbarung vom 14.06.2013. Dieser Saldo ist durch nicht verdiente – aber sehr wohl akontierte – Abschlussprovisionen entstanden.“

13.15. Konto 7650 Werbung

Weinflaschen: 2010: € 527,34; 132 Flaschen
 2011: € 561,00; 132 Flaschen
 2012: € 589,20; 132 Flaschen

13.16. Konto 7180 sonstige Gebühren und Abgaben

[...]

13.17. Firmenbuchauszüge der ***2*** und der Bf. vom 17.03.2016

14. Im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung finden auch ein E-Mail der Betriebsprüferin vom 04.02.2015 an ***1*** sowie eine Niederschrift über eine Einvernahme von ***1***:

14.1. Mit **E-Mail vom 04.02.2015** übermittelte die Prüferin ***1*** eine Aufstellung der Bankeingänge bei der ***2*** aus Zahlungen der Bf. und ersuchte um Aufklärung und Unterlagenvorlage hinsichtlich dieser Zahlungen.

14.2. Am **30.04.2015** wurde ***1*** – im Beisein des steuerlichen Vertreters der Bf. – als Auskunftsperson **einvernommen**. Dabei gab er im Wesentlichen Folgendes an:

Bei der ***2*** halte er den Gewerbeschein als Versicherungsmakler und bei der ***Bf*** vermittele er Versicherungsabschlüsse. Die ***2*** habe keine Courtagevereinbarung mit der ***4*** Versicherung, weil diese die Geschäftspolitik verfolgt habe, nur mit Angestellten und Ausschließlichkeitsagenten zu arbeiten. Dafür gebe es die ***Bf***. Bei dieser Firma sei er Gesellschafter und faktisch sei er für den Vertrieb verantwortlich.

Zur Frage, wie der Kaufpreis für die beiden Vereinbarungen (Know-How Übertragungsvertrag) zustande gekommen sei, wie dieser ermittelt worden sei bzw. welche Berechnungsgrundlage es dafür gebe, sagte er, dass dazu eine schriftliche Stellungnahme erfolgen werde, weil das Versicherungsmathematik sei.

Zu von der ***Bf*** auf das Firmenkonto der ***2*** geleisteten Zahlungen, erklärte der Steuerberater, dass die Provisionen von der ***4*** zunächst an die ***Bf*** gelangen würden, sie behalte die Folgeprovisionen und leite die Abschlussprovision an die ***2*** weiter.

15. Am 27.06.2023 wurde ein Konkursverfahren über das Vermögen der Bf. eröffnet und ***MV*** als Masseverwalter bestellt.

16. Nach Zustellung einer Ladung inkl. einer Zusammenfassung des bisherigen Verfahrensgangs und wesentlichen Akteninhalts, verzichtete der Masseverwalter mit Schreiben vom 07.07.2023 auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Im Jahr 2010 wurde der ***2*** der bisherige Agenturvertrag gekündigt, wodurch die Gesellschaft sämtliche Einkünfte verlor (s. Beschwerde vom 23.12.2015). Daraufhin gründete deren damaliger Alleingesellschafter, ***1***, am 12.05.2010 die beschwerdeführende GmbH unter der Firma ***Bf*** (s. Firmenbuchauszug vom 17.03.2016), die noch am selben Tag

einen Generalagenturvertrag über die Vermittlung und laufende Betreuung von Versicherungen für die ***4*** Versicherungs-Aktiengesellschaft (nunmehr ***4*** Versicherungen AG) abschloss.

Zur Erfüllung des Generalagenturvertrags mit der ***4*** Versicherung schloss die Bf. im Juni 2010 eine Provisionsvereinbarung mit der ***2*** ab, wonach diese Versicherungsleistungen (Beratung, Angebotslegung, Schadensabwicklung und sonstige vergleichbare Leistungen im Zusammenhang mit der Vermittlung und Abwicklung von Versicherungen) für Kunden der ***Bf*** erbringt und für tatsächlich vermittelte bzw. abgeschlossene Versicherungsanträge eine Abschlussprovision in Höhe von 70% der Abschlussprovision der Bf. erhält (s. Provisionsvereinbarung vom Juni 2010).

1 war bis 27.05.2014 Alleingesellschafter der Bf. Im Jahr 2014 reduzierte sich seine Beteiligung auf zunächst 95 %, später 90 %. Am 22.09.2015 verkaufte er auch die restlichen Anteile. Mit Wirkung zum 23.10.2015 wurde die Bf. in ***Bf*** umbenannt. Abgesehen vom Zeitraum 24.06.2015 bis 25.09.2015, war ***3*** Geschäftsführerin der Bf. (s. Firmenbuchauszug der ***Bf*** vom 17.03.2016).

Bis 24.12.2013 war ***1*** ebenfalls Alleingesellschafter der ***2***, danach reduzierte sich sein Anteil sukzessive auf 85%. Von 25.01.2010 bis 23.06.2015 war ***3*** auch Geschäftsführerin dieser GmbH (s. Firmenbuchauszug der ***2*** vom 17.03.2016).

Starthilfe

Am 29.03.2010 wurde eine Haftungsvereinbarung zwischen ***4*** und „***1*** (***2***)“ abgeschlossen. Im Rahmen des zwischen der ***2*** und der ***4*** geplanten Abschlusses eines Generalagenturvertrages waren Akontoleistungen und eine Starthilfe in Höhe von insgesamt € 300.000 im Gespräch. Die ***4*** gewährte „Herrn ***1***, respektive der ***2***, ein unverzinstes Überbrückungsdarlehen in Höhe von € 100.000“ als Vorschuss auf die genannten Akonti bzw. die Starthilfe. Die Zahlung diente dem Weiterbetrieb der ***2*** und wurde auf das Konto ***Konto1***, lautend auf ***1*** überwiesen. Für den Fall, dass der geplante Agenturvertrag nicht zustande gekommen wäre, wurde eine Haftung der ***2*** und von ***1*** für die Rückzahlung der Darlehenssumme zu ungeteilten Händen vereinbart. Weiters wurde festgelegt, dass die Haftungserklärung mit dem Einlangen einer Bankgarantie über € 225.000 bzw. sukzessive nachdem die für die vermittelten Verträge gebührenden Provisionen gegenverrechnet wurden und die Provisionen den überwiesenen Betrag erreicht haben, erlischt (s. Haftungsvereinbarung vom 29.03.2010).

Entsprechend dieser Haftungsvereinbarung überwies die ***4*** Versicherungs-AG am 30.03.2010 € 100.000 auf das o.a. Privatkonto von ***1*** mit dem Verwendungszweck „Überbrückungsdarlehen vom 29.03.2010“ (s. Anlage 2 zur Beschwerde: Kontoauszug, Auszugsnr.: 2010/030) und weitere € 50.000 am 12.05.2010 mit dem Verwendungszweck

„Bankgarantie“ (s. Anlage 2 zur Beschwerde: Kontoauszug, Auszugsnr.: 2010/055). Diese Zahlungen wurden auf die der Bf. von der ***4*** Versicherungs-AG in Höhe von € 150.000 gewährte „Starthilfe“ angerechnet (s. Haftungsvereinbarung vom 29.03.2010 und Ergänzungen zur Generalagenturvereinbarung vom 12.05.2010, Pkt. 7). Diese Beträge stellten also nicht – wie in der Beschwerde behauptet – ein Privatdarlehen an ***1*** dar, sondern standen in Zusammenhang mit der damals geplanten und am 12.05.2010 von der Bf. mit ***4*** abgeschlossenen Generalagenturvereinbarung und waren somit betrieblich veranlasst. Die Überweisungen wurden in der Buchhaltung der Bf. aber nicht erfasst.

Auch wenn die Beträge zunächst als Überbrückungsdarlehen ausbezahlt wurden, wurden diese mit Abschluss der Generalagenturvereinbarung zur Gänze auf die der Bf. gewährte Starthilfe angerechnet (s. Haftungsvereinbarung vom 29.03.2010 und Ergänzungen zur Generalagenturvereinbarung vom 12.05.2010, Pkt. 7) und stellten damit kein Darlehen mehr dar (s. Anfragebeantwortung vom 20.10.2015).

Zusätzlich zur Starthilfe wurden am 12.05.2010 weiters eine monatliche leistungsabhängige Provisionsgarantie, der die gutgebuchten Provisionen gegengerechnet wurden, und ein Provisionsvorschuss in Höhe von € 150.000 vereinbart, der durch Gegenbuchung einer Deckungsbeitragsgarantie retourniert werden sollte (s. Ergänzungen zur Generalagenturvereinbarung vom 12.05.2010, Pkt. 8). Der Provisionsvorschuss wurde am 02.06.2010 an die Bf. überwiesen (s. Betriebsprüfungsbericht vom 28.10.2015 und Beschwerde vom 23.12.2015).

Am 14.06.2013 schlossen die Bf. und die ***4*** Versicherungs-AG eine Vereinbarung, mit welcher nach Kündigung der Generalagentur-Vereinbarung am 23.04.2013 die Fortführung der Zusammenarbeit unter näher ausgeführten Bedingungen vereinbart wurde, festgehalten wurde, dass die Starthilfe als verdient gilt, und Abschlagszahlungen in Höhe von € 2.000 pro Monat ab 01.07.2013 betreffend die offenen Verbindlichkeiten der Bf. festgelegt wurden (s. Schreiben von ***4*** vom 14.06.2013). Die vereinbarten Ratenzahlungen wurden bis August 2015 eingehalten (s. Auskunftersuchen an ***4*** vom 12.10.2015).

Aus den noch offenen Ratenzahlungen bestanden Ende August 2015 Forderungen der ***4*** Versicherungen AG gegenüber der Bf. in Höhe von € 163.000 (s. Anlage 4 zur Beschwerde). Mit einem am 23.09.2015 vereinbarten Vergleichsbetrag von € 135.000 wurden sämtliche wechselseitigen Ansprüche zwischen der ***4*** Versicherungen AG und der Bf. bzw. ***1*** endgültig bereinigt (s. Vereinbarung vom 23.09.2015). Die vereinbarte Abschlagszahlung bezieht sich auf akontierte, aber nicht verdiente Abschlussprovisionen und hat mit der Starthilfe nichts zu tun (s. Anfragebeantwortung seitens ***4*** vom 20.10.2015).

Know-How-Übertragungsvertrag

Am 23.05.2010 schloss die Bf. einen „Know-How-Übertragungsvertrag“ mit der ***2*** ab, um ab 01.06.2010 einen Teil der Kundendaten der ***2*** – ohne Übertragung des Kundenstocks – um € 210.000 zu erlangen und diesen Kunden Versicherungsprodukte der ***4*** Versicherung anbieten zu können (s. Anlage 6 zur Beschwerde).

Am 06.03.2012 wurde ein weiterer Vertrag mit im Wesentlichen identem Inhalt abgeschlossen. Abweichend vom ersten Vertrag wurde festgelegt, dass die Übertragung mit Wirkung zum 31.12.2012 und die Übergabe der relevanten Versicherungskunden in aktualisierter Form spätestens zum Übergabestichtag erfolgen. Der Kaufpreis für die Überlassung wurde wieder mit € 210.000 festgesetzt. Angaben zur Ermittlung dieses Betrags und zu den Zahlungsmodalitäten sind im Vertrag nicht enthalten (s. Know-How-Übertragungsvertrag vom 06.03.2012).

Die Ausgestaltung des Vertrags ist nicht fremdüblich (s.u.). Die Fremdüblichkeit des Vertrags und insbesondere des Kaufpreises wurde auch nicht durch andere Unterlagen nachgewiesen oder glaubhaft gemacht.

Zusätzlich zum Know-How-Übertragungsvertrag wurde im Juni 2010 eine Provisionsvereinbarung zwischen der Bf. und der ***2*** abgeschlossen. Darin wurde vereinbart, dass die Bf. der ***2*** für die Erbringung von Leistungen im Zusammenhang mit der Vermittlung und Abwicklung von Versicherungen eine Abschlussprovision in Höhe von 70% der jeweils fälligen Abschlussprovision, welche die ***4*** Versicherung für die vermittelten Verträge berechnet, zu bezahlen hat (Anlage 5 zur Beschwerde).

Die Provisionen wurden zunächst von der ***4*** an die Bf. überwiesen, diese behielt die Folgeprovisionen und leitete die anteiligen Abschlussprovisionen an die ***2*** weiter (s. Niederschrift vom 30.04.2015). Insgesamt wurden bis 2013 von der Bf. Zahlungen an die ***2*** in Höhe von € 1.074.200 geleistet (s. Anhang zum E-Mail vom 04.02.2015):

2010	404.000,00
2011	347.000,00
2012	257.500,00
2013	<u>65.700,00</u>
	1.074.200,00

Strafen, Wein

In den Jahren 2011 und 2012 wurden Verkehrsstrafen in Höhe von € 235,30 bzw. € 105,00 als Betriebsausgaben geltend gemacht (s. Konto 7180). Ebenso wurden Ausgaben für jährlich 132 Weinflaschen als Kundengeschenke in Höhe von € 527,34 (2010), € 561,00 (2011) und € 589,20 (2012) als Betriebsausgaben abgesetzt (s. Konto 7650).

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den in Klammer angeführten Unterlagen und aufgrund folgender Überlegungen:

Starthilfe

In der Beschwerde wurde ausgeführt, dass zwischen der „Starthilfe an die ***Bf***“ und dem „Darlehen an Herrn ***1***“ zu unterscheiden sei; die ***4*** Versicherung habe der Bf. mit Überweisung vom 02.06.2010 einen Provisionsvorschuss als „Starthilfe“ in Höhe von € 150.000 gewährt und diese „Starthilfe“ sei in der Folge Zug um Zug über das Ertragskonto steuerwirksam aufgelöst worden. Diese Interpretation der „Starthilfe“ widerspricht aber klar den Punkten 7 und 8 der Generalagenturvereinbarung vom 12.05.2010.

In Pkt. 7. der Ergänzungen zur Generalagenturvereinbarung vom 12.05.2010 ist festgehalten, dass die Bf. eine einmalige Starthilfe in der Höhe von € 150.000 erhält und diese bereits ausbezahlt wurde. Die erste Zahlung an die Bf. erfolgte aber erst am 02.06.2010 und somit nach Abschluss der Generalagenturvereinbarung. Davor erfolgten zwei Zahlungen in Höhe von insgesamt € 150.000 (€ 100.000 am 30.03.2010 und € 50.000 am 12.05.2010) auf das Konto des künftigen Alleingeschafters der in Gründung befindlichen Bf., ***1***. Laut Haftungsvereinbarung vom 29.03.2010 war zwischen der ***2*** und der ***4*** der Abschluss eines Generalagenturvertrages geplant und waren im Rahmen dessen Akontoleistungen und eine Starthilfe in Höhe von € 300.000 im Gespräch. ***4*** gewährte in diesem Zusammenhang „Herrn ***1***, respektive der ***2***“, ein Überbrückungsdarlehen in Höhe von € 100.000 als Vorschuss auf die „genannten Akonti bzw. die Starthilfe und wird auf diese angerechnet“. Entgegen der ursprünglichen Planung wurde der Generalagenturvertrag dann nicht mit der ***2***, sondern mit der Bf. abgeschlossen. Daraus ergibt sich eindeutig, dass es sich bei den von der Bf. als Privatarlehen an den Gesellschafter behandelten Zahlungen um die von der Bf. mit ***4*** in den Ergänzungen zur Generalagenturvereinbarung geregelte Starthilfe handelt. Die Zahlung war nur als Überbrückungsdarlehen bis zum Abschluss der Generalagenturvereinbarung konzipiert und wurde dann Teil der der Bf. gewährten Starthilfe.

Anders als der ebenso in den Ergänzungen zur Generalagenturvereinbarung vom 12.05.2010 festgelegte Provisionsvorschuss in Höhe von ebenfalls € 150.000, der durch Gegenbuchung der monatlichen Deckungsbeitragsgarantie retourbezahlt werden sollte (Pkt. 8.), wäre die Starthilfe nur für den Fall der vorzeitigen Vertragsauflösung anteilig zurück zu zahlen gewesen (s. Ergänzungen zur Generalagenturvereinbarung vom 12.05.2010). Das passt zu der Angabe in der Vorhaltsbeantwortung vom 20.10.2015, dass die Starthilfe kein Darlehen darstellt.

In der Beschwerde wurde vorgebracht, dass mit dem Vergleich vom 23.09.2015 das private Darlehen von ***1*** beglichen worden sei. Das widerspricht allerdings den Schreiben der

4 Versicherung vom 14.06.2013 und 20.10.2015. Im Schreiben der ***4*** vom 14.06.2013, welches von der Bf. angenommen wurde, wurde nämlich festgehalten, dass die Starthilfe als verdient gilt. Laut Anfragebeantwortung der ***4*** vom 20.10.2015 gab es nach dem Schreiben vom 14.06.2013 keine weitere Vereinbarung in der die Starthilfe angeführt wurde.

In Punkt 1.2. der Vereinbarung vom 23.09.2015 wurde zwar ausgeführt, dass mit fristgerechter Zahlung des Betrages von € 135.000 sämtliche wechselseitigen Ansprüche zwischen der ***4*** Versicherungen AG einerseits und der Bf. bzw. ***1*** andererseits, [...] wie auch bezüglich des im Jahr 2010 gegebenen Darlehens/Starthilfe für ***1*** und sonstiger allfälliger vergleichbarer Verbindlichkeiten / Haftungen, endgültig bereinigt und unwiderruflich verglichen würden. Entgegen der in der Beschwerde aufgestellten Behauptung, dass aus Punkt 1.2. dieser Vereinbarung „klar und eindeutig“ hervorgehe, dass Verpflichtungen in Höhe von insgesamt € 260.159,65 verglichen worden seien, wird die Höhe der verglichenen Verbindlichkeiten aber mit keinem Wort erwähnt. Vielmehr ist der Anfragebeantwortung durch ***4*** vom 20.10.2015 zu entnehmen, dass die Bf. am 31.08.2015 Verbindlichkeiten gegenüber ***4*** in Höhe von „nur“ € 163.000 hatte, die vereinbarten € 135.000 einer Abschlagszahlung von rd. 80% entsprechen und diese Vereinbarung nichts mit der Starthilfe zu tun hatte. Der Saldo von € 163.000 im August 2015 ist auch am Auszug des Provisionskontos der Bf. für 11/2015 bei der ***4*** ersichtlich.

Laut Anfragebeantwortung vom 20.10.2015 ist der Saldo durch akontierte, aber nicht verdiente Abschlussprovisionen entstanden und resultiert aus der Vereinbarung vom 14.06.2013. Mit Vereinbarung vom 14.06.2013 verpflichtete sich die Bf. zu einer Abschlagszahlung in Höhe von € 208.000 in monatlichen Raten à € 2.000 und wurde ab Juni 2013 die Provisionsauszahlung auf das Ist-System umgestellt. Laut E-Mail der ***4*** vom 12.05.2015 bestand zum 31.12.2014 eine offene Forderung in Höhe von € 179.000, die von der Bf. mit einer monatlichen Rückzahlung in Höhe von € 2.000 getilgt wurde. Abzüglich der monatliche Rückzahlungen bis August in Höhe von insgesamt € 16.000 ergibt sich daraus der von ***4*** am 20.10.2015 bekanntgegebene Saldo per 31.08.2015 in Höhe von € 163.000. Die Angaben der ***4*** sind daher schlüssig und nachvollziehbar. Im Gegensatz dazu wurden die vom steuerlichen Vertreter der Bf. behaupteten Bonus- und Prämienforderungen der Bf. aus Versicherungsverträgen in Höhe von € 52.840,35 weder in irgendeiner Weise glaubhaft gemacht noch nachgewiesen. Es war daher den Ausführungen der ***4*** folgend davon auszugehen, dass die Starthilfe nicht 2015 (anteilig) beglichen wurde.

Know-how-Überlassungsvertrag

Ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zustande gekommen und abgewickelt worden wäre, ist eine Tatfrage, die von der Abgabenbehörde bzw. dem Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung zu lösen ist. Die Abgabenbehörde hat gemäß

§ 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, welche Tatsachen als erwiesen anzunehmen sind. Hierbei genügt gemäß ständiger höchstgerichtlicher Judikatur, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle andere Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. z.B. VwGH 19.2.2002, 98/14/0213; VwGH 9.9.2004, 99/15/0250).

In der Beschwerde wurde argumentiert, dass im Juni 2010 eine Provisionsvereinbarung abgeschlossen worden sei, gemäß welcher der ***2*** 70 % der Abschlussprovisionen der Bf. zustünden und darüber hinaus der Know-how-Übertragungsvertrag vom 23.05.2010 abgeschlossen worden sei, um die Nutzung der aus den übertragenen Versicherungsdaten für die von der ***2*** vermittelten Versicherungsverträge für die Bf. auch zivilrechtlich sicherzustellen. Dieser Know-how-Übertragungsvertrag solle Provisionsansprüche auf Basis der genannten Provisionsvereinbarung bis zu € 210.000 abdecken. Nachdem dieser Umsatz von der ***2*** erreicht worden sei, sei ein weiterer Know-how-Übertragungsvertrag am 06.03.2012 abgeschlossen worden, der ebenfalls eine Zahlung in Höhe von € 210.000 vorgesehen habe.

In der Versicherungsbranche ist es durchaus üblich, dass Versicherungen auf Provisionsbasis vermittelt werden. Dabei ist es selbstverständlich, dass die Daten aus den vom Versicherungsmakler vermittelten Versicherungsverträgen von seinem Auftraggeber genutzt werden dürfen, ohne dass es zusätzlich eines Vertrags über den Erwerb der Kundendaten bedarf. Das zeigt sich z.B. auch in der als Anlage 9 zur Beschwerde übermittelten Zusammenarbeitsvereinbarung, wonach der Makler für von ihm vermittelte, tatsächlich abgeschlossene und nicht stornierte Verträge Anspruch auf Provisionszahlungen hat (Punkt 7.1.), weitere Geldansprüche des Maklers gegenüber der ***9*** oder dem jeweiligen Versicherer aber nicht bestehen.

Da die Bf. laut Beschwerde kein Vertriebspersonal hatte, kann der „Know-How-Übertragungsvertrag“ auch nicht für von der Bf. selbst abgeschlossene Versicherungsverträge erforderlich gewesen sein.

Die Argumentation in der Beschwerde, dass der Know-how-Übertragungsvertrag Provisionsansprüche auf Basis der Provisionsvereinbarung bis zu € 210.000 abdecken solle und nach Erreichen dieses Umsatzes ein weiterer Know-how-Übertragungsvertrag am 06.03.2012 abgeschlossen worden sei, ist nicht nachvollziehbar. Die Provisionsansprüche entstanden unabhängig vom „Know-how-Übertragungsvertrag“ aufgrund der Provisionsvereinbarung. In der Beschwerde wurde der Eindruck erweckt, dass Zahlungen an die ***2*** nur aufgrund der „Know-how-Übertragungsverträge“ geflossen seien. Fakt ist jedoch, dass die je € 210.000 aus den „Know-how-Übertragungsverträgen“ zusätzlich zu den Provisionen laut

Provisionsvereinbarung gezahlt wurden, sodass in den Jahren 2010 bis 2013 insgesamt € 1.074.200 an die ***2*** geflossen sind.

Widersprüchlich sind auch die Ausführungen in der Beschwerde, wenn einerseits die „Know-How-Übertragungsverträge“ damit gerechtfertigt wurden, dass es durch die Zurverfügungstellung der Kundendaten der Bf. obliege, diese Daten zu nutzen und Vertragsabschlüsse zu lukrieren und andererseits erklärt wurde, dass die Bf. weder einen Vertrieb noch Personal gehabt habe, welche die Abwicklung des Geschäftsbetriebes sicherstellen hätten können.

Laut den mit der Beschwerde (Anlage 7) übermittelten Kreisdiagrammen machten die Kunden in ***10*** rund 74% und 2013 rund 68% aus. Versicherungskunden der ***2*** in ***10*** waren laut den „Know-How-Überlassungsverträgen“ jedoch ausdrücklich von der Überlassung ausgenommen. Das bedeutet, dass ein Großteil der Kundendaten von der Überlassung ausgenommen war.

Darüber hinaus ist anhand der vorliegenden Unterlagen unklar, welche konkreten Kundendaten übertragen wurden.

Laut „Know-How-Übertragungsvertrag“ vom 23.05.2010 wurden kundenrelevante Daten zur Nutzung im Sinne dieses Vertrages erworben. Diese Formulierung spricht für ein dauerhaftes und nicht nur ein vorübergehendes Nutzungsrecht. Vertragsgegenstand des zweiten Vertrags könnten damit nur die Daten der in der Zwischenzeit neu dazugekommenen Kunden sein.

Das wird auch in der mit E-Mail des Steuerberaters vom 23.07.2015 übermittelten Stellungnahme bestätigt, wonach in den Jahren 2010 und 2012 keine identen Daten überlassen worden seien; es habe nach dem Jahr 2010 entsprechendes Neugeschäft gegeben, weshalb der Vertragsgegenstand der Vereinbarung im Jahr 2012 ein anderer sei als in der Vereinbarung des Jahres 2010; d.h. dass 2012 nur die Daten der bei der ***2*** von Juni 2010 bis Dezember 2012 neu dazu gekommenen Kunden erworben worden wären.

In beiden Verträgen wurde der gleiche Preis festgelegt. Es erscheint jedoch äußerst ungewöhnlich, dass die Daten der bei der ***2*** von Juni 2010 bis Dezember 2012 neu dazu gewonnenen Kunden denselben Wert haben sollen, wie die Daten der seit der Gründung 2003 bis Mitte 2010 erworbenen Kunden.

Aufgrund mangelnder Zielerfüllung hat ***4*** 2011 sowohl die leistungsabhängige Provisionsgarantie als auch das leistungsabhängige, rückzahlbare Provisionskonto auf je € 12.500 p.m. halbiert (s. Schreiben der ***4*** Versicherungen-AG vom 09.06.2011). Vor Abschluss der Vereinbarung vom 14.06.2013 war die Provisionsgarantie bereits ein weiteres Mal auf € 10.000 gekürzt worden (s. Vereinbarung vom 14.06.2013, lit. a). Obwohl also die erwarteten Abschlüsse durch die ***2*** nicht vermittelt wurden, wurde in der Folge ein

weiterer „Know-How-Übertragungsvertrag“ abgeschlossen und das noch dazu mit demselben Kaufpreis wie in der ersten Vereinbarung.

Der im Vertrag vom 06.03.2012 festgelegte Preis ist nicht nachvollziehbar. Dem Vertrag ist diesbezüglich nichts zu entnehmen. Zur Rechtfertigung des Preises wurde der „Know-How-Übertragungsvertrag“ vom 06.03.2012 mit Ausdrucken „Produktion Info“ der ***4*** Versicherung betreffend die Bf. für 1-12/2012 vom 06.06.2013 und für 1-12/2013 vom 04.09.2015, Kreisdiagrammen mit der Aufteilung der Kunden nach Bundesländern bzw. politischen Bezirken und einer „Nachkalkulation“ zum „Know-How Vertrag 2013“ [gemeint wohl: 2012] in Anlage 7 zur Beschwerde übermittelt.

Diese Unterlagen sind aber nicht geeignet die Fremdüblichkeit des Preises aufzuzeigen. Die Ausdrücke „Produktion Info“ aus den Jahren 2013 bzw. 2015 konnten der Preisbildung im Jahr 2012 noch nicht zugrunde gelegt worden sein. Die aus den Kreisdiagrammen ersichtliche prozentuelle geographische Aufteilung der Kunden sagt – abgesehen davon, dass der Großteil der Kunden aus den Bezirken ***10*** stammt und diese ausdrücklich von der Überlassung ausgenommen waren – nichts über den Wert der Kundendaten aus. Bei der „Nachkalkulation“ ist zum einen nicht nachvollziehbar, wie der Betrag von € 271.764,28 errechnet wurde und wurde für 2015 den Umsätzen der offene Saldo lt. ***4*** in Höhe von € 163.000 hinzugerechnet. Dabei handelt es sich jedoch nicht um durch die ***2*** oder aufgrund der Daten der ***2*** erwirtschaftete Umsätze, sondern um von ***4*** erhaltene, aber nicht erwirtschaftete Provisionsvorschüsse, die Großteils zurückbezahlt werden mussten.

Laut Beschwerde hätte sich für den zweiten „Know-how-Übertragungsvertrag“ ein Preis von € 235.000 ergeben, wie dieser Betrag errechnet worden sei, wurde nicht angegeben.

Mit E-Mail vom 02.06.2015 übermittelte der steuerliche Vertreter der Bf. folgende Berechnung:

Prämie 2010 Euro 250.125,- davon 70%	€ 175.087,50
Prämie 2011 Euro 170.212,- davon 70%	€ 119.148,40
Gesamtbetrag 2010 und 2011	€ 294.235,90
Abzüglich Stornoverträge (27,5%) *)	-€ 80.914,87
	€ 213.321,03
Know how Vertrag	€ 210.000,00

€ 170.212 sind der „Zuwachs Club-W.“ 2011 laut Ausdruck „Produktion Info“ von ***4*** vom 06.06.2013; € 250.125 sind jedoch das „SOLL“ 2010, tatsächliche „Produktion“ 2010 sind nur € 129.774. Somit ist auch diese Aufstellung nicht zum Nachweis der Fremdüblichkeit des Preises geeignet. Im Übrigen wurden 70% der von ***4*** an die Bf. gezahlten Abschlussprovisionen ohnehin zusätzlich zum Preis laut „Know-How-Übertragungsvertrag“

aufgrund der Provisionsvereinbarung an die ***2*** weitergeleitet. Die Nutzung der Kundendaten würde damit doppelt abgegolten.

Ein weiterer Hinweis darauf, dass es keine nachvollziehbare Grundlage für den festgelegten Kaufpreis gab, ist die Aussage von ***1*** am 30.04.2015 auf die Frage, wie der Kaufpreis für die beiden „Know-How-Übertragungsverträge“ zustande gekommen sei, dass dazu eine schriftliche Stellungnahme erfolgen werde, „weil das Versicherungsmathematik ist.“ Keine der nachgereichten Berechnungen hatte aber etwas mit Versicherungsmathematik zu tun. Das erweckt den Eindruck, dass die ***2*** Finanzierungsbedarf hatte und einfach der für den ersten Vertrag ermittelte Preis übernommen wurde.

Im Unterschied zum Vertrag vom 23.05.2010 enthält der Know-How-Übertragungsvertrag vom 06.03.2012 keine Angaben hinsichtlich der Zahlungsmodalitäten und das obwohl zwischen Vertragsunterzeichnung und Übergabestichtag fast zehn Monate lagen.

Hinsichtlich der Fremdüblichkeit wurde in der Beschwerde auch argumentiert, dass es in der Versicherungsbranche üblich sei, für die Vermittlung von Kunden eine Vermittlungsprovision in Abhängigkeit von der Abschlussprovision zu vereinbaren und der in der Provisionsvereinbarung getroffenen Aufteilungsschlüssel, der 70 % der Abschlussprovision als Vermittlungsprovision für die ***2*** vorsehe, fremdüblich sei. Die Fremdüblichkeit der in der Provisionsvereinbarung festgelegten Vermittlungsprovisionen wird nicht bestritten. Nicht fremdüblich ist aber die Vereinbarung eines Kaufpreises in Höhe von zweimal € 210.000 zusätzlich zu den Vermittlungsprovisionen.

Wie oben aufgezeigt wurde, liegt weder hinsichtlich Kaufgegenstand, Kaufpreis noch Zahlungsmodalitäten Fremdüblichkeit vor.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Wiederaufnahme

Gemäß § 303 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

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

Neben dem Vorliegen eines Wiederaufnahmetatbestandes ist Voraussetzung einer Wiederaufnahme, dass die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Kann dies für den vorgebrachten Wiederaufnahmegrund aus materiellrechtlichen Gründen ausgeschlossen werden, kann die Wiederaufnahme schon deswegen abgewiesen werden und muss der Wiederaufnahmegrund erst gar nicht näher verfahrensrechtlich geprüft werden (vgl. zB VwGH 25. 9. 2012, 2009/17/0049). Das gleiche gilt für eine amtswegige Wiederaufnahme.

Gemäß § 198 Abs. 2 BAO haben Abgabenbescheide im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten. Im nach Wiederaufnahme des Verfahrens erlassenen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2010 wurde zwar der Gesamtbetrag der Lieferungen und sonstige Leistungen um € 150.000 erhöht, da es sich dabei aber um übrige steuerfreie Umsätze ohne Vorsteuerabzug handelte, änderte sich nichts an der Bemessungsgrundlage (den steuerpflichtigen Umsätzen) oder an der mit € 0 festgesetzten Umsatzsteuer. Die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Umsatzsteuer 2010 hat somit keinen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt und wäre schon deswegen nicht zu verfügen gewesen.

Dagegen resultieren aus den Körperschaftsteuerbescheiden Nachforderungen in Höhe von € 30.986 (2010), € 2.998 (2011) bzw. € 7.521 (2012). Diesbezüglich sind daher die von der Abgabenbehörde herangezogenen Wiederaufnahmegründe zu prüfen.

In der Beschwerde wurde moniert, dass die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren keine rechtmäßige Begründung enthalten würden, der Neuerungstatbestand gem. § 303 Abs. 1 lit b BAO nicht vorliege und die Behörde ihr Ermessen nicht korrekt ausgeübt habe.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens ist zu begründen. Der Begründungspflicht wird dabei nur dann entsprochen, wenn der Abgabepflichtige erkennen kann, welche Umstände als Tatsachen neu hervorgekommen sind, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Diese Umstände sind in dem die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheid anzuführen. Dabei ist

aber nicht von einer überspitzten Förmlichkeit auszugehen, sondern es reicht aus, wenn diese Umstände bei verständiger Würdigung aus dem Gesamtzusammenhang der Niederschrift über die Schlussbesprechung und des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung erkennbar sind (VwGH 05.05.1992, 92/14/0006).

Die Abgabenbehörde hat in den Begründungen der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide auf die Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht, welche die Wiederaufnahmegründe enthalten, hingewiesen. Da bei verständiger Würdigung des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung für die Bf. eindeutig erkennbar war, warum die Wiederaufnahme verfügt wurde, ist die belangte Behörde ihrer Begründungspflicht nachgekommen.

Die Verfügung der Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO setzt voraus, dass Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind. Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt war, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. 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 (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 303 Rz 24; VwGH 09.07.1997, 96/13/0185).

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (VwGH 26.01.1999, 98/14/0038; VwGH 26.07.2000, 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 23.04.1998, 95/15/0108; VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; VwGH 26.07.2000, 95/14/0094).

Hinsichtlich der Tz 3 Starthilfe - ***4*** wurde vorgebracht, dass diese keinen Neuerungsstatbestand gem. § 303 Abs. 1 lit. b BAO darstelle; zum einen sei es Aufgabe der Abgabenbehörde, die Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen seien, eine solche Begründung sei nicht genannt worden; zum anderen sei es nicht Aufgabe des Steuerpflichtigen alle Lebenssachverhalte, die zu keinem steuerbaren Tatbestand führen würden, im Abgabenverfahren offen zu legen.

Die belangte Behörde hat im Betriebsprüfungsbericht die erfolgten Überweisungen und abgeschlossenen Vereinbarungen ausführlich dargelegt und ihre Beurteilung durch die Auskunft der ***4*** Versicherung untermauert. Wenn moniert wird, dass nicht genannt worden sei, welche Tatsachen oder Beweismittel „auf welche Weise neu hervorgekommen“ seien, stellt das eine überspitzte Anforderung an die Begründung dar, da offensichtlich und

unstrittig ist, dass die in der Begründung genannten Beweismittel im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegt wurden. Auch der Einwand, dass es nicht Aufgabe des Steuerpflichtigen sei alle Lebenssachverhalte, die zu keinem steuerbaren Tatbestand führen würden, im Abgabungsverfahren offen zu legen, geht ins Leere, da die Gewährung der Starthilfe sehr wohl zu einem steuerbaren Tatbestand geführt hat.

Zu Tz 4 Know-How-Übertragungsvertrag wurde von der Bf. kritisiert, dass es die belangte Behörde unterlassen habe, darzulegen aus welchen Gründen der Neuerungsstatbestand vorliege und aus welchen konkreten Gründen sie das gegenständliche Rechtsgeschäft dem Grunde nach als fremdunüblich qualifiziere, obwohl auf Grund des wirtschaftlichen Gehalts ein klarer Leistungsaustausch zugrunde liege. Die im Rahmen der Außenprüfung vorgelegten Unterlagen (Provisionsvereinbarung vom Juni 2010, Unterlagen zur Ermittlung der Höhe der gegenständlichen Provisionsansprüche in Gegenverrechnung zu den Akontos, Adressenmaterial der Versicherungsnehmer für den Zeitraum 2010-2014) seien von der belangten Behörde nicht gewürdigt worden. Zudem sei der Neuerungsstatbestand nicht erfüllt, da die aufgrund der getroffenen Vereinbarungen entstandenen Ansprüche ordnungsgemäß bilanziell erfasst, entsprechend erklärt und der Besteuerung unterzogen worden seien.

Im Betriebsprüfungsbericht wurde zu Tz 4 u.a. ausgeführt, dass keine Laufzeit über die Nutzung der Kundendaten vereinbart worden sei, aufgrund der buchhalterischen Darstellung (des ersten Vertrags) von einer Mindestnutzung von 15 Jahren ausgegangen werden könne, nach zwei Jahren ein neuer Vertrag abgeschlossen worden sei und es der Kaufpreisermittlung an Einzelbeträgen als Berechnungsbasis und einem nachvollziehbaren Aufteilungsschlüssel fehle. Es wurden somit sehr wohl Gründe für die mangelnde Fremdüblichkeit im Betriebsprüfungsbericht, auf den die Bescheide zur Begründung verweisen, genannt. Zusätzliche Ausführungen zur mangelnden Fremdüblichkeit und zur Würdigung der vorgelegten Unterlagen finden sich im Vorlagebericht, dem Vorhaltscharakter zukommt. Die Aktivierung als immaterielles Anlagevermögen und die Abschreibung sagen nichts über den dahinterstehenden Vertrag aus und können dem Sachverhalt nicht die Eigenschaft als neu hervorgekommen nehmen.

Den im Erstverfahren allein vorliegenden Abgabenerklärungen der Bf. war nicht zu entnehmen, dass Geldstrafen und Weinflaschen als Betriebsausgaben geltend gemacht wurden, der Bf. eine Starthilfe in Höhe von € 150.000 gewährt aber nicht als Einnahmen verbucht wurde und eine Abschreibung in Zusammenhang mit einem nicht fremdüblichen Vertrag mit einer Gesellschaft, die von den gleichen Personen vertreten und wirtschaftlich dominiert wurde wie die Bf, geltend gemacht wurde. Es liegen somit neu hervorgekommene Tatsachen iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO vor, die im Spruch anders lautende Bescheide herbeigeführt haben.

In der Beschwerde wurde weiters moniert, dass keine konkreten, für die Ermessensausübung bedeutsamen Gründe angeführt seien, sondern die belangte Behörde eine floskelhafte

Begründung anführe, das Erfordernis einer ausreichenden Begründung aber nicht erfüllt sei, wenn die Begründung in einer ganz allgemein gehaltenen, schematischen, damit in Wahrheit inhaltsleeren, weil floskelhaften Formel bestehe.

Hinsichtlich der Ermessensentscheidung wurde in den Wiederaufnahmebescheiden angeführt, dass im vorliegenden Fall das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit überwiege und die steuerlichen Auswirkungen nicht als bloß geringfügig angesehen werden könnten. Dem Betriebsprüfungsbericht ist zu Folgendes entnehmen: *„Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.“*

Es ist zutreffend, dass die Ermessensübung zu begründen ist, was vor allem die Übung positiven Ermessens betrifft. Es ist in der Entscheidung darzutun, aus welchen Gründen bei der vorzunehmenden Interessensabwägung den Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit gegenüber jenen der Billigkeit der Vorrang eingeräumt wurde (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 303, Rz. 64). Im Normalfall reicht aber die standardisierte Begründung der Finanzämter („Rechtsrichtigkeit vor Rechtsbeständigkeit“) aus, sofern nicht besondere Umstände wie z.B. das Missverhältnis der Auswirkungen eine eingehendere Begründung erforderlich machen (vgl. *Setina*, SWK 2/2004, S 54). Da im vorliegenden Fall sämtliche Änderungen auf neu hervorgekommene Tatsachen zurückzuführen sind, kann ein Missverhältnis der Auswirkungen aber nicht vorliegen.

Laut Beschwerde würden die Teilziffern 1 und 2 des Betriebsprüfungsberichtes eine so marginale Auswirkung ergeben, dass im Falle einer zulässigen Wiederaufnahme dem Grunde nach, die Wiederaufnahme aus Billigkeitsgründen nicht zu verfügen sei, weil nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH Auswirkungen der Wiederaufnahmegründe von jeweils unter 1 % des Gewinnes unbedeutend seien. Abgesehen davon, dass die Auswirkungen aus Tz 1 und 2 in den Jahren 2011 und 2012 jeweils mehr als 1% des erklärten Gewinnes ausmachen und auch die Auswirkungen der Tz 3 und 4 zu berücksichtigen sind, hat der VwGH wiederholt ausgesprochen, dass bei mehreren Verfahren die steuerlichen Auswirkungen nicht je Verfahren, sondern insgesamt zu berücksichtigen sind (vgl. z.B. VwGH 26.02.2013, 2009/15/0016: hier betr. Einkommensteuer 1997-2000). Dass eine steuerliche Auswirkung von € 41.505 für die Jahre 2010 bis 2012 nicht geringfügig ist, bedarf wohl keiner weiteren Erläuterungen.

Den Beschwerdeaussführungen gegen die Wiederaufnahme der Verfahren zur Körperschaftsteuer 2010 bis 2012 kommt somit insgesamt keine Berechtigung zu. Hinsichtlich der materiell-rechtlichen Prüfung wird auf die Ausführungen unter 3.3.-3.6. verwiesen.

3.2. Umsatzsteuerbescheid 2010

§ 261 Abs. 2 BAO lautet:

Wird einer Bescheidbeschwerde gegen einen gemäß § 299 Abs. 1 oder § 300 Abs. 1 aufhebenden Bescheid oder gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs. 1) entsprochen, so ist eine gegen den den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid (§ 299 Abs. 2 bzw. § 300 Abs. 3) oder eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs. 1) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären.

Infolge Stattgabe der Beschwerde gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Umsatzsteuer 2010, war die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2010 daher als gegenstandslos zu erklären.

3.3. Zu Tz 1 (Strafen):

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 5 lit. b EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 76/2011 dürfen Strafen und Geldbußen, die von Gerichten, Verwaltungsbehörden oder den Organen der Europäischen Union verhängt werden, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Die in den Jahren 2011 und 2012 als Betriebsausgaben geltend gemachten Verkehrsstrafen in Höhe von € 235,30 bzw. € 105,00, wurden daher von der belangten Behörde zu Recht nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

3.4. Zu Tz 2 (Weinflaschen):

Nach § 12 Abs. 1 Z 3 KStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Repräsentationsaufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 nicht abgezogen werden.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 fallen unter Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden.

Repräsentationsaufwendungen sind nach der Rechtsprechung alle Aufwendungen, die das gesellschaftliche Ansehen fördern, also dazu dienen, zu „repräsentieren“, und zwar auch dann, wenn der Aufwand „ausschließlich im betrieblichen Interesse lag“, sowie im Besonderen auch im Falle eines damit verbundenen Werbezweckes. Mit dem Verbot des Abzugs solcher Aufwendungen, das nur für die hier nicht verfahrensgegenständliche Bewirtung von Geschäftsfreunden von einer Ausnahme durchbrochen ist, erfasst das Gesetz in § 20 Abs. 1 Z 3

EStG 1988 auch Fälle, in denen nach allgemeinen Grundsätzen Betriebsausgaben vorlägen (vgl. VwGH 17.04.2013, 2009/13/0065 mwN).

Den Gründen, die dazu Anlass geben, einen solchen Aufwand zu tragen, kommt keine Bedeutung zu; es ist auch nicht maßgeblich, ob sich der Steuerpflichtige diesem Aufwand hätte entziehen können und ob er ausschließlich im betrieblichen Interesse lag.

Repräsentationsaufwendungen bilden beispielsweise Ausgaben für Theater- und Ausstellungsbesuche, gesellige Zusammenkünfte aller Art, Bewirtung von Arbeitskollegen sowie Geschenke an Kunden, Klienten, Mitarbeiter aus bestimmten Anlässen.

Repräsentationsaufwendungen sind auch im Falle des Vorliegens eines damit verbundenen Werbezweckes nicht abziehbar (vgl. VwGH 24.02.2010, 2006/13/0119 mwN).

In der Beschwerde wurde ausgeführt, dass es sich nach der Rechtsprechung des UFS (UFS 12.05.2010, RV/0873-L/05 und RV/0874-L/05) bei mit Firmenlogo etikettierten Weinflaschen um Betriebsausgaben gem. § 4 Abs. 4 EStG handle und diese daher zur Gänze als solche zu behandeln seien.

Abgesehen davon, dass am Kto 7650 keine Kosten für Etikettierung mit dem Firmenlogo der Bf. ersichtlich sind und auch sonst keine Nachweise für die angebliche Etikettierung mit dem Firmenlogo der Bf. erbracht wurden, sodass nicht von mit dem Firmenlogo der Bf. etikettierten Flaschen ausgegangen werden kann, wurde die in der Beschwerde angeführte Rechtsansicht in späteren Entscheidungen des Bundesfinanzgerichts nicht mehr vertreten, sondern wurden z.B. im Erkenntnis des BFG vom 01.02.2016, RV/5100877/2013 auch Wein- und Sektflaschen mit dem Firmenlogo als Repräsentationskosten angesehen, was auch der o.a. Rechtsprechung des VwGH entspricht.

Die Ausgaben für die Weinflaschen, die als Geschenke an Kunden verwendet wurden, stellen daher – unabhängig von einem damit verbundenen Werbezweck –

Repräsentationsaufwendungen dar. Eine Abzugsfähigkeit zur Hälfte ist nur bei Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden vorgesehen. Da eine solche hier jedoch nicht vorliegt, sind die Ausgaben zur Gänze nicht abzugsfähig.

3.5. Zu Tz 3 Starthilfe *4*****

Hinsichtlich der Zahlungen in Höhe von insgesamt € 150.000 im März bzw. Mai 2010 ist einerseits strittig, wem diese zuzurechnen sind und andererseits, ob es sich dabei um Darlehen oder um Einnahmen handelt.

Gemäß § 7 Abs. 1 KStG 1988 ist der Körperschaftsteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat, wobei gemäß § 7 Abs. 2 KStG 1988 das Einkommen nach den Bestimmungen des EStG 1988 und des KStG 1988 zu ermitteln ist.

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 sind gemäß § 4 Abs. 1 KStG 1988 ab jenem Zeitpunkt steuerpflichtig, in dem die Rechtsgrundlage wie Satzung, Gesellschaftsvertrag oder Stiftungsbrief festgestellt ist und sie erstmalig nach außen in Erscheinung treten.

Die Rechtsgrundlage der Bf. (Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft) wurde am 12.05.2010 festgestellt. Am selben Tag trat die Bf. durch Abschluss des Generalagenturvertrags auch nach außen in Erscheinung. Die Bf. war somit ab diesem Zeitpunkt steuerpflichtig.

Mit Zurechnung ist die persönliche Zurechnung der Einkünfte zu jenem Steuersubjekt gemeint, das die Marktleistung tatsächlich bewirkt bzw. das das Unternehmerrisiko trägt. Ein Unterfall ist die Zurechnung von Einnahmen oder Ausgaben als Bestandteil von Einkünften. Das Einkommen ist bezogen (und zuzurechnen), wenn der Steuerpflichtige über das Leistungspotential disponiert und die Leistung im Rahmen der Einkunftsarten erbracht hat (vgl. *Ehgartner in Jakom EStG*, 16. Aufl. (2023), § 2, Rz 37).

In der Beschwerde wurde argumentiert, dass die Gesellschaft erst mit Gesellschaftsvertrag vom 14. Mai 2010 [laut Firmenbuch: 12.05.2010] errichtet worden sei und somit erst nach erfolgter Zahlung auf das private Konto von ***1***, und eine direkte Zurechnung der Zahlung an die ***Bf*** somit ausscheide.

Es trifft zwar zu, dass die Gesellschaft erst nach Überweisung der € 100.000 am 30.03.2010 gegründet wurde, wie sich allerdings aus der Haftungsvereinbarung vom 29.03.2010 und Pkt. 7 der Ergänzungen zur Generalagenturvereinbarung vom 12.05.2010 ergibt, wurde der Betrag vorab als „Überbrückungsdarlehen“ bzw. als Vorschuss auf die Starthilfe, die damals im Zusammenhang mit dem geplanten Generalagenturvertrag im Gespräch war, ausgezahlt und nach Gründung der Bf. und Abschluss des Generalagenturvertrags auf die Starthilfe angerechnet. Weitere € 50.000 wurden am Tag der Unterfertigung der Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft und des Generalagenturvertrags am 12.05.2010 überwiesen. Aus Pkt. 7 der Ergänzungen zum zwischen der ***4*** Versicherungs-Aktiengesellschaft und der ***Bf*** in Gründung geschlossenen Generalagenturvereinbarung geht eindeutig hervor, dass die Bf. eine einmalige Starthilfe in Höhe von € 150.000 erhält und diese bereits ausbezahlt wurde. Wie bereits oben ausgeführt, wurden die Zahlungen, die zunächst auf ein Konto des künftigen Alleingeschafters überwiesen wurden, mit Abschluss des Generalagenturvertrags durch die Bf. von einem dem künftigen Gesellschafter gewährten „Überbrückungsdarlehen“ zur grundsätzlich nicht rückzahlbaren Starthilfe für die Bf. Damit musste ***1*** den Betrag nicht mehr zurückzahlen, sondern gingen die Beträge als Teil der aufgrund der Geschäftsbeziehung mit der ***4*** Versicherung der Bf. zustehenden Vergütungen auf die Bf. über.

In der Beschwerde wurde weiters vorgebracht, dass aus Punkt 3 der Haftungserklärung hervorgehe, dass ***1*** primär Schuldner sei. Punkt 3 der Haftungserklärung lautet: *„Sollte der geplante Agenturvertrag nicht zustande kommen und der Zweck dieser Zahlung somit vereitelt sein, haften einerseits die ***2***, sowie andererseits Herr ***1*** mit seinem Privatvermögen für die Rückzahlung der Darlehenssumme zu ungeteilten Händen.“* Aus der Vereinbarung geht somit eindeutig hervor, dass eine Haftung von ***1*** nur für den Fall vorgesehen war, dass der Agenturvertrag nicht zustande gekommen wäre. Der Agenturvertrag wurde aber abgeschlossen, sodass aus dieser Regelung keine Zurechnung zu ***1*** abgeleitet werden kann.

Vielmehr handelt es sich bei der gewährten Starthilfe – wie bei den übrigen in den Ergänzungen zum Generalagenturvertrag vereinbarten Zahlungen – um Betriebseinnahmen der Bf.

3.6. Zu Tz 4 „Know-How-Übertragungsvertrag“

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 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.

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.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind verdeckte Ausschüttungen u.a. Vermögensminderungen einer Kapitalgesellschaft, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen. Verdeckte Ausschüttungen sind somit alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen, nicht ohne weiteres erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) einer Körperschaft an den Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzeln bzw. ihre Ursache in der Anteilsinhaberschaft bzw. im Gesellschaftsverhältnis haben. Diese Ursache wird an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt.

Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, die sie aber anderen Personen nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde, sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Eine verdeckte Ausschüttung setzt somit grundsätzlich die

Vorteilszuwendung einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung voraus, wobei die Zuwendung eines Vorteils an den Anteilsinhaber auch darin gelegen sein kann, dass eine dem Anteilsinhaber nahestehende (natürliche oder juristische) Person begünstigt ist.

Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung auch schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben kann.

Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern werden an jenen Kriterien gemessen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Für Verträge, die zwischen Gesellschaften abgeschlossen werden, die von der gleichen Person vertreten oder wirtschaftlich dominiert werden, sind wegen des in solchen Fällen typischerweise zu besorgenden Wegfalls der sonst bei Vertragsabschlüssen zu unterstellenden Interessengegensätze aus dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung die gleichen Anforderungen zu erheben (vgl. VwGH 24.10.2013, 2012/15/0019).

Im Jahr 2012 waren ***1*** Alleingesellschafter und ***3*** Geschäftsführerin sowohl der Bf. als auch der ***2***. Beide Gesellschaften wurden somit von den gleichen Personen wirtschaftlich dominiert und vertreten.

Im Hinblick auf den Beschwerdepunkt „Know-How-Übertragungsvertrag“ ist somit ausschlaggebend, ob der Vertrag mit der ***2*** vom 06.03.2012 betrieblich veranlasst war und in dieser Form auch mit einem fremden Dritten abgeschlossen worden wäre oder ob eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Vermögenszuwendung der Bf. gegenüber ihrem damaligen Alleingesellschafter vorliegt.

Wie bereits ausgeführt wurde, hat der Vertrag keinen klaren und eindeutigen Inhalt und ist auch nicht davon auszugehen, dass der Vertrag zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre. So bestehen z.B. keine Regelungen hinsichtlich der Zahlungsmodalitäten obwohl zwischen dem Übergabezeitpunkt 31.12.2012 und dem Zeitpunkt des Vertragsabschlusses Anfang März 2012 fast 10 Monate lagen. Der Kaufpreis wurde fast 10 Monate vor Feststehen des Kaufgegenstands – nämlich der aktuellen Kundendaten zum 31.12.2012 – und trotz mangelnder Zielerreichung noch dazu mit dem selben Preis wie 2010 festgesetzt. Aufgrund der Provisionsvereinbarung bestand ohnehin das Recht die Daten aus den vermittelten Verträgen zu nutzen; die je € 210.000 wurden aber zusätzlich zu den Provisionszahlungen geleistet.

Die enge personelle Verflechtung zwischen der Bf. und der ***2*** und die fehlende Fremdüblichkeit lassen auch auf eine subjektive auf Vorteilsgewährung gerichtete

Willensentscheidung der Körperschaft schließen. Die Abschreibungen aufgrund des „Know-How-Übertragungsvertrags 2012“ wurden daher von der belangten Behörde zu Recht steuerlich nicht anerkannt.

3.7. 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.

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch höchstgerichtliche Rechtsprechung (insbesondere VwGH 05.05.1992, 92/14/0006; VwGH 17.04.2013, 2009/13/0065; VwGH 24.02.2010, 2006/13/0119; VwGH 24.10.2013, 2012/15/0019) ausreichend geklärt bzw. ergeben sich unmittelbar aus dem Gesetz. Dass dem Beschwerdebegehren kein Erfolg beschieden sein konnte, lag vor allem an der Würdigung des Sachverhaltes und nicht daran, dass Zweifel an der Auslegung rechtlicher Vorschriften existierten. Damit liegt kein Grund für eine Zulässigkeit einer Revision vor.

Linz, am 27. Juli 2023