

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Steuerberater über die Beschwerde vom 20. April 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Waldviertel vom 18. März 2015 betreffend Körperschaftsteuer 2011 bis 2013, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO – im Ausmaß der Einschränkung vom 14. Juli 2023 - Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Außenprüfung

Im Jahr 2015 fand im Unternehmen der – in der Rechtsform einer GmbH geführten - unter anderem die Gratiszeitung „***3***“ erstellenden bzw. nämlich Medium durch Reiseberichte attraktiver gestaltenden Bf. eine die Jahre 2011 bis 2013 umfassende Außenprüfung statt.

Neben einer - nicht den Gegenstand des Verfahrens bildenden Feststellung - vertrat die Prüferin in Tz 2 des mit 19. Jänner 2015 datierten Berichtes die Auffassung, dass die im Streitzeitraum ausschließlich als betrieblich qualifizierten Reisekosten in Ansehung des Umstandes, dass die zugrundeliegenden Reisen ausschließlich vom angestellten

Geschäftsführer sowie seiner, als Alleingesellschafterin der Bf. fungierenden Ehegattin unternommen worden seien, zum Teil in Unterkünften der gehobenen Klasse logiert worden sei, bzw. keine die ausschließliche betriebliche Bedingtheit der Aufwendungen dargelegende Reisetagebücher, Tätigkeitsberichte etc. erstellt worden seien und laut Angaben der Bf. auch keine Privaturlaube unternommen worden seien unter dem Aspekt des Fremdvergleichs auf das Vorhandensein einer privaten Komponente zu schließen sei, mit der Folge, dass eine Gewinnzurechnung im Ausmaß von 50% der geltend gemachten Aufwendungen Platz zu greifen habe, bzw. der Repräsentationsanteil als an die Alleingesellschafterin verdeckt ausgeschüttet zu erachten sei.

Die belangte Behörde folgte den Ausführungen der Prüferin und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren mit 18. März 2015 datierte Sachbescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2011 bis 2013.

Beschwerde vom 20. April 2015

Mit Eingabe vom 20. April 2015 erhob die steuerliche Vertretung inklusive einer innerhalb aufgetragener Mängelbehebungsfrist nachgereichten Begründung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2011 bis 2013 Beschwerde, wobei im Wesentlichen ins Treffen geführt wurde, dass schon auf Grund der Tatsache, dass die Reiseberichte in gemeinsamem Zusammenwirken des Ehepaars ***1*** erstellt worden seien, an der ausschließlichen Betriebsbedingtheit der Reisekosten keine Zweifel obwalten. Ungeachtet dessen, dass auch an einen unternehmensfremden Ersteller der Reiseberichte eine Aufwandsentschädigung im geltend gemachten Umfang zu entrichten gewesen wäre, sei schon aufgrund der Profession des Herrn ***1*** als Fotograf sowie seiner als Alleingesellschafterin der Bf. fungierenden Ehegattin als Autorin der Reiseberichte sowohl das gemeinsame Reisen, als auch die betriebliche Bedingtheit der Reisen evident. Demzufolge ergehe der Antrag auf Behandlung des Rechtsmittels durch den Senat unter Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 30. Juni 2015

In der Folge schloss sich die belangte Behörde der Ansicht der Bf. nicht an und wies das Rechtsmittel mit BVE vom 30. Juni 2015 als unbegründet ab. Nach Auffassung des Finanzamtes sei der Ansatz eines Privatanteils von 50% insoweit rechtmäßig erfolgt als einerseits weder Reisetagebücher noch sonstige Aufzeichnungen betreffend die ausschließliche betriebliche Veranlassung der Reisen geführt worden seien, andererseits auch ein Reiseartikel den Hinweis auf die Organisation eines Klassentreffens sprich sohin auf eine private Mitveranlassung enthalten habe.

Vorlageantrag vom 21. Juli 2015

Mit Eingabe vom 21. Juli 2015 stellte die Bf. den Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das BFG.

Beschwerdeeinschränkung vom 14. Juli 2023

Als Ergebnis einer Erörterung der Sach- und Rechtslage, spricht dem Hinweis des Richters, dass unter Heranziehung der Feststellungen der Prüferin den Reisen jedenfalls ein Repräsentationsanteil immanent sei, schränkte die steuerliche Vertretung der Bf. mit Eingabe vom 14. Juli 2023 das Beschwerdebegehren auf Ausmessung nämlichen Anteils in Höhe von 30% der geltend gemachten Reisekosten ein. Des Weiteren wurde der Antrag auf Behandlung der Beschwerde durch den Senat sowie jener auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt

In der Folge legt das BFG dem Erkenntnis nachstehenden auf der Aktenlage sowie dem Vorbringen der Parteien basierenden Sachverhalt zu Grunde:

In Anbetracht des Ergebnisses einer Außenprüfung GmbH, demgemäß dem von der Bf. geltend gemachten Reiseaufwand ein Repräsentationsanteil im Ausmaß von 50% immanent sei, wurde seitens der belangten Behörde die erklärten Einkünfte der Jahre 2011 bis 2013 um nämlichen Anteil erhöht.

Während im Zuge des verwaltungsbehördlichen Rechtsmittelverfahrens zunächst das Vorhandenseins eines Repräsentationsanteils bei den Reiskosten generell in Abrede gestellt wurde, wurde per Eingabe vom 14. Juli 2023 das Beschwerdebegehren auf Ansatz eines Repräsentationsanteils auf 30% der geltend gemachten Reiskosten eingeschränkt.

2. Streitgegenstand

Vor dem Hintergrund des an oberer Stelle dargelegten Sachverhalts stellt das Ausmaß des den Reisekosten immanenten Repräsentationsanteils auf dem Prüfstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens.

3. Rechtliche Würdigung

3.1. Rechtsgrundlagen

Nach der Bestimmung des § 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.

§ 12 Abs. 1 Z 3 KStG 1988 normiert, dass bei einzelnen Einkünften Repräsentationsaufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 nicht abgezogen werden dürfen.

3.2. Rechtliche Beurteilung

Im Interesse einer Gleichmäßigkeit der Besteuerung wurde auch für Körperschaften ein Abzugsverbot für Repräsentationsaufwendungen im Gesetz verankert (vgl. ErläutRV 622 BlgNR 17. GP 19, wonach [auch] diese Regelung als Fremdkörper im KStG anzusehen sei). Nach der Rspr. des VwGH kommt § 12 Abs. 1 Z 3 konstitutiver Charakter zu (VwGH 28.6.1977, 1198/76; weiters Lachmayer in R/S/V, KStG31 § 12 Rz 37). Der pauschale Verweis in § 12 Abs. 1 Z 3 übernimmt daher grundsätzlich den gesamten Rechtsbestand zu § 20 Abs. 1 Z 3 EStG. Danach sind unter Repräsentationsaufwendungen „alle Aufwendungen zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt bzw. im Zusammenhang mit der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften bewirkenden Einnahmen anfielen, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern, also dazu dienen, zu „repräsentieren“ (vgl. VwGH 22.1.1985, 84/14/0035; vgl. weiters G. Kofler/Wurm in D/K/M/Z, EStG20 § 20 Tz 83 ff

In Ansehung vorstehender Ausführungen und der Tatsache, dass die Tätigkeit der Bf. die Erstellung von Reiseberichten beinhaltet mit dem Ziel über das Medium ***3*** Werbestrategien zu entwickeln bzw. Kunden für nämliches Medium zu akquirieren ist eingangs festzuhalten, dass das BFG - in Übereinstimmung mit den Feststellungen der Betriebsprüfung sowie den diesbezüglichen Beschwerdeausführungen - an der betrieblichen Veranlassung der Reisen dem Grunde nach keinerlei Zweifel hegt.

In Ansehung der Tatsache, dass die steuerliche Vertretung der Bf. - als Substrat einer mit dem Richter erfolgten Erörterung der Sach- und Rechtslage – nunmehr mit Eingabe vom 14. Juli 2023 das Vorhandensein eines Repräsentationsanteils im Ausmaß von 30% der Gesamtreisekosten einräumt, ist nach Auffassung des Verwaltungsgerichts aus nachstehenden Überlegungen dem modifizierten Beschwerdebegehren Rechnung zu tragen.

Hält man sich vor Augen, dass schon ob der inhaltlichen Tätigkeit der Bf. verbunden mit den weiteren unstrittigen Fakten, dass einerseits das Ehepaar ***1*** als „gemeinschaftliche Urheber“ der Reiseberichte fugiert hat, andererseits dieses aber weder Reistagebücher noch sonstige die ausschließliche Betriebsbedingtheit der Reisen dartuender Aufzeichnungen geführt hat, den geltend gemachten Reisekosten per se unzweifelhaft eine Repräsentationskomponente anheimgestellt ist, wobei eine Ausmessung derselben in mathematisch exakter Art und Weise nicht möglich ist, sondern vielmehr zur, den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahekommenden „schätzungsweisen Ermittlung“ gegriffen werden muss.

Aus vorgenannten Gründen erachtet das BFG den Ansatz eines Repräsentationsanteils im Ausmaß von 30% der geltend gemachten Reisekosten als den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahekommend, zumal sowohl der unzweifelhaften Mitarbeit der Alleingesellschafterin an den Reisberichten, den fehlenden Aufzeichnungen betreffend die ausschließliche betriebliche Bedingtheit der Reisen, der erfolgten Logis in Unterkünften der „gehobenen Klasse“ wie beispielsweise den Nächtigungen im ***2***, als auch – unter dem Aspekt des Fremdvergleichs - dem Naheverhältnis zur Bf. in ausgewogener Art und Weise begegnet wird.

Demzufolge waren die Reiskosten der Jahre 2011 bis 2013 nur als im Ausmaß von 70% betrieblich veranlasst anzuerkennen, bzw. andersrum gesprochen die für vorgenannte Jahre auszuscheidenden Repräsentationsteile von 30% gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 als verdeckte Gewinnausschüttungen an die - zwischenzeitig verstorbene - Alleingesellschafterin zu qualifizieren.

4. Neuberechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie der Körperschaftsteuer für die Jahre 2011 bis 2013

Zeitraum	2011	2012	2013
Einkünfte laut Bp inklusive TZ 1	104.546,20	132.453,14	10.013,19
Zurechnung Reisekosten laut Bf.	7.380,00	4.680,00	5.460,00
Einkünfte aus GW laut BFG	111.926,20	137.133,14	15.473,19
Körperschaftsteuer (gerundet) laut BFG	27.982,00	34.283,00	3.856,00*

* unter Berücksichtigung der einbehaltenen Steuerbeträge von 11,89 €

Zusammenfassend war wie im Spruch zu befinden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil

das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Eine derartige Rechtsfrage liegt nicht vor, da der Ausmessung des Repräsentationsanteils eine an den individuellen Gegebenheiten des Einzelfalls zu beurteilende Sachfrage zugrunde liegt.

Wien, am 19. Juli 2023