

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri***

in der Beschwerdesache der ***15***,

betreffend die Bescheide des ***FA*** vom 15. Oktober 2014

Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2006 und Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2007, StNr. ***16***,

nach am 05.09.2023 im Beisein der Schriftführerin ***8*** abgehaltener mündlicher Verhandlung,

I. zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2006 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. beschlossen:

Die Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2007 wird gemäß § 256 Abs. 3 BAO für gegenstandslos erklärt. Das Beschwerdeverfahren wird diesbezüglich eingestellt.

III.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die beschwerdeführende Gesellschaft brachte durch ihre steuerliche Vertretung binnen erstreckter Frist **Beschwerden** ein führte im Hinblick auf den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied für das **Jahr 2006** aus:

Es werde die Abänderung des angefochtenen Bescheides dahingehend begehrt, dass ein Betrag von € 606.000,00 als zusätzliche Betriebsausgabe berücksichtigt werde und somit das Einkommen des Gruppenmitgliedes -€ 1.119.878,69 betrage. Für den Fall der Befassung des Bundesfinanzgerichtes werde die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung sowie die Entscheidung durch den Senat beantragt.

Der Antrag auf Befassung des gesamten Senates gemäß § 72 Abs. 1 Z. 1 BAO wurde mit Eingabe vom 28.07.2023 zurückgezogen.

Der als zusätzliche Betriebsausgabe geltend gemachte Betrag setze sich i.H.v. € 605.999,99 aus dem am 21.04.2006 auf das Abgabenkonto der Beschwerdeführerin ***9*** AG bezahlten Betrag, sowie i.H.v. € 0,01 aus einer Gegenverrechnung mit dem seinerzeit auf dem Abgabenkonto bestehenden Guthaben zusammen. Der Betrag von € 606.000,00 beruhe auf einer im Jahr 2006 abgeschlossenen Betriebsprüfung für die Jahre 1999-2002. Im Betriebsprüfungsbericht sei dieser Betrag als „Kapitalertragsteuer“ titulierte worden. Es handle sich aber bei dieser Zahlung nicht um Kapitalertragsteuer. Diesbezüglich werde auf die seitens des österreichischen Leiters der Großbetriebsprüfung am 03.09.2013 eingebrachte Sachverhaltsdarstellung verwiesen. Daraus gehe hervor, dass es sich bei den bezahlten Beträgen nicht um Kapitalertragsteuer handle. Die im BP- Bericht zu Tz 3 enthaltenen Begründungen gingen daher ins Leere.

Betriebsausgaben seien gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst werden. Gegenständlich könne eine betriebliche Veranlassung nicht in Abrede gestellt werden. Da es sich nicht um eine Kapitalertragsteuer handle, könne der strittige Betrag auch nicht für Dritte (z.B. Empfänger von Kapitalerträgen) geleistet worden sein. Soweit § 4 Abs. 4 EStG 1988 durch diverse einschränkende Regeln ergänzt werde, beispielsweise § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988, sei auszuführen, dass der Zahlung auch keine Festsetzung von Personensteuern zugrundeliege. Es könne sich daher nicht um solche handeln, die entsprechend der vorstehenden Bestimmung von Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen wären. Der gegenständlich betrieblich veranlasste Vermögensabfluss i.H.v. € 606.000,00, der von keinem Abzugsverbot umfasst sei, sei daher nach den allgemeinen Regeln als Betriebsausgabe zu behandeln.

Im Hinblick auf den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied für das **Jahr 2007** führte die steuerliche Vertretung, ebenfalls in erstreckter Frist, aus: Die Abänderung des angefochtenen Bescheides werde dahingehend begehrt, dass das Einkommen des Gruppenmitgliedes mit - (minus) 160.780,02 anstatt mit € - (minus) 80.780,02 festgesetzt werde.

Die beschwerdeführende Gesellschaft ***9*** AG sei Sponsor des ***1***. Diese Sponsorbeziehung dauere schon viele Jahre an. Der ***1*** habe die üblichen Sponsorleistungen erbracht, wie z.B. Bandenwerbung im Stadion, Trikotwerbung, Platzdurchsagen, Präsentation VIP-Bereich sowie Eintrittskarten. Das Erbringen dieser Leistungen durch den ***1*** sei aktenkundig und werde von der Großbetriebsprüfung auch nicht in Abrede gestellt. Am 02.06.2007 habe der ***1*** die Sponsorleistungen für die Saison 2007-2008 mit dem Betrag von € 80.000,00 abgerechnet. Der Betrag sei am 24.05.2007 auf ein Konto bei der ***2***, lautend auf ***1***, überwiesen worden.

Die gegenständlich durch den ***1*** erbrachte, branchenübliche Leistung sei seitens der Beschwerdeführerin mit dem Betrag von € 80.000,00 abgegolten worden (die ebenfalls von der ***9*** AG gesponserte ***3*** verrechne übrigens für dieselbe Leistung den Betrag von € 100.000,00). Bei einer fremdüblich erbrachten und abgegoltenen Leistung seien die dafür erbrachten Zahlungen beim Leistungsempfänger Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Absatz EStG 1988.

Es ergingen **abweisende Beschwerdeentscheidungen**. Für den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied **2006** wurde begründend ausgeführt:

Ob ein Aufwand abzugsfähig sei, sei in einem ersten Schritt danach zu überprüfen, ob dieser unter die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 bzw. des § 12 Abs. 1 Z 6 KStG 1988 falle. Komme demzufolge eine Abzugsfähigkeit nicht in Betracht, sei nicht weiter zu untersuchen ob der Aufwand betrieblich oder nicht betrieblich veranlasst sei.

Ob es sich bei einem auf dem Abgabenkonto verbuchten Betrag um eine Personensteuer handle, sei ausschließlich anhand der ausgewiesenen Abgabenart zu beurteilen und sei es für die Einstufung als Personensteuer im hier zu beurteilenden Fall unerheblich, ob deren Einzahlung dem Grunde und der Höhe nach rechtmäßig erfolgt sei. Diesem Umstand sei im gegenständlichen Beschwerdeverfahren nicht weiter nachzugehen, bestehe doch für die Überprüfung der Richtigkeit der Verbuchung der Gebahrung in diesem Zusammenhang kein Raum. Da die Kapitalertragsteuer dem gesetzlichen Abzugsverbot unterliege, sei spruchgemäß zu entscheiden gewesen.

Betreffend den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied **2007** gelangte die Abgabenbehörde nach eingehenden Erläuterungen zu dem Schluss, es sei als erwiesen anzunehmen, dass die Überweisung vom 24.05.2007 i.H.v. € 80.000,00 auf ein Konto des ***1*** aus dem Grund erfolgt sei, den von ***4*** beizusteuern den Einbringungsbetrag bei der ***10*** Anstalt zu

leisten. Es liege damit eine durchgeleitete KEST-befreite, verdeckte Ausschüttung der ***9*** AG an die ***11***-GmbH und eine KEST-pflichtige, verdeckte Ausschüttung der ***11***-GmbH an ***4*** vor.

Die beschwerdeführende Gesellschaft brachte in der Folge durch ihre steuerliche Vertretung **Anträge auf Vorlage ihrer Beschwerden an das Bundesfinanzgericht** ein, verwies auf das schon bisher in den Beschwerden Vorgebrachte und ergänzte betreffend die Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2006 wie folgt:

§ 4 Abs. 4 EStG 1988 und § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 stünden zueinander in einer lex generalis-lex-specialis-Beziehung. Die angeführte Prüfreihenfolge sei daher unzutreffend, was aber nicht von entscheidender Bedeutung sei.

Der Tatbestand des § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sei wie fast alle Tatbestände des EStG wirtschaftlich zu verstehen. Entscheidend sei daher der wirtschaftliche Gehalt der Zahlung, der in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln sei. Der Tatbestand nehme keinen Bezug auf ein Verhalten der Abgabenbehörde, sodass die Verbuchung oder allfällige Nichtverbuchung des Betrages auf dem Abgabenkonto genauso irrelevant sei, wie die Zuordnung eines Abgabensymbols bei der Verbuchung. Die Verwendung oder Nichtverwendung von Abgabensymbolen entspringe einem internen Ordnungssystem der Finanzverwaltung und entfalte keine materiellrechtliche Bedeutung sowie keine formelle Bindungswirkung.

Es sei vielmehr ausschließlich der wirtschaftliche Gehalt der Zahlung ausschlaggebend. Diesbezüglich werde wiederum auf die Sachverhaltsdarstellung des österreichischen Vorstandes der Großbetriebsprüfung an die Staatsanwaltschaft ***6*** sowie die ergänzende Sachverhaltsdarstellung desselben hingewiesen. Aus diesen Schreiben gehe hervor, dass es sich bei der Zahlung nicht um eine Kapitalertragsteuer handle. Dass eine andere Personensteuer oder Steuer vom Einkommen oder vom Ertrag vorliege, sei von der Großbetriebsprüfung und der Abgabenbehörde nicht behauptet worden. Es liege daher keine Zahlung vor, für die ein Abzugsverbot gemäß § 20 Abs. 1 Z 6 EStG bestehe. Eine Betriebsausgabe im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG 1988 liege jedenfalls vor.

Nach Übermittlung eines Vorhaltes durch die RichterIn wurde die **Beschwerde** gegen den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied für das Jahr **2007** mit Schriftsatz vom 26.06.2023 seitens der beschwerdeführenden Gesellschaft zurückgezogen.

Am 05.09.2023 fand eine **mündliche Verhandlung** vor dem Bundesfinanzgericht statt, über welche ein Protokoll angefertigt wurde. Protokollausfertigungen wurden dem steuerlichen Vertreter und dem Vertreter des FAG übermittelt. Es wird auf das Protokoll verwiesen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Vorgeschichte:

- In den Jahren 2004 bis 2006 fand eine Großbetriebsprüfung für den Prüfungszeitraum 1999-2002 bei der „historischen ***7***-Gruppe“, zu der auch die beschwerdeführende Gesellschaft gehört, statt.
- Als Prüfungsergebnis wurde im Einvernehmen zwischen den Parteien ein Abgabebetrag von pauschal € 2,5 Millionen herausgearbeitet, der zum größten Teil als Kapitalertragsteuer auf mehrere Gesellschaften verteilt vorgeschrieben werden sollte.
- Die Festsetzung der KESt wird im Betriebsprüfungsbericht vom 10.03.2006 unter Tz 1 dargestellt.
- Bei der beschwerdeführenden Gesellschaft wurde am 13.03.2006 eine Kapitalertragsteuerschuld für 2002 in Höhe von € 606.000,00 mit dem Geschäftsfälle-Code 46 „Buchung einer Festsetzung von selbst zu berechnenden/abzuführenden Abgabenschuldigkeiten“ gebucht.
- Am 25.04.2006 scheint auf dem Abgabenkonto die Entrichtung eines Betrages von € 605.999,99 durch die beschwerdeführende AG auf.
- Im Mai 2013 wurde ein Antrag mit der Bezeichnung „Rückforderung rechtsgrundlose Zahlung“ eingebracht, der durch die Abgabenbehörde als unzulässig zurückgewiesen wurde. Eine Deutung im Sinne der §§ 216, 240 oder 241 BAO sei nicht möglich gewesen, weil die dafür jeweils zur Verfügung stehenden Fristen abgelaufen gewesen wären.
- In einem anschließenden Beschwerdeverfahren wurde durch die Abgabenbehörde abweisend entschieden und ausgeführt, für eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO bestehe die Voraussetzung eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens. Die in Streit stehende Kapitalertragsteuer 2002 sei jedoch ohne Erlassung eines (Haftung-) Bescheides verbucht worden. Überdies sei Verjährung eingetreten.

Sachverhaltsdarstellung an die Staatsanwaltschaft:

- Am 30.07.2013 langte eine Sachverhaltsdarstellung des damaligen österreichweiten Leiters der Großbetriebsprüfung zum Prüfungsverfahren „***7***-Gruppe“ bei der Staatsanwaltschaft ***6*** ein.
- Am 03.09.2013 brachte derselbe eine ergänzende Sachverhaltsdarstellung wegen des Verdachtes auf Verwirklichung des Tatbestandes gemäß § 302 Abs. 1 und Abs. 2 Z. 2 StGB in Bezug auf den damaligen Leiter der Großbetriebsprüfung ***6*** und einen Großbetriebsprüfer ein. Es wurden darin Bedenken gegen die zwischen den Vertretern

der Großbetriebsprüfung und der beschwerdeführenden Gesellschaften ausgearbeitete Pauschallösung thematisiert.

- Nach Einvernahme der Beschuldigten erstattete das Landeskriminalamt am 26.04.2017 einen Abschlussbericht.
- Am 18.12.2017 erließ die Staatsanwaltschaft ***6*** eine Mitteilung der Einstellungsgründe gemäß § 194 Abs. 2 StPO (***13***).
- Vertreter der beschwerdeführenden Gesellschaften stellten einen Fortführungsantrag, zu welchem die Staatsanwaltschaft ***6*** mit Schriftsatz vom 30.01.2018 eine Stellungnahme (***14***) erstattete.
- Mit Beschluss des Landesgerichtes ***6*** vom ***12***, wurde der Antrag auf Fortführung des Ermittlungsverfahrens gegen die oben genannten Großbetriebsprüfer wegen des Verbrechens des Missbrauchs der Amtsgewalt nach § 302 Abs. 1 und 2 StGB abgewiesen.

Die Feststellungen zum Sachverhalt gründen sich auf unstrittigen Akteninhalt.

2. Gesetzliche Grundlagen und rechtliche Würdigung:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern ... (vgl. gleichlautend § 12 Abs. 1 Z 6 KStG 1988).

Gemäß § 256 Abs. 3 BAO ist eine Beschwerde, die zurückgenommen wurde, mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Gegenstandsloserklärung/Abweisung)

Da die Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied **2007** mit Schriftsatz vom 26.06.2023 zurückgezogen wurde, war sie spruchgemäß als gegenstandslos zu erklären.

Zur Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied **2006** führt das BFG aus:

Entsprechend dem Beschwerdevorbringen wird begehrt, einen Betrag von € 606.000, der laut Pauschalvereinbarung im Zuge der Vor-Betriebsprüfung für die Jahre 1999-2002 als Kapitalertragsteuer 2002 zur Vorschreibung gelangte und seitens der beschwerdeführenden

Gesellschaft entrichtet wurde (siehe oben, Sachverhalt), für das Jahr 2006 als Betriebsausgabe zu berücksichtigen.

In der mündlichen Verhandlung vom 05.09.2023 betonte der steuerliche Vertreter neuerlich, es habe sich bei dem verbuchten und entrichteten Betrag nicht um eine Kapitalertragsteuer gehandelt und wiederholte das schon bisher Vorgebrachte. Unstrittig habe ein betrieblich veranlasster Vermögensabfluss stattgefunden.

Auch wenn der steuerliche Vertreter im Weiteren, ohne dies näher zu erläutern, seiner Meinung Ausdruck gab, die Entscheidung des BFG vom 03.04.2023, RV/1100078/2019, habe „formal“ damit nichts zu tun, verweist das BFG - um Wiederholungen zu vermeiden - auf die detaillierten Ausführungen in dieser Entscheidung zur Frage der Kapitalertragsteuer.

Es ist im Übrigen inkonsequent, wenn der steuerliche Vertreter wiederholt die Sachverhaltsdarstellung vom 03.09.2023 erwähnt, aus der hervorgehe, dass keine Berechtigung für die Einbehaltung von Kapitalertragsteuer gegeben gewesen sei, aber nicht erwähnt, dass dies nur die erste Stufe in einem Verfahren war, das über das LKA und die Staatsanwaltschaft (Einstellung des Ermittlungsverfahrens) ging und mit Beschluss des Landesgerichtes (Abweisung des Antrags auf Fortführung des Ermittlungsverfahrens) mit u. a. nachstehender Ausführung endete:

*„Letztlich hat die Staatsanwaltschaft in Bezug auf die KEST darauf verwiesen, dass es sich um eine selbsterklärende Abgabe handle, sodass davon auszugehen sei, dass der steuerliche Vertreter sämtlicher geprüften Unternehmen, ***17***, für seine Mandanten die KEST berechnet und erklärt habe und die (durch den Beschuldigten ***18***) erfolgte Eingabe in das EDV-System eine reine Erfassung dieser selbst erklärten Steuern darstelle ... Im Übrigen mag es schon stimmen, dass es zu keinem Zeitpunkt hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Kapitalertragsteuer eine Selbsterklärung bzw. die Erklärung einer Selbstbemessungsabgabe gegeben hat. Der Umstand, dass die Thematik der KEST und die im Belieben des steuerlichen Vertreters ***17*** stehende Aufteilung auf die KEG's (auch) Gegenstand der Vergleichsverhandlungen war, kommt im Ergebnis einer Erklärung gleich, sodass zumindest aus strafrechtlicher Sicht insoweit kein substantieller Unterschied zu erkennen ist. An der Tatsache, dass der Beschuldigte ***18*** de facto lediglich vorbereitetes Zahlenmaterial zu Grunde gelegt hat, vermag das Vorbringen in der Ergänzung zum Fortführungsantrag nichts zu ändern“ (vgl. BFG 03.04.2023, RV/1100078/2019, Seite 11, Abs. 4, Zitat aus Beschluss LG ***6***, ***12***).*

Aus dem Erkenntnis des BFG vom 03.04.2023 geht zudem hervor, dass die zwischen der Betriebsprüfung und der steuerlichen Vertretung betreffend die Jahre 1999-2002 pauschal und einvernehmlich getroffenen Vereinbarungen (Schätzung; vgl. BFG RV/1100013/2017) wegen bereits eingetretener Verjährung keiner weiteren Überprüfung zugänglich sind. Dies gilt auch

für den als Kapitalertragsteuer vorgeschriebenen und entsprechend Zug um Zug entrichteten Betrag in Höhe von € 606.000.

Ob eine Ausgabe betrieblich veranlasst ist oder nicht, ist erst dann zu untersuchen, wenn sie nicht den - gemäß § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 bzw. § 12 Abs. 1 Z 6 KStG 1988 nicht abzugsfähigen - Personensteuern zuzurechnen ist. Da nach obenstehenden Ausführungen die Qualifizierung des in Streit stehenden Betrages als Personensteuer (die Kapitalertragsteuer ist den Personensteuern zuzurechnen) nicht mehr in Zweifel gezogen werden kann, muss ein betrieblicher Zusammenhang nicht weiter untersucht werden und gehen insoweit auch die Ausführung der steuerlichen Vertretung im Vorlageantrag ins Leere.

Der angestrebte Abzug als Betriebsausgabe kommt daher nicht in Betracht (vgl. *Kofler/Wurm* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰, § 20, Tz 139) und es war wie im Spruch zu entscheiden.

2.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Lösung der Streitfragen lässt sich einerseits in klarer Weise aus dem Gesetz ableiten und ist andererseits auf die Klärung von Sachverhaltsfragen zurückzuführen, wie sie einer Revision nicht zugänglich sind.

Feldkirch, am 27. September 2023