

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Walter Aiglsdorfer in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Plan Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Kudlichstraße 41-43, 4020 Linz, über die Beschwerde vom 29. Juli 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 21. Juni 2016 betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2012, 2013 und 2014 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.
Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Vorbemerkung:

Die Firma A GmbH (in der Folge Beschwerdeführerin) ist ein Mitglied der B AG Gruppe, deren Gruppenträgerin die B AG für LM (in der Folge C) ist. Wie die Gruppenträgerin und die anderen Gruppenmitglieder ermittelte die Beschwerdeführerin ihren Gewinn jeweils für ein abweichendes Wirtschaftsjahr vom 1.10. bis zum 30.9. eines Jahres.

Im Zuge einer bei den Unternehmen der B AG – Gruppe für die Jahre 2011 bis 2014 durchgeführten Außenprüfung wurden auch bei der Beschwerdeführerin nunmehr anhängige Feststellungen getroffen.

Anmerkung.

Der Verfahrensgang wird hier nur sehr gekürzt wiedergegeben, da es in weitgehend gleichen Beschwerdepunkten bereits Entscheidungen betreffend andere Gruppenmitglieder gibt:

< BFG 16.9.2021, RV/5100938/2018;

< VwGH 5.3.2025, Ra 2022/15/0003;

< BFG 15.12.2021, RV/5100932/2018;

< VwGH 11.11.2025, Ro 2022/15/0014).

Verfahrensgang (gekürzt):

Im **Bericht bzw. der Niederschrift gem. § 150 BAO bzw. 149 Abs. 1 BAO** über das Ergebnis der Außenprüfung vom 12. Mai 2016 wurden im Wesentlichen folgende (hier streitgegenständliche) Feststellungen getroffen:

Tz. 10 und 11): Rückstellungen Nachschussverpflichtung Pensionsinstitut (im Folgenden kurz „PI“) und Rückstellung Beiträge - Sonderbeiträge PI:

	2012	2013	2014
Nachschussverpflichtung § 72	3.145.971,15	1.447.426,15	2.692.941,25
Sonderbeiträge § 72a	4.339.081,28	976.471,50	2.023.064,29

Diese Beträge wurden außerbilanziell zugerechnet.

Mit **Feststellungsbescheiden Gruppenmitglied 2012, 2013 und 2014** jeweils vom 21. Juni 2016 wurde den Feststellungen der Außenprüfung Rechnung getragen und die Einkommen des Gruppenmitglieds Beschwerdeführerin entsprechend festgestellt.

Begründend wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen.

Mit **Eingabe vom 29. Juli 2016** wurde innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist **Beschwerde** gegen die Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2012, 2013 und 2014 vom 21. Juni 2016 eingereicht.

Die Beschwerde richte sich gegen die Zurechnungen im Zusammenhang mit den Rückstellungen PI.

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin sei für die Belastung aus der Nachschussverpflichtung des § 72 der Satzung des Pensionsinstituts der C Vorsorge in Form einer Rückstellung zu treffen.

Dies würde sinngemäß aufgrund § 72a der Satzung auch für zu leistenden Sonderbeiträge gelten.

Mit **Eingabe vom 23. Dezember 2016** wurde diese Beschwerde vom 29. Juli 2016 noch näher begründet.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 29. Juni 2017** wurde die Beschwerde vom 29. Juli 2016 (samt Ergänzungen) als unbegründet abgewiesen (jeweils eine Ausfertigung für die Beschwerdeführerin und eine für die Gruppenträgerin).

Mit **Eingabe vom 1. August 2017** wurde beantragt, gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen (**Vorlageantrag**).

Die Beschwerde wurde dahingehend ergänzt, dass Zuschläge zur Körperschaftsteuer gemäß § 22 Abs. 3 KStG für die Jahre 2011-2014 jeweils mit 0,00 € festzusetzen seien.

Im Vorlageantrag wurde auch der Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung sowie auf Entscheidung durch den gesamten Senat gestellt.

In einer **Ergänzung vom 6. September 2017** wurden nähere Ausführungen zu den Bereichen Rückstellungen PI und Zuschläge zur Körperschaftsteuer gemäß § 22 Abs. 3 KStG nachgereicht.

Im Folgenden werden bisherige Entscheidungen betreffend andere Gruppenmitglieder der Unternehmensgruppe C kurz wiedergegeben:

< F **GmbH** für OP

BFG 16.9.2021, RV/5100938/2018:

*In dieser Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes wurde unter anderem der Bereich der **Rückstellungen PI** beurteilt.*

Nach umfangreicher Darstellung des Sachverhaltes sowie einer eingehenden Beweiswürdigung kam das Gericht zu dem Ergebnis, dass die für die einzelnen Jahre resultierende Nachschussverpflichtung jeweils frühestens am Bilanzstichtag jenes Jahres (=30.9.) als Rückstellung berücksichtigt werden kann, in dem sich der negative Veranlagungserfolg für das betreffende Jahr UND ein negativer Wert der Schwankungsrückstellung abzeichnen, das heißt als solcher erkannt werde.

Von einer wirtschaftlichen Verursachung und einer ausreichenden Eintrittswahrscheinlichkeit von Nachschussverpflichtungen hinsichtlich aller zukünftigen Wirtschaftsjahre ab 2013 bis 2049 konnte im Jahr 2012 tatsächlich nicht ausgegangen werden. Eine Rückstellung aus dem Titel der eingeschränkten Garantie in dem von der Beschwerdeführerin beantragten Ausmaß ist daher nicht möglich gewesen. Das diesbezügliche Beschwerdebegehren war folglich abzuweisen (betrifft Nachschussverpflichtung gemäß § 70 der Satzung PI).

Zu den Sonderbeiträgen gemäß § 72a der Satzung PI ist hingegen anders geurteilt worden.

Die sich aufgrund der Bestimmung des § 72a der Satzung PI ab 1.7.2012 ergebende Verpflichtung ist als einseitige Verpflichtung zugunsten Dritter (=Mitarbeiter) zu sehen, der unmittelbar keine Gegenleistung durch das PI gegenübersteht.

In diesem Fall fallen somit rechtliche und wirtschaftliche Verursachung der Verbindlichkeit im

Jahr 2012 zusammen, was den Ansatz einer Rückstellung rechtfertigt.

Die Rückstellung aus dem Titel Sonderbeiträge gemäß § 72a der Satzung PI ist somit zulässig.

Eine diesbezüglich eingebrachte Revision wurde zurückgewiesen (**VwGH 5.3.2025, Ra 2022/15/0003**).

Der Verwaltungsgerichtshof hat also keine Bedenken gegen die rechtliche Beurteilung der genannten Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes gehegt.

< K GmbH

BFG 15.12.2021, RV/5100932/2018:

In dieser Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes wurde ebenfalls der Bereich der **Rückstellungen PI** beurteilt. Dieser Entscheidungsbereich ist ident mit jenem in der oben genannten Entscheidung.

Im **Bericht gemäß § 150 BAO** über das Ergebnis der Außenprüfung vom 15. Mai 2016 erfolgte unter der Tz. 7 eine außerbücherliche Zurechnung für Marketingaufwendungen.

	2011	2013	2014
Marketingaufwendungen abZ	13.559,16	10.171,12	18.855,40

In der **Niederschrift über die Schlussbesprechung** (Besprechungsprogramm) wurde zu dieser Feststellung folgendes ausgeführt:

Die im Prüfungszeitraum unter Kto. 76500 verbuchten Marketingaufwendungen seien stichprobenweise hinsichtlich Nachweise zur konkreten Werbewirksamkeit bzw. Einstufung als steuerlich nicht abzugsfähige Repräsentationskosten untersucht worden.

Folgende Veranstaltungen seien näher hinterfragt worden:

„ < L - VIP Veranstaltung "Die Körpersprache der Erfolgreichen" am ***1***:

Veranstaltung im ***5*** XY; 103 Personen; Programmablauf: ab 17 h Empfang, Vortrag "Der Körper als Sprache" durch Stefan Verra im Deep Space (90 min); Give Aways: signierte Bücher von Stefan Verra, ab 19.30 h Präsentation ***5***, anschl. Buffet im XY und Ausklang; lt. Programm keine Hinweise auf Produkt- und Leistungsinformationen Seitens B I; Gesamtnettokosten ca. 13.500

< L - VIP Veranstaltung "Triumph des Individuums" am ***2***: Veranstaltung im ***5*** XY; 110 Personen; Programmablauf: ab 17 h Empfang, Vortrag "Triumph des Individuums" von Edgar Geoffroy; Give Aways: signierte Bücher von Edgar Geoffroy, ab 19.30 h Best of Deep Space, anschl. Buffet im XY und Ausklang; lt. Programm keine Hinweise auf Produkt- und Leistungsinformationen Seitens B I; Gesamtnettokosten ca. 16.000

< L - VIP Veranstaltung "Zukunft Datensicherheit" am ***3***: Veranstaltung im ***5*** XY; 110 Personen; Programmablauf: ab 17.30 h Empfang, Vortrag "Zukunft der (Daten)-Sicherheit" von KH Steinmüller; Give Aways: signierte Bücher von KH Steinmüller; ab 19.30 h Best of

****5***, anschl. Buffet im XY und Ausklang; lt. Programm keine Hinweise auf Produkt- und Leistungsinformationen Seitens B I;
Gesamtnettokosten ca. 12.800“*

Die im Zuge der BP abverlangten Teilnehmerlisten seien bis dato Seitens des Unternehmens noch nicht vorgelegt worden.

Rechtliche Würdigung:

Als Repräsentationsaufwendungen oder -ausgaben seien alle Aufwendungen zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt bzw. mit der Erzielung von steuerpflichtigen Einnahmen anfallen, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern würden. Diese Aufwendungen würden gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 nicht abgezogen werden dürfen. Grundsätzlich seien Aufwendungen, die dazu dienen würden, geschäftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen oder bei Geschäftsfreunden eingeführt zu werden, um als möglicher Ansprechpartner in Betracht gezogen zu werden, nicht abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen. Repräsentationsaufwendungen würden auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden darstellen. Die Bewirtungsspesen würden sich auf Geschäftsessen sowohl im Betrieb als auch außerhalb beziehen. Würde die Bewirtung hauptsächlich der Repräsentation dienen oder Repräsentationsmerkmale in nicht untergeordnetem Ausmaß aufweisen, sei sie gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 zur Gänze nicht abzugsfähig. Etwaige werbeähnliche Elemente seien in diesen Fällen bedeutungslos (VwGH 3.6.1992, 91/13/0176). Gemischte Aufwendungen seien zur Gänze nicht abzugsfähig (VwGH 29.6.1995, 93/15/0113). Die Beweislast hinsichtlich Nachweis des Zutreffens der Voraussetzungen der Abzugsfähigkeit würden beim Steuerpflichtigen liegen, wobei eine Glaubhaftmachung gem. § 138 Abs. 1 BAO nicht ausreichen würde (VwGH 3.5.2000, 98/13/0198; VwGH 26.9.2000, 94/13/0262; VwGH 29.11.2000, 95/13/0026). Abzugsfähig könne hingegen eine Bewirtung im Rahmen von Events sein, wenn derartiges Event-Marketing im Rahmen eines professionellen Marketingkonzeptes eingesetzt werde. Ein derartiges „Event-Marketing“-Konzept würde vorliegen, wenn es als Marketingstrategie die Veranstaltung entsprechender Events (oder die Teilnahme an und die Abhaltung von Groß-Events) mit der Zielsetzung vorsehe, die angesprochenen Marktteilnehmerinteressen auf das Unternehmen zu lenken. Würde ein solches Werbekonzept vorliegen und die durchgeführte Maßnahme diesem Konzept entsprechen, seien Bewirtungskosten, die im Rahmen eines solchen „Events“ anfallen, zur Gänze als Betriebsausgaben abzugsfähig. Dies würde allerdings voraussetzen, dass der durchgeführte „Event“, d. h. die konkrete Veranstaltung an sich, lediglich Repräsentationskomponenten von untergeordneter Bedeutung aufweisen und somit nachweislich die Produkt- bzw. Leistungsinformation im Vordergrund stehen würde. Gem. § 162 Abs. 1 BAO könne die Abgabenbehörde verlangen, dass der Abgabepflichtige die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichne. Mangels genauer Bezeichnung der Empfänger seien die beantragten Absetzungen gem. § 162 Abs. 2 BAO nicht anzuerkennen.

Ab der Veranlagung 2011 sei gem. § 22 Abs. 3 KStG ein Zuschlag iHv 25% von jenen Beträgen zu entrichten, bei denen der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde die Gläubiger oder Empfänger der Beträge nicht genau bezeichnen würde.

Gem. § 12 KStG iVm § 20 EStG seien die oa. Aufwendungen iSd obigen Ausführungen steuerlich nicht abzugsfähig, da bei den durchgeführten "Events" keine (umfassende) Produkt- bzw. Leistungsinformation im Vordergrund gestanden sei, sondern ein geselliger Abend. Die fallweise verbuchte Vorsteuer sei gem. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG nicht abzugsfähig. Die Feststellung der VSt-Kürzung würde beim USt-Organträger B AG erfolgen.

In den **Feststellungsbescheiden Gruppenmitglied vom 21. Juni 2016** wurden die Zuschläge an Körperschaftsteuer (25%) schlussendlich festgehalten – auch betreffend das Jahr 2011.

Wie bereits oben ausgeführt, wurde im **Vorlageantrag vom 1. August 2017** (erstmalig) beantragt, die Zuschläge zur Körperschaftsteuer mit 0,00 € festzusetzen.

Mit **Eingabe vom 28. September 2017** wurde eine **Ergänzung zum Vorlageantrag** betreffend Zuschläge zur Körperschaftsteuer nachgereicht.

Der **Inhalt dieser Ergänzung** wird im Folgenden in *kursiver* Schreibweise dargestellt:

Der Sachverhalt:

In Rahmen der im Mai 2016 abgeschlossenen Betriebsprüfung der Jahre 2011 bis 2014 wurden diverse Marketingaufwendungen auf ihre konkrete Werbewirksamkeit bzw. auf ihre Einstufung als steuerlich nicht abzugsfähige Repräsentationskosten untersucht. Dabei wurden einige Kundenevents, bei denen laut Betriebsprüfung keine umfassende Produkt- bzw. Leistungsinformation im Vordergrund stand, als gesellige Veranstaltungen qualifiziert und gem. § 12 KStG iVm § 20 EStG als nichtabzugsfähig dem steuerlichen Ergebnis hinzugerechnet. Zusätzlich wurden aufgrund der Nichtvorlage von Teilnehmerlisten an den betreffenden Veranstaltungen Zuschläge gem. § 22 Abs. 3 KStG festgesetzt. Gegen diese Zuschläge richtet sich die Beschwerde.

Bei den Veranstaltungen der Beschwerdeführerin handelt es sich um drei Vortragsveranstaltungen mit international renommierten Vortragenden und Fachbuchautoren samt anschließendem Buffet für jeweils mehr als 100 Personen im B „FG“. Aufgrund fehlender gesetzlicher Notwendigkeit und zum Schutz der Privatsphäre der geladenen Kunden wurden die von der Betriebsprüfung geforderten Teilnehmerlisten nicht vorgelegt. Eine genaue Darlegung der Beträge sowie der den Veranstaltungen zugrundeliegenden Konzepte kann gerne im Rahmen eines Erörterungstermins iSd § 269 BAO erfolgen.

3. Rechtliche Würdigung:

3.1 Die gesetzliche Grundlage:

Mit dem Betrugsbekämpfungsgesetz 2010 wurde ab der Veranlagung für 2011 ein Zuschlag zur Körperschaftsteuer eingeführt, der dann anfällt, wenn die Körperschaft einem Verlangen der

Abgabenbehörde auf Empfängerbenennung nicht nachkommt. Die Rechtsnorm des § 22 Abs. 3 KStG lautet in der bereinigten Fassung folgendermaßen:

„Zusätzlich zur Körperschaftsteuer gemäß Abs. 1 und 2 ist ein Zuschlag in Höhe von 25% von jenen Beträgen zu entrichten, bei denen der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde die Gläubiger oder Empfänger der Beträge nicht genau bezeichnet.“

Der Gesetzeswortlaut weist zwar gewisse Parallelen, aber auch Unterschiede zum § 162 BAO auf. Im Hinblick auf die teilweise parallelen Wortlaute sowie den Gesetzeszweck sind für die Anwendung des § 22 Abs. 3 KStG jedoch über weite Strecken, die zu § 162 BAO entwickelten Grundsätze heranzuziehen.

3.2 Die zu benennenden „Gläubiger oder Empfänger“:

§ 22 Abs 3 KStG stellt auf den „Gläubiger oder Empfänger“ der Beträge ab. Dabei handelt es sich um jene Person, die die zugrundeliegende Leistung erbracht hat, mit der somit der Leistungsaustausch erfolgt. Laut Ritz ist der Empfänger ebenfalls Vertragspartner im jeweiligen Leistungsaustausch. Ebenso bestätigt der Verwaltungsgerichtshof durch ständige Judikatur diese Rechtsansicht. Demnach ist „Empfänger“ im Sinn des § 162 Abs. 1 BAO derjenige, mit welchem der Steuerpflichtige in eine rechtliche Beziehung tritt, also der der Vertragspartner ist, der einerseits an den Steuerpflichtigen geleistet und andererseits die Gegenleistung empfangen hat.

Die Finanzbehörde erkennt in ihrer rechtlichen Würdigung uE dabei die Sachlage. Bei Einladungen zu geselligen Veranstaltungen liegt per se kein Leistungsaustausch zwischen Einladendem und den Eingeladenen vor. Der einzige Leistungsaustausch der stattfindet, ist zwischen dem Einladendem und den jeweiligen Veranstaltern (z. B. GH, Cateringunternehmen, Vortragender etc.), und diese wurden umfassend benannt und offengelegt. Die Eingeladenen gehören zur Zielgruppe der Imagewerbung der B AG. Allenfalls kann von einer Schenkung an den Eingeladenen ausgegangen werden, die jedoch weit unter dem Grenzwert des § 121a Abs. 2 lit. b BAO liegt und somit auch nicht meldepflichtig ist. Die geladenen Teilnehmer an den Repräsentationsveranstaltungen sind somit keine Gläubiger oder Empfänger iSd § 22 Abs 3 KStG und daher auch nicht zu benennen.

3.3 Die „Beträge“ iSd § 22 Abs. 3 KStG:

§ 22 Abs. 3 KStG spricht nur von „Beträgen“, deren Empfänger zu benennen sind. Dem gegenüber verwendet der artverwandte, aber nicht idente § 162 BAO ausdrücklich die wesentlich weitere Begriffsaufzählung „Schulden, andere Lasten und Aufwendungen“ deren Benennung der Empfänger Voraussetzung für die Absetzbarkeit ist. Hätte der Gesetzesgeber den weiteren Begriff des § 162 BAO dem Körperschaftsteuerzuschlag zugrunde legen wollen, hätte er das auch getan. Auch die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum BBKG 2010 mit dem der Körperschaftsteuerzuschlag eingeführt wurde, verwenden mehrmals und ausschließlich den Begriff „Zahlung“, deren Nichterfassung beim Empfänger der Zahlung den Zuschlag rechtfertigt. Es gibt in den Erläuterungen keinen Hinweis darauf, dass alle Aufwendungen und schon gar nicht, dass auch nichtabzugsfähige

Repräsentationsaufwendungen eine Empfängerbenennung erfordern und rechtfertigen. Ein Empfänger von Beträgen iSd § 22 Abs. 3 KStG kann nur der Empfänger einer Zahlung bzw. eines Geldbetrages sein. Wer gratis zu einer Theater-, Vortrags - oder zu einer Sportveranstaltung eingeladen ist und dabei ein Buffet konsumiert, ist kein „Empfänger von Beträgen“ und kann somit auch keinen Zuschlag nach § 22 Abs. 3 KStG auslösen. Mit dieser Rechtsmeinung setzte sich die Finanzbehörde uE ebenfalls nicht hinreichend auseinander und verweist lediglich auf die dem Grunde nach entstanden Aufwendungen, ohne dabei einen direkten Zahlungsfluss ins Treffen zu führen.

3.4 Die Zielsetzung des § 22 Abs. 3 KStG:

Durch einen Zuschlag zur Körperschaftsteuer soll ab der Veranlagung 2011 verhindert werden, dass durch Unterlassung der Empfängerbenennung und Verschweigen des Zuflusses beim Empfänger Steuervorteile lukriert werden. Gemäß den „Erläuternden Bemerkungen“ dient der 25-prozentige Strafzuschlag bei fehlender Empfängerbenennung dazu, „den Vorteil der dadurch möglichen steuerlichen Nichterfassung auf Seiten des Empfängers auszugleichen“.

Die Rechtsnorm des § 22 Abs. 3 KStG bezweckt daher gemeinsam mit § 162 BAO, jenen Steuervorteilen entgegenzuwirken, die durch das Verschweigen von Zahlungsflüssen entstehen könnte. Der in der Zielsetzung wohl idente § 162 BAO beruht ebenfalls auf dem Grundsatz, dass das, was bei dem einen Abgabepflichtigen abzusetzen ist, bei dem anderen versteuert werden muss, wenn nicht steuerpflichtige Einnahmen unbesteuert bleiben sollen. Schon alleine aus systematischen Gründen folgt aus dem Abzugsverbot der Repräsentationsaufwendungen iSd § 20 Abs. 1 Z 3 EStG, dass es sich beim Empfänger nicht um einen steuerpflichtigen Sachbezug handelt. Grundsätzlich sind bei einer Bewirtung, wie in diesem genannten Sachverhalt, derartige Zuwendungen kein Gegenstand von steuerpflichtigen Einnahmen. Generell liegen beim Bewirteten auch keine Betriebseinnahmen vor. Den zu den in den gegenständlichen Fällen eingeladenen Personen trifft aufgrund der simplen Einladung zu einem Event mit Buffet somit von vornherein keine Steuerpflicht. Der Abgabenbehörde entgehen folglich auch nachweislich keine Steuereinnahmen.

Daher verfehlt der Zuschlag im Falle von Repräsentationsveranstaltungen sein Ziel und führt lediglich zu einer Doppelbesteuerung und steht somit im Widerspruch zur verfassungsrechtlich gebotenen Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip.

3.5 Die Ermessensübung:

Die Aufforderung zur Benennung der Empfänger ist eine Ermessensentscheidung der Behörde, die nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände iSd § 20 BAO auszuüben ist. Gemäß der Judikatur hat sich demnach die Ermessensübung vor allem am Zweck der Norm bzw. an der Intention des Gesetzgebers zu orientieren. Die Finanzbehörde hat im Rahmen der Ermessensübung zu berücksichtigen, ob die Aufforderung zur Empfängerbenennung zu den Zielen der Vorschrift beitragen kann.

Ritz führt dazu richtigerweise Folgendes aus: „Sieht man den Zweck des § 162 primär darin, die Besteuerung beim Empfänger (Gläubiger) sicherzustellen ..., so wird eine auf § 162 BAO Abs. 1

gestützte Aufforderung dann nicht dem Normzweck entsprechen, wenn sicher ist, dass der Empfänger (Gläubiger) mit den entsprechen Beträgen nicht der österreichischen Besteuerung unterliegt...“. Nach ständiger Judikatur des VwGH kann somit auf die Empfängerbenennung verzichtet werden, wenn der Empfänger damit im Inland nicht steuerpflichtig sein kann. Auf der von der Behörde verlangten Gästeliste würde sich nicht ein einziger Gläubiger oder Empfänger iSd § 22 Abs. 3 KStG finden, die Vorlage der selbigen trägt somit nicht zu den Zielen der Vorschrift bei und ist daher entbehrlich. Nachdem die Betriebsprüfung die betreffenden Aufwendungen als nichtabzugsfähige Repräsentationsaufwendungen erkannt hat, die selbst nach Ansicht des BMF keine Steuerpflicht beim Bewirteten auslösen (vgl. EStR Rz 4820), findet die Aufforderung zur Empfängerbenennung im Normzweck keine Deckung und ist somit als Ermessensüberschreitung zu werten.

3.6 Das zitierte BFG-Erkenntnis:

Das von der Betriebsprüfung ins Treffen geführte BFG Erkenntnis (mittlerweile beim VwGH anhängig zur Zl. Ro 2016/15/0004) ist gegenständlich nicht einschlägig.

In der angeführten Entscheidung bezahlte eine GmbH „Incentive-Reisen“ für ihre Geschäftspartner, machte diese Aufwendungen jedoch nicht als Betriebsausgabe geltend. Der Beschwerdeführer nannte die Empfänger der un versteuerten Vorteile aus den Reisen trotz Anfrage der Finanzbehörde nicht. In diesem Fall war daher strittig, ob der Zuschlag zur Körperschaftsteuer nach § 22 Abs. 3 KStG nur solche Aufwendungen erfasst, deren Abzug als Betriebsausgabe geltend gemacht wurde, oder auch solche Aufwendungen, die sich nicht steuermindernd auswirken.

Der BFG kam dabei durchaus überzeugend zur Entscheidung, dass § 22 Abs. 3 KStG schon dem Wortlaut nach nur auf „Beträge“ abstellt und damit anders als § 162 BAO keinen geltend gemachten Abzug voraussetzt. Die beiden Rechtsnormen sind unabhängig voneinander zu beurteilen, da bei einer direkten Anknüpfung an § 162 BAO damit auch § 22 Abs. 3 KStG umgangen wäre.

Das in der Niederschrift der Betriebsprüfung erwähnte Erkenntnis besagt daher im Kern lediglich, dass der Zuschlag auch bei nicht abgesetzten Beträgen anfallen kann, was von uns mangels Relevanz gar nicht bestritten wird. Der grundlegende Unterschied zur gegenständlichen Beschwerde ist somit eindeutig erkennbar. Im oben angeführten BFG Erkenntnis ist evident, dass erstens ein Leistungsaustausch zwischen Empfänger und Leistenden stattgefunden hat und zweitens eine Steuerpflicht beim Empfänger besteht. Es wurde sogar vom Beschwerdeführer eingeräumt, dass die Nichtbenennung zum Schutz der Empfänger erfolgt, da diese ihre steuerpflichtigen Zuwendungen nicht versteuert haben. Der Beschwerdeführer argumentiert, vor allem unter Stützung auf § 162 BAO, dass der Zuschlag nur bei „beantragten Absetzungen“ verhängt werden könne und daher aufgrund der schon vom Beschwerdeführer erfolgten Zurechnung nicht zulässig sei.

Im gegenständlichen Fall liegen jedoch weder steuerpflichtige Zuwendungen vor, noch sind die Gäste der Repräsentationsveranstaltungen, mangels Leistungsaustausch Empfänger iSd § 22

Abs. 3 KStG, die zu benennen waren. Die Finanzbehörde verkennt somit in ihrer rechtlichen Würdigung das angeführte Erkenntnis des BFG in der Anwendbarkeit auf die Sachlage.

4. Zusammenfassung:

Die gegenständlichen Sachverhalte sind daher unter folgenden Gesichtspunkten nicht unter § 22 Abs. 3 KStG subsumierbar:

< Die Teilnehmer an den Repräsentationsveranstaltungen sind mangels Leistungsaustausch per se keine „Gläubiger oder Empfänger“ iSd § 22 Abs 3 KStG.

< Wer bloß einer Veranstaltungseinladung folgt und dabei am offenen Buffet konsumiert, ist kein Empfänger von „Beträgen“.

< Das Verlangen nach Empfängerbenennung findet keine rechtliche Deckung und ist somit als Ermessensüberschreitung zu werten.

< Die von der Finanzbehörde als Begründung angeführte BFG Entscheidung ist nicht auf diese Fallkonstellation anwendbar.

Mit **Eingabe vom 16. Oktober 2017** wurde hierzu noch eine **Stellungnahme** der belangten Behörde nachgereicht.

Zusammengefasst wurde hier im Wesentlichen darauf verwiesen, dass das primäre Ziel des § 22 Abs. 3 KStG der Ausgleich einer fehlenden Besteuerungsebene sei. Durch die fehlende Empfängerbenennung würde dem Fiskus eine Besteuerungsebene entgehen; dies könne nur dadurch gelöst werden, dass diese Steuer beim Leistenden eingehoben werde. Es sei hier nicht von Relevanz, ob der Leistung des eingeladenen Unternehmens eine konkrete Gegenleistung des Eingeladenen (iS eines Leistungsaustausches) gegenüberstehe. Entscheidend sei, dass das einladende Unternehmen unbekannten Dritten Leistungen (seien es konkrete Beträge oder geldwerte Sachleistungen in Form von VIP-Karten, Eintrittsberechtigungen, etc.) zugewendet hätte, die diese Dritten unversteuert konsumiert hätten.

Dass hier nur tatsächliche Zahlungen eines Geldbetrages umfasst seien, würde der Intention des Gesetzgebers widersprechen. Der Zuschlag sei ua. mit der Zielsetzung eingeführt worden, Korruption und Geldwäsche entgegenzuwirken. Dem Gesetzgeber würde es primär darum gehen, im Bereich von Körperschaften die mangels Empfängerbenennung beim Empfänger lukrierten Steuervorteile einer Besteuerung (auf Ebene des Leistenden) zuzuführen.

Gegenständlich würde es sich nicht um (reine) Bewirtungsfälle handeln. Die Hauptleistung würde in der Zurverfügungstellung von Eintrittsberechtigungen für Veranstaltungen (z. B. VIP-Karten AB, CD, EF, GH, ...) bestehen, bei denen die Bewirtungen lediglich (wertmäßig untergeordnete) Nebenleistungen darstellen würden.

Grundsätzlich sei festzuhalten, dass § 22 Abs. 3 KStG keinen Ermessenspielraum einräumen würde. Wenn geforderte Empfängernachweise nicht vorgelegt werden würden, dann sei ein Zuschlag zu verhängen.

Die geforderten Unterlagen (im Zusammenhang mit Werbung/Repräsentation) seien trotz mehrfacher Urgenz nur schleppend zur Verfügung gestellt worden. Somit sei erstmalig per 23. Juli 2015 eine Aufforderung zur Empfängerbenennung erfolgt. In einem mehrmonatigen

Abstimmungsprozess seien die letztendlich per 7. März 2016 abgestimmten Beträge ermittelt worden. Es seien hier nur einzelne Veranstaltungen sowie Sponsorvereinbarungen herausgegriffen worden.

Zusammenfassend sei also Folgendes festzuhalten:

- Die Teilnehmer an den Veranstaltungen seien ohne Zweifel Empfänger von Leistungen der geprüften Unternehmen.
- Die Zuschlagsnorm würde sich nicht ausschließlich auf „Beträge“ (iS von „Cash“) beziehen, sondern solle auch jeglichen geldwerten Vorteil erfassen.
- Eine Ermessensüberschreitung sei in keiner Weise feststellbar (lt. Darstellung des Prüfungsablaufes).
- Durch die Nichtnennung der Veranstaltungs-Teilnehmer (= „Empfänger“ iSd § 22 Abs. 3 KStG) werde es der Finanzverwaltung von vornherein unmöglich gemacht, tatsächlich eine allfällige Besteuerung auf Ebene der Teilnehmer vorzunehmen.
- Es würde am Unternehmen liegen, die Folgen der Zuschlagbesteuerung durch die Teilnehmernennung hintanzuhalten.

Anmerkung Richter: Diese Eingabe ist auch der Beschwerdeführerin zur Kenntnis gebracht worden (mit Schreiben vom 20. Juni 2018).

Mit **Vorlagebericht vom 15. Juni 2018** wurde gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Nach umfassender Darstellung der Sachlage beantragte die belangte Behörde die Beschwerde abzuweisen.

Mit **Eingabe vom 5. März 2026** wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat zurückgezogen.

Am **18. März 2026** wurde auf Begehren der Beschwerdeführerin ein **Erörterungstermin** durchgeführt.

Seitens der belangten Behörde wurde hier angemerkt, dass es ihrerseits keinen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung geben werde.

Der Richter führt aus, dass der Großteil der Beschwerdepunkte der gesamten Gruppe mittlerweile auch durch den VwGH entschieden worden sei:

- < Rückstellung Pensionsinstitut der B AG Gruppe
- < Sonderdividende AG
- < Garantiedividende GmbH

Es sei somit nur mehr der Bereich „Zuschlag zur Körperschaftsteuer gemäß § 22 Abs. 3 KStG“ zu erörtern.

Davon betroffen sei der Gruppenträger **B AG** (Feststellungsbescheide 2012; 2013 und 2014). Betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger für das Jahr 2011 sei keine Beschwerde

anhängig.

< 2012: 26.921,11 € (Basis: 107.684,45 €)

< 2013: 36.721,55 € (Basis: 146.886,18 €)

< 2014: 30.066,10 € (Basis: 120.264,41 €)

Weiters betroffen ist das Gruppenmitglied A **GmbH** (Feststellungsbescheide 2013 und 2014).

< 2013: 2.542,78 € (Basis: 10.171,12 €)

< 2014: 4.713,85 € (Basis: 18.855,40 €)

Da es hinsichtlich dieser Feststellungsbescheide eine **Bindungswirkung** für die Körperschaftsteuerbescheide Gruppenträger geben würde, würden für das Jahr 2011 auch beim Körperschaftsteuerbescheid keine Änderung vorgenommen werden können.

Zum Sachverhalt trägt der Richter vor, dass es sich bei der **Gruppenträgerin** um Veranstaltungen beispielsweise im LB/GH; EF (Tennis); Klassik am Dom bzw. Sponsorverträgen mit verschiedenen Sportvereinen und damit zusammenhängenden Eintrittskarten handeln würde; beim **Gruppenmitglied** (B Strom) seien drei Veranstaltungen (Vorträge) im ***5*** betroffen.

Im Zuge der Außenprüfung abverlangte Teilnehmerlisten seien bis zum Ende der Prüfung nicht vorgelegt worden. Es sei angegeben worden, dass diese nicht bekannt gegeben werden würden (lt. Vorlageantrag würden die geforderten Teilnehmerlisten aufgrund fehlender gesetzlicher Notwendigkeit und zum Schutz der Privatsphäre nicht vorgelegt).

Angemerkt werde, dass auch noch weiteren Aufwendungen (Repräsentation) der Abzug versagt worden sei - dieser Bereich sei hier nicht streitgegenständlich, genauso wenig wie die gebuchten übrigen Aufwendungen.

Strittig seien nur die Zuschläge gemäß § 22 Abs. 3 KStG.

„Zusätzlich zur Körperschaftsteuer gemäß Abs. 1 und 2 ist ein Zuschlag in Höhe von 25% von jenen Beträgen zu entrichten, bei denen der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde die Gläubiger oder Empfänger der Beträge nicht genau bezeichnet.“

Nicht abzugsfähig seien auch Aufwendungen für sog. „Events“, bei denen es keine umfassende Produkt- bzw. Leistungsinformation gegeben hat.

Anzumerken sei zur Verrechnung des Zuschlages zur Körperschaftsteuer, dass dieser Zuschlag in den jeweiligen Feststellungsbescheiden festgestellt werde; schlussendlich aber **in den Körperschaftsteuerbescheiden Gruppe zum Ansatz gebracht** werde (§ 9 Abs. 6 KStG). Die ursprünglich vorgesehene Erhebung auf Ebene der jeweiligen Gesellschaften (Gruppenmitglieder) sei mit dem AbgÄG 2011 wieder beseitigt worden (ErläutRV 1212 BlgNR 24.GP).

Die Beschwerdeführerin würde dieser Einschätzung nicht widersprechen.

Seitens der Beschwerdeführerin wurde im Wesentlichen darauf hingewiesen, dass es sich hier um nicht abzugsfähige Aufwendungen handle. Da diese beim Empfänger zu keiner Steuerpflicht führen, würde die Bestimmung des § 22 Abs. 3 KStG ins Leere gehen. Zur BFG-Entscheidung in Sachen Incentive-Reisen sei anzumerken, dass es sich dort um eine grundsätzlich steuerpflichtige Leistung gehandelt hätte. Gegenständlich sei allerdings eine Steuerpflicht beim Empfänger nicht gegeben (Hinweis auf Doralt/Kofler EStG § 20 Tz 84). Beim Empfänger würde es sich auch nicht um einen Sachbezug handeln. Mit dem Anfordern der Teilnehmerlisten hätte die belangte Behörde ihr Ermessen überschritten. Die nicht abzugsfähigen Zahlungen bei der Beschwerdeführerin hätten zu keiner Steuerpflicht bei den Empfängern geführt.

Die belangte Behörde verwies auf ihrer Stellungnahme vom 16. Oktober 2017, diese sei mit dem Vorlagebericht an das BFG übermittelt worden. Darin hätte die Behörde ausführlich erläutert, dass keine Ermessensüberschreitung feststellbar sei. Es sei gezielt bei einzelnen Veranstaltungen um die Vorlage von Teilnehmerlisten ersucht worden. Die Nichtnennung der Veranstaltungsteilnehmer würde es der Finanzverwaltung unmöglich machen, tatsächlich eine allfällige Besteuerung der Teilnehmer zu prüfen und dann vorzunehmen. Wenn die Listen nicht bekannt gegeben würden, könne nichts geprüft werden.

Im Übrigen würde es Judikatur zum § 22 Abs. 3 geben, dass die Zuschlagsnorm auch dann zur Anwendung kommen könne, wenn beim geprüften Unternehmen diese Aufwendungen nicht als Betriebsausgabe abgesetzt worden seien.

Seitens der belangten Behörde sei auch noch darauf hingewiesen worden, dass die vorgenommene Zurechnung unter anderem daraus resultiere, dass bei den geprüften Unternehmen im Vergleich zu anderen Unternehmen weniger außerbücherlich zugerechnet worden sei (als Repräsentation). Es werde auf den letzten Absatz der Stellungnahme vom 16.10.2017, Seite 4 verwiesen.

Seitens der belangten Behörde werde angestrebt, hier eine gleichmäßige Besteuerung zu vergleichbaren Betrieben anzustellen.

Der Anmerkung des Richters, dass es grundsätzlich möglich gewesen wäre, Teilnehmerlisten zu erstellen bzw. vorzulegen, hätten die anwesenden Vertreter der Beschwerdeführerin nicht widersprochen.

Die Vertreter der Beschwerdeführerin führten weiter aus, dass aus Sicht des Unternehmens sehr wohl auch die Art der Veranstaltung auch maßgeblich sei (siehe Berufung Beilage 1). So sei hier sicher ein Unterschied, ob es sich um eine Einladung zu einem Kundenevent handeln würde, oder ob Tickets zur Verfügung gestellt werden würden.

Zu den Kundenevents sei noch darauf hinzuweisen, dass es sich beispielsweise beim GH um die Reservierung eines ganzen Abends für die B AG gehandelt hätte. Derartiges würde es auch für andere Firmen in Oberösterreich geben (beispielsweise im Bankenbereich). Hinzuwiesen sei noch darauf, dass die Beschwerdeführerin im Eingangsbereich diverse Produkte ihrer

Divisionen thematisiert hätte.

Seitens der Vertreter der Beschwerdeführerin sei das Konzept eines derartigen Kundenevents (Musical „Show Boat“ vom 11. April 2014) vorgelegt worden (betrifft Beschwerde Gruppenträgerin).

Die belangte Behörde bemerkte zu diesen Ausführungen, dass diese Einschätzung nicht geteilt werden könne. Die Art der Veranstaltung könne keinen Unterschied machen.

Es würde sich gegenständlich um nicht abzugsfähige Aufwendungen dem Grunde nach handeln. Es sei egal, um welche Sparte es sich dabei gehandelt hätte (VIP-Karten, Events). Wesentlich sei, dass es sich um nicht abzugsfähige Aufwendungen gehandelt hätte.

Abschließend wurde festgestellt, dass beide Parteien nichts weiters mehr vorzubringen hätten.

Vom Richter sind den Parteien Berechnungen zur Ermittlung der jeweiligen Bemessungsgrundlagen mit dem Ersuchen übergeben worden, diese auf ihre (zahlenmäßige) Richtigkeit zu überprüfen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Zum Beschwerdepunkt „Rückstellung Pensionsinstitut“:

1.a) Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin ist Mitglied einer Unternehmensgruppe, deren Gruppenträgerin die B AG für LM (im Folgenden kurz „C“) ist.

Zwecks Gewährung einer zusätzlichen Pensionsversicherung wurde für die Mitarbeiter der C gemäß § 479 ASVG ein eigenes Pensionsinstitut (kurz PI) als Zuschusskasse des öffentlichen Rechts eingerichtet. Dieses PI wurde bereits 1898 gegründet.

Zu diesem Beschwerdepunkt gibt es bereits zwei BFG Entscheidungen mit identem Sachverhalt. Um Wiederholungen zu vermeiden, wird auf die Sachverhaltsdarstellung in diesen Entscheidungen verwiesen:

- BFG 15.12.2021, RV/5100932/2018
- BFG 16.9.2021, RV/5100938/2018

Diese Entscheidungen wurden nach Revision auch durch den VwGH bestätigt (Zurückweisung mit Beschluss):

- VwGH 11.11.2025, Ro 2022/15/0014
- VwGH 5.3.2025, Ra 2022/15/0003

1.b) Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich in Übereinstimmung mit den vorgelegten Unterlagen umfassend und lückenlos.

In diesem Zusammenhang wird auf die Entscheidungen des BFG verwiesen (BFG 15.12.2021, RV/5100932/2018; BFG 16.9.2021. RV/5100938/2018), in welchen dieser Zusammenhang klar dargestellt wurde.

1.c) Rechtliche Würdigung:

§ 9 EStG 1988 in der für den beschwerdegegenständlichen Fassung lautete:

"(1) Rückstellungen können nur gebildet werden für

- 1. Anwartschaften auf Abfertigungen,*
- 2. laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen,*
- 3. sonstige ungewisse Verbindlichkeiten, wenn die Rückstellungen nicht Abfertigungen, Pensionen oder Jubiläumsgelder betreffen.*
- 4. drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.*

(2) Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 1 und 2 sowie Rückstellungen für Jubiläumsgelder sind nach § 14 zu bilden.

(3) Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 3 und 4 dürfen nicht pauschal gebildet werden. Die Bildung von Rückstellungen ist nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist.

(4) Rückstellungen für die Verpflichtung zu einer Zuwendung anlässlich eines Firmenjubiläums dürfen nicht gebildet werden.

(5) Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 3 und 4 sind mit 80% des Teilwertes anzusetzen. Der maßgebliche Teilwert ist ohne Vornahme von Abzinsungen zu ermitteln. Rückstellungen, deren Laufzeit am Bilanzstichtag weniger als zwölf Monate beträgt, sind ohne Kürzung des maßgeblichen Teilwertes anzusetzen."

Ab 01.07.2014 lautet Abs. 5 folgendermaßen:

"(5) Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 3 und 4 sind mit dem Teilwert anzusetzen. Der Teilwert ist mit einem Zinssatz von 3,5% abzuzinsen, sofern die Laufzeit der Rückstellung am Bilanzstichtag mehr als zwölf Monate beträgt."

§ 14 Abs. 6 EStG 1988 lautet folgendermaßen:

"Steuerpflichtige, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 oder § 5 ermitteln, können Pensionsrückstellungen bilden für:

- Direkte Leistungszusagen in Rentenform im Sinne des Betriebspensionsgesetzes.*
- Schriftliche und rechtsverbindliche Pensionszusagen in Rentenform, die keine über § 8 und § 9 des Betriebspensionsgesetzes hinausgehende Widerrufs-, Aussetzungs- und Einschränkungsklauseln enthalten.*

Für die Bildung gilt Folgendes:

- 1. Die Pensionsrückstellung ist nach den anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik zu bilden.*
- 2. Die Pensionsrückstellung ist erstmals im Wirtschaftsjahr der Pensionszusage zu bilden, wobei*

Veränderungen der Pensionszusage wie neue Zusagen zu behandeln sind. Als neue Zusagen gelten auch Änderungen der Pensionsbemessungsgrundlage und Indexanpassungen von Pensionszusagen.

3. Der Rückstellung ist im jeweiligen Wirtschaftsjahr soviel zuzuführen, als bei Verteilung des Gesamtaufwandes auf die Zeit zwischen Pensionszusage und dem vorgesehenen Zeitpunkt der Beendigung der aktiven Arbeits- oder Werkleistung auf das einzelne Wirtschaftsjahr entfällt.

4. Soweit durch ordnungsmäßige Zuweisungen an die Pensionsrückstellung das zulässige Ausmaß der Rückstellung nicht erreicht wird, ist in dem Wirtschaftsjahr, in dem der Pensionsfall eintritt, eine erhöhte Zuweisung vorzunehmen.

5. Die zugesagte Pension darf 80% des letzten laufenden Aktivbezugs nicht übersteigen. Auf diese Obergrenze sind zugesagte Leistungen aus Pensionskassen anzurechnen, soweit die Leistungen nicht vom Leistungsberechtigten getragen werden.

6. Der Bildung der Pensionsrückstellung ist ein Rechnungszinsfuß von 6% zugrunde zu legen."

Abs. 6 gilt gemäß § 14 Abs. 8 EStG 1988 auch für Rückstellungen, die für Zusagen von Kostenersätzen für Pensionsverpflichtungen eines Dritten gebildet werden.

Gemäß § 9 Abs. 1 EStG 1988 können Rückstellungen nur gebildet werden für Anwartschaften auf Abfertigungen, laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen, **sonstige ungewisse Verbindlichkeiten** und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.

Die rechtliche Würdigung dieses Sachverhaltes ist ebenfalls den genannten BFG Entscheidungen zu entnehmen und bilden einen unmittelbaren Bestandteil dieser Begründung:

- BFG 15.12.2021, RV/5100932/2018

- BFG 16.9.2021, RV/5100938/2018

Die für die einzelnen Jahre resultierende Nachschusspflicht kann jeweils frühestens am Bilanzstichtag jenes Jahres (=30.9.) als Rückstellung berücksichtigt werden, in dem sich der **negative Veranlagungserfolg** für das betreffende Jahr **UND** ein **negativer Wert der Schwankungsrückstellung** abzeichnen, das heißt als solche erkannt werden.

Zusammenfassend kam das Bundesfinanzgericht in den genannten Entscheidungen nach eingehender Würdigung sämtlicher Argumente zum Schluss, dass die von der Beschwerdeführerin bis zum Wirtschaftsjahr 2010/2011 praktizierte Vorgangsweise, wonach lediglich der für das Veranlagungsjahr des PI vom 01.01. bis 31.12. voraussichtlich schlagend werdende und von der Beschwerdeführerin in deren nächstfolgendem Wirtschaftsjahr zu leistende Nachschussbetrag rückgestellt wurde, den Anforderungen für eine steuerliche Rückstellungsbildung gerecht wurde. Von einer wirtschaftlichen Verursachung und einer ausreichenden Eintrittswahrscheinlichkeit von Nachschussverpflichtungen hinsichtlich aller zukünftigen Wirtschaftsjahre ab 2013 bis 2049 konnte im Jahr 2012 tatsächlich nicht ausgegangen werden und war eine Rückstellungsbildung aus dem Titel der eingeschränkten Garantie in dem von der Beschwerdeführerin beantragten Ausmaß daher nicht möglich. Das

diesbezügliche Beschwerdebegehren war folglich abzuweisen (betrifft den Bereich des § 72 der Satzung PI).

Die sich aufgrund der Bestimmung des § 72a der Satzung PI ab 1.7.2012 ergebende Verpflichtung war als einseitige Verpflichtung zugunsten Dritter (=Mitarbeiter) zu sehen, der unmittelbar keine Gegenleistung durch das PI gegenübersteht.

Im gegenständlichen Fall fallen somit rechtliche und wirtschaftliche Verursachung der Verbindlichkeit im Jahr 2012 zusammen, was den Ansatz einer Rückstellung in diesem Jahr rechtfertigte.

Eine Rückstellung aus dem Titel der Sonderbeiträge gemäß § 72a der Satzung PI wird als zulässig erachtet. Die angefochtenen Bescheide waren diesbezüglich abzuändern.

	2012	2013	2014
Einkommen lt. BP	413.016,75	10.245.451,23	11.195.564,34
Abzgl. RSt PI § 72a	-4.339.081,28	-976.471,50	-2.023.064,29
Einkommen lt. BFG	-3.926.064,53	9.268.979,73	9.172.500,05

2. Zum Beschwerdepunkt „Zuschlag Körperschaftsteuer“:

2.a) Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin hat insgesamt drei Vortragsveranstaltungen mit international renommierten Vortragenden und Fachbuchautoren samt anschließendem Buffet für jeweils mehr als 100 Personen im BFG veranstaltet.

Im Rahmen einer Außenprüfung wurde die Beschwerdeführerin aufgefordert, die Empfänger (Besucher) dieser Veranstaltung zu nennen – dieser Aufforderung ist die Beschwerdeführerin nicht nachgekommen („... zum Schutz der Privatsphäre ...“).

Es hat sich dabei um folgende Veranstaltungen gehandelt:

< „Die Körpersprache der Erfolgreichen“

Vortrag mit Stefan Verra mit anschl. Buffet (***1***: 13.559,16 €; Zuschlag: 3.389,79 €)

< „Triumph des Individuums“

Vortrag mit Edgar Geoffroy mit anschl. Buffet (***2***: 10.171,12 €; Zuschlag: 2.542,78 €)

< „Zukunft Datensicherheit“

Vortrag mit KH Steinmüller mit anschl. Buffet (***3***: 18.855,40 €; Zuschlag: 4.713,85 €).

Die Aufwendungen wurden außerbilanzmäßig wieder zugerechnet. Die Aufwendungen wurden als nichtabzugsfähige Repräsentationsaufwendungen beurteilt. Diese Beurteilung ist nicht strittig.

Strittig ist nur der Zuschlag zur Körperschaftsteuer mangels Empfängerbenennung.

Die Beschwerdeführerin wurde im Zuge der Außenprüfung tatsächlich zur Nennung der Empfänger aufgefordert (am 23. Juli 2015). Dieser Darstellung wurde seitens der Beschwerdeführerin nicht widersprochen.

2.b) Beweiswürdigung:

Die Veranstaltungen samt Kosten wurden im Rahmen der Außenprüfung festgestellt und sind unstrittig.

Der Darstellung der Empfängerbenennung in der Stellungnahme der belangten Behörde vom 16. Oktober 2017 wurde seitens der Beschwerdeführerin nicht widersprochen. Es ist demnach unzweifelhaft davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin zur Nennung der tatsächlichen Empfänger aufgefordert wurde (unter Bezug auf § 22 Abs. 3 KStG).

In der Ergänzung zum Vorlageantrag wurde darauf eingegangen und festgehalten, dass aufgrund der fehlenden gesetzlichen Notwendigkeit und zum Schutz der Privatsphäre der geladenen Kunden **die von der Betriebsprüfung geforderten Teilnehmerlisten** nicht vorgelegt wurden.

In der Ergänzung zum Vorlageantrag vom 28. September 2017 wurde von der Beschwerdeführerin selbst folgendes ausgeführt: *„Auf der von der Behörde verlangten Gästeliste würde sich nicht ein einziger Gläubiger oder Empfänger iSd § 22 Abs. 3 finden.“* Daraus kann klar geschlossen werden, dass es eine derartige Gästeliste tatsächlich gibt. Ein Vorlegen dieser Gästeliste wäre also seitens der Beschwerdeführerin wohl möglich und zumutbar gewesen. An der Aufforderung der belangten Behörde zur Vorlage dieser Liste kann kein „unmögliches Verlangen“ erkannt werden.

Den Darstellungen in der Ergänzung zum Vorlageantrag vom 28. September 2017 folgend, hat es sich bei den hier strittigen Aufwendungen um Einladungen zu verschiedenen Vortragsveranstaltungen gehandelt. Im Anschluss an die Veranstaltungen wurde zu einem Buffet geladen. Die Veranstaltungen fanden im B „FG“ statt. Pro Veranstaltung wurden ca. 100 Personen eingeladen, bei welchen es sich vorwiegend um Kunden der Beschwerdeführerin gehandelt hat. Dass es sich hierbei um **keine** Produkt- bzw. Leistungsinformation der Beschwerdeführerin gehandelt hat, ist unstrittig – die Beträge wurden außerbilanzmäßig zugerechnet.

Es hat sich hierbei um folgende Veranstaltungen gehandelt:

- < „Die Körpersprache der Erfolgreichen“ mit Stefan Varra
- < „Triumph des Individuums“ mit Edgar Geoffroy
- < „Zukunft Datensicherheit“ mit KH Steinmüller

2.c) Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 3 dürfen bei den einzelnen Einkünften Repräsentationsaufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 nicht abgezogen werden.

Dass gegenständliche Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen, ist nicht strittig. Es wird ausschließlich der Zuschlag zur Körperschaftsteuer bekämpft.

§ 22 Abs. 3 KStG 1988 (idF BBKG 2010, BGBl I 2010/105):

Zusätzlich zur Körperschaftsteuer gemäß Abs. 1 und 2 ist ein Zuschlag in Höhe von 25% von jenen Beträgen zu entrichten, bei denen der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde die Gläubiger oder Empfänger der Beträge nicht genau bezeichnet.

Zweck dieser Regelung ist es, Steuervorteile aus dem Verschweigen eines Empfängers hintanzuhalten.

Dieser Zuschlag ist vom Gruppenträger (C) zu entrichten (vgl. ErläutRV 1212 BlgNR 24. GP 23). Der Zuschlag ist nicht mit Gewinnen des jeweiligen Gruppenmitgliedes zu verrechnen, sondern fällt zusätzlich an.

§ 162 Abs. 1 BAO:

Wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, so kann die Abgabenbehörde verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet.

Gemäß Abs. 2 leg.cit. sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen, soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs. 1 verlangten Angaben verweigert.

Vorweg ist festzuhalten, dass ein Zuschlag im Sinne des § 22 Abs. 3 KStG auch dann zulässig ist, wenn der strittige Aufwand nicht als Betriebsausgabe gerechnet wurde (z. B. Repräsentationsaufwand nach § 12 Abs. 1 Z 3 KStG). Dies ergibt sich klar aus der öfters genannten Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes (vgl. BFG 27.10.2015, RV/5100234/2015).

Dieser Rechtsansicht ist demnach auch gegenständlich zu folgen.

Der Zuschlag zur Körperschaftsteuer gemäß § 22 Abs. 3 KStG besteht unabhängig vom Vorliegen der Anspruchsvoraussetzungen des § 162 BAO (vgl. VwGH 14.9.2017, Ro 2016/15/0004).

Ob der Vorgang auf Seiten des (nicht genau bezeichneten) Empfängers zu steuerpflichtigen Einkünften führt, ist ebenfalls nicht von Bedeutung (vgl. VwGH 14.9.2017, Ro 2016/15/0004).

Bei Gruppenmitgliedern wird der Zuschlag zur Körperschaftsteuer gemeinsam mit dem normalen Ergebnis der Ergebniszurechnung gemäß § 9 Abs. 6 KStG 1988 folgend – zur jeweils beteiligten Körperschaft weitergeleitet und ist letztlich vom Gruppenträger zu entrichten.

Oben angeführten Vortragsreihen hatten jedenfalls keinerlei Produkt- bzw. Leistungsinformationen der Beschwerdeführerin zum Inhalt.

Fraglich ist aber, ob diese Zahlungen trotzdem einen Zuschlag zur Körperschaftsteuer gemäß § 22 Abs. 3 KStG 1988 rechtfertigen können - tatsächliche Teilnehmer wurden nicht genannt.

Durch die Regelung des § 22 Abs. 3 KStG 1988 sollten Steuervorteile aus dem Verschweigen eines Empfängers hintangehalten werden (vgl. ErläutRV 875 BlgNR 24. GP 7).

Will man die Zurechnung vermeiden, so sind eben die Empfänger zu benennen. Ob die Zurechnung allenfalls bei Empfängerbenennung zu einer Steuerpflicht beim Empfänger führen würde, ist irrelevant.

Richtig ist der Einwand der Beschwerdeführerin, dass die Aufforderung zur Empfängerbenennung im Ermessen der Abgabenbehörde liegt. Rechtswidrig wäre eine derartige Aufforderung und somit der Ermessensgebrauch dann, wenn der Auftrag durch unverschuldete tatsächliche Unmöglichkeit unerfüllbar wäre.

Dies ist aber gegenwärtig keinesfalls gegeben. Die Beschwerdeführerin hat angegeben, dass sie die Empfänger nicht bekanntgeben will bzw. möchte („... zum Schutz der Privatsphäre ...“).

Dadurch kommt klar zu Ausdruck, dass es der Beschwerdeführerin grundsätzlich möglich wäre, die Empfänger zu benennen (es wird wohl Einladungslisten oder ähnliches geben).

Tatsache ist, dass diese Daten trotz klarer Aufforderung der belangten Behörde im Zuge der Außenprüfung nicht bekanntgegeben wurden (ersichtlich aus der Ergänzung vom 16.10.2017; Beilage 4).

Kommt ein Abgabepflichtiger einer in richtigem Ermessensgebrauch getätigten Aufforderung zur Empfängerbenennung nicht nach, oder befindet die Abgabenbehörde in freier Beweiswürdigung die Empfängerbenennung als unzureichend, ist **zwingend** der Zuschlag nach § 22 Abs. 3 KStG 1988 zu verhängen.

Ob und in welchem Ausmaß die Behörde dazu auffordert, liegt in ihrem Ermessen, lediglich die Rechtsfolge ist zwingend.

Anzumerken ist hierzu, dass in gegenständlichem Fall die belangte Behörde nur von einem Bruchteil der „Werbeaufwendungen/Sponsorleistungen“ einen Empfängernachweis abverlangt hat.

Die belangte Behörde hat in der Außenprüfung tatsächlich nur bestimmte, stichprobenartig ausgewählte Beträge herausgefiltert und deren Empfängerbenennung gefordert. Ob die „nicht“ genannten Empfänger der Beträge im Inland steuerpflichtig gewesen wären, kann mangels Nennung der Empfänger tatsächlich nicht geprüft werden; dies wäre allerdings nach der Rechtsprechung des VwGH auch nicht von Relevanz (vgl. VwGH 14.9.2017, Ro 2016/15/0004).

Auch wenn die Beschwerdeführerin (im Rahmen des Erörterungstermines) auf eine Kommentarmeinung verweist (vgl. Doralt/Kofler, EStG¹¹, § 20, Tz 84) so kann diese Ansicht hier aus oben dargestellten Ausführungen nicht übernommen werden – die Steuerpflicht beim Empfänger ist nicht von Relevanz. Auch in dieser Kommentarmeinung wird die Schwierigkeit der Abgrenzung zu Incentives hervorgehoben. Gegenständlich ist aber jedenfalls kein „Event“ für Präsentation als Leistungsinformation der Beschwerdeführerin gegeben. Als zentraler Inhalt waren die Vortragsinhalte bekannter Persönlichkeiten/Vortragender zu werten (keine umfassende Produkt- und Leistungsinformation zu den Angeboten der Beschwerdeführerin).

Zur Aufforderung der Empfängerbenennung ist noch anzumerken, dass im Begutachtungsentwurf in § 22 Abs. 3 KStG 1988 noch ein Verweis auf § 162 BAO vorgesehen war. Dieser Verweis hat allerdings keinen Eingang in die gesetzliche Version gefunden. Daraus kann abgeleitet werden, dass im Zusammenhang mit § 22 Abs. 3 KStG 1988 keine Aufforderung im Sinne des § 162 BAO vorgenommen werden muss; es genügt, wenn die Aufforderung in Anlehnung an § 22 Abs. 3 KStG 1988 vorgenommen wurde (*„... bei denen der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde die Gläubiger oder Empfänger der Beträge nicht genau bezeichnet.“*).

Der Zuschlag zur Körperschaftsteuer ist somit unabhängig von § 162 BAO (vgl. VwGH 14.9.2017, Ro 2016/15/0004).

§ 22 Abs. 3 KStG 1988 stellt auf den Gläubiger oder Empfänger der Beträge ab. Dabei handelt es sich um jene Person, die die zugrunde liegende Leistung erbracht hat, mit der somit der Leistungsaustausch erfolgt. In der Regel sind die Einkünfte dem Empfänger aus dem jeweiligen Leistungsaustausch zuzurechnen.

Wenn die Beschwerdeführerin beispielsweise zu verschiedenen Events einlädt, so ist vorerst allenfalls die Catering-Firma, das FG, etc. als Erbringer der Leistung anzusehen. Gleichzeitig wird aber die Weitergabe der bezogenen Leistung als Gegenleistung für (andere) Leistungen der Geschäftspartner zu sehen sein, sodass auch die Geschäftspartner (also die Eingeladenen) als Empfänger nach § 22 Abs. 3 KStG 1988 gelten.

Die Beschwerdeführerin bringt hierzu vor, dass es bei den genannten Einladungen per se zu keinem Leistungsaustausch zwischen dem Einladendem (Beschwerdeführerin) und den Eingeladenen kommt. Der einzige Leistungsaustausch der stattfindet, ist zwischen dem Eingeladenen und den jeweiligen Veranstaltern (z. B. GH, Vortragenden, Cateringunternehmen, ...) und diese wurden umfassend genannt und offengelegt.

Wenn die Beschwerdeführerin oftmals auf Bewirtungsaufwendungen hinweist, so ist zu bemerken, dass die hier streitgegenständlichen Veranstaltungen, nicht vorwiegend auf die Bewirtung ausgerichtet waren. Es waren Einladungen zu „Vortragsveranstaltungen“ (ev. auch als „Events“ zu bezeichnen), bei welchen im Anschluss auch Bewirtungen stattfanden. Diese waren aber nicht der Hauptgrund für die Teilnahme bzw. der Hauptanteil der Einladung.

Dem ist grundsätzlich nicht zu widersprechen, doch sind die tatsächlichen Nutznießer und „Letztverbraucher“ an diesen Veranstaltungen die Teilnehmer. Diese Teilnehmer wurden von der Beschwerdeführerin ausgewählt; diesen Personen wurde die Teilnahme an den Veranstaltungen unmittelbar von der Beschwerdeführerin ermöglicht (und finanziert). Wäre dies nicht geschehen, hätten die Teilnehmer die Teilnahme selbst finanzieren müssen. Es wurde ihnen also tatsächlich ein Aufwand abgenommen.

Tatsache ist eben, dass den Teilnehmern ein ganz bestimmter Betrag (Eintritt zur Veranstaltung und Konsumation) zu Teil wurde – sie hatten somit einen ganz bestimmten Vorteil bzw. Ertrag,

welche bisher nicht erfasst wurde.

Gerade für derartige Vorkommnisse wurde die Bestimmung des § 22 Abs. 3 KStG 1988 geschaffen.

Ein endgültiger Letztverbrauch sollte versteuert werden.

Der festgesetzte Zuschlag zur Körperschaftsteuer gemäß § 22 Abs. 3 KStG 1988 für die Jahre 2011, 2013 und 2014 erfolgte demnach zu Recht.

Anmerkung zum Jahr 2011 (Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2011):

In der Beschwerde vom 29. Juli 2016 wurde ausdrücklich auf die Feststellungsbescheide **Gruppenmitglied 2012, 2013 und 2014** verwiesen (die Beschwerde erfolgte innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist). Beeinsprucht wurde in dieser Eingabe ausschließlich der Bereich Zahlungen/Rückstellungen Pensionsinstitut in den Bescheiden vom 21. Juni 2016.

Die Veranlagung einer Unternehmensgruppe erfolgt zweistufig. Auf Ebene der Gruppenmitglieder und des Gruppenträgers wird jeweils das eigene Einkommen mittels Bescheid gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO festgestellt.

Der Feststellungsbescheid über das Einkommen des Gruppenmitglieds ergeht auch an den Gruppenträger. Dieser Bescheid ist rechtsmittelfähig und hat, wie sich das auch aus § 24a Abs. 2 KStG 1988 ergibt, **Bindungswirkung** für die Körperschaftsteuerfestsetzung beim Gruppenträger (vgl. VwGH 24.10.2013, 2012/15/0054).

Der Feststellungsbescheid über das Ergebnis des Gruppenträgers entfaltet somit Bindungswirkung für das abgeleitete Körperschaftsteuerverfahren.

Erstmals im Vorlageantrag vom 1. August 2017 wurde der Zuschlag zur Körperschaftsteuer beeinsprucht – hier erstmals auch das Jahr 2011.

Betreffend das Jahr 2011 ist hier also erstmals eine „Eingabe“ getätigt worden. Die als Vorlageantrag bezeichnete Eingabe ist demnach als Beschwerde zu werten.

Betreffend dieses Jahr gibt es noch keine Beschwerdeentscheidung, somit wurde dieses Beschwerdejahr richtigerweise auch nicht dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Eine Entscheidungsbefugnis seitens des Bundesfinanzgerichtes betreffend den Bescheid „Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2011“ ist somit nicht gegeben.

Zuschläge:

	2013	2014
Zuschlag gem. § 22 Abs. 3	2.542,78	4.713,85

Insgesamt war der gegenständlichen Beschwerde aus den angeführten Gründen teilweise stattzugeben und die angefochtenen Bescheide – wie folgt – abzuändern (Beträge in €):

	2012	2013	2014
--	------	------	------

Einkommen lt. BP	413.016,75	10.245.451,23	11.195.564,34
Abzgl. RSt PI § 72a	-4.339.081,28	-976.471,50	-2.023.064,29
Einkommen lt. BFG	-3.926.064,53	9.268.979,73	9.172.500,05

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.

Für den Streitpunkt Rückstellung PI gibt es klarstellende VwGH Entscheidungen, sodass eine (ordentlichen) Revisionsmöglichkeit nicht zu gewähren war.

Die Entscheidung zum Beschwerdepunkt „Zurechnung Körperschaftsteuer“ war im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles und der Beweiswürdigung abhängig. Somit liegt auch diesbezüglich keine Voraussetzung für eine (ordentliche) Revisionsmöglichkeit vor.

Beilage:

Berechnungsblätter Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2012, 2013 und 2014

Linz, am 30. März 2026