

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri NW*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** über die Beschwerde vom 5. Dezember 2020 gegen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2015 und 2018, den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2015 sowie den Bescheid über die Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2018 gemäß § 299 BAO des Finanzamtes Österreich vom 3. November 2020 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 20. April 2026 in Anwesenheit der Schriftführerin ***DKS***

I. zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2015 sowie gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2015 wird als unbegründet abgewiesen.
2. Der Beschwerde gegen den Bescheid über die Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2018 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

II. den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2018 wird gemäß § 261 Abs 2 BAO als gegenstandslos erklärt. Das diesbezügliche Beschwerdeverfahren wird eingestellt.

III. Gegen dieses Erkenntnis sowie gegen diesen Beschluss ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (in der Folge Bf) ist eine mit Erklärung vom ***TT.MM.JJJJ*** errichtete Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit dem im Firmenbuch (FN ***123456 x***) eingetragenen Geschäftszweig „Immobilienhandel, Vermietung und Verpachtung“. Als Gesellschafter-Geschäftsführer ist ***FP*** im Firmenbuch eingetragen.

Im Jahr 2020 führte die Abgabenbehörde bei der Bf eine Außenprüfung ua betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2015 bis 2018 durch. Im Zuge dieser Prüfung traf der Prüfer die hier strittigen Feststellungen, wonach im Zusammenhang mit der Privatnutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeuges durch den Gesellschafter-Geschäftsführers sowie der Übernahme von dessen Ausbildungskosten verdeckte Ausschüttungen vorlägen.

Unter Zugrundelegung dieser Feststellungen nahm die belangte Behörde das Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer 2015 mit Bescheid vom 3. November 2020 wieder auf und setzte am selben Tag die Körperschaftsteuer 2015 neu fest. Mit Bescheiden vom 3. November 2020 wurde der Körperschaftsteuerbescheid 2018 gemäß § 299 BAO aufgehoben und neu erlassen.

In der dagegen erhobenen Beschwerde vom 5. Dezember 2020 wurde im Wesentlichen vorgebracht, der PKW sei betrieblich genutzt worden und die Übernahme der Ausbildungskosten halte einem Fremdvergleich stand. Darüber hinaus seien weitere Ausbildungskosten iHv rund € 76.000,00 bislang unberücksichtigt geblieben, zumal bislang lediglich 12 % der angefallenen Kosten angesetzt worden seien.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 19. Jänner 2021 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

Mit Schreiben vom 18. Februar 2021 brachte die Bf den Antrag auf Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht ein und beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Die belangte Behörde legte die Bescheidbeschwerde dem Bundesfinanzgericht am 24. März 2021 vor. In der Stellungnahme im Vorlagebericht beantragt die belangte Behörde die Abweisung der Beschwerde.

Mit Beschluss vom 16. März 2026 forderte das Bundesfinanzgericht die belangte Behörde auf, bekanntzugeben, wann der Körperschaftsteuerbescheid 2018 vom 2. Oktober 2019 der Bf zugestellt wurde, sowie zur Frage der Aufhebung dieses Bescheides innerhalb der Frist des § 302 Abs 1 BAO Stellung zu nehmen.

Die Beantwortung erfolgte am 17. März 2026.

Mit Beschluss vom 18. März 2026 forderte das Bundesfinanzgericht die Bf auf, einen etwaigen zwischen dem Gesellschafter-Geschäftsführer ***FP*** und der Bf abgeschlossenen Geschäftsführervertrag und Dienstvertrag sowie allfällige Vereinbarungen über die Übernahme von Ausbildungskosten des Gesellschafter-Geschäftsführers vorzulegen.

Die Bf übermittelte am 14. April 2026 eine Vereinbarung über die Übernahme von Ausbildungskosten und erstattete ein ergänzendes Vorbringen zu Tz 2 (Ausbildungskosten 2015) sowie zu Tz 1 (Sachbezug Golf Rabbit 2012) der Betriebsprüfung.

Am 20. April 2026 wurde eine mündliche Verhandlung in Anwesenheit der Vertreter der belangten Behörde sowie des gesetzlichen Vertreters der Bf durchgeführt. Der Gesellschafter-Geschäftsführer wurde als Auskunftsperson befragt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit dem im Firmenbuch (FN ***123456 x***) eingetragenen Geschäftszweig „Immobilienhandel, Vermietung und Verpachtung“. Als Gesellschafter-Geschäftsführer ist ***FP*** im Firmenbuch eingetragen.

Das Aufgabengebiet des Gesellschafter-Geschäftsführer umfasst die gesamte Geschäftsabwicklung, insbesondere den Ausbau und Pflege eines Kontaktnetzwerks, Akquise von möglichen Immobilien, Ankaufsprüfung, Finanzierung, Vermittlung, Entwicklung der Immobilie, Ankauf und Verkauf von Immobilien sowie Vermarktung.

Der Gesellschafter-Geschäftsführer absolvierte den Bachelor-Studiengang „Bachelor of Science with Honours in Management“ an der Fakultät CBS der ***Universität XY***. Das Studium wurde im Herbst 2014 aufgenommen und am 28. Juni 2017 abgeschlossen.

Im Jahr 2015 wurden von der Bf Fortbildungskosten des Gesellschafter-Geschäftsführers in Höhe von € 10.442,54 als sonstige betriebliche Aufwendungen erfolgsmindernd verbucht (Kennzahl 9230). Eine Rechnung der ***Universität XY*** in Höhe von 9.000,00 GBP liegt vor. Der Erhalt des Geldbetrages durch den Gesellschafter-Geschäftsführer wird von diesem nicht bestritten.

Eine schriftliche Vereinbarung über die Übernahme von Ausbildungskosten zwischen der Bf und dem Gesellschafter-Geschäftsführer existierte zum Zeitpunkt der Aufnahme des Studiums nicht.

Das Studium beinhaltete nachfolgende Fächer:

2014/2015 Management
Introduction to Management Accounting Financial Mathematics & Business Statistics Introduction to Financial Accounting for Business Systems Thinking & Action Research (STAR) Management of Business Functions The Practice of Management Management Science
2015/2016 Management
Management Accounting Principles of Finance Principles of Marketing Business Statistics 2 Financial Accounting for Business Asset Management Operations Management Systems Thinking
2016/2017 Management
Strategy For Business Financial Management Supply Chain and Logistics Management Real Estate Finance and Funding Corporate Strategy Final Year Project - BSc Management Applied Systems Thinking

Der Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2018 erging am 2. Oktober 2019. Die Zustellung erfolgte automatisch über die EDV mittels Fensterkuvert.

Von der belangten Behörde wurde im Jahr 2020 eine Außenprüfung ua für die Abgabenart Körperschaftsteuer für die Jahre 2015 bis 2018 durchgeführt.

Im Zuge der Außenprüfung wurde der Körperschaftsteuerbescheid 2018 vom 2. Oktober 2019 mit Bescheid vom 3. November 2020 gemäß § 299 BAO aufgehoben und das Verfahren betreffend die Körperschaftsteuer 2015 mit Bescheid vom 3. November 2020 wiederaufgenommen. Mit selben Tag wurden der den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid sowie der abgeänderte Sachbescheid erlassen. Sowohl im Aufhebungsbescheid als auch im Wiederaufnahmebescheid wurde begründend auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, insbesondere auf die Niederschrift und den Prüfungsbericht verwiesen.

In Tz 2 („Ausbildungskosten“) des Berichtes über das Ergebnis der Außenprüfung wurde im Wesentlichen festgestellt, dass die Bf im Jahr 2015 Ausbildungskosten in Höhe von € 10.442,54 gewinnmindernd angesetzt habe. Diese hätte eine Teilzahlung für das Studiums „Bachelor of Science with Honours“ an der ***Universität XY*** des Gesellschafter-Geschäftsführers betroffen.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zu den Aufgabengebieten des Gesellschafter-Geschäftsführers beruhen auf dessen Angaben, denen im gegenständlichen Verfahren gefolgt wird, da kein Zweifel an ihrer Richtigkeit bestehen.

Die Feststellungen über den Beginn des Studiums sowie über den Studieninhalt ergeben sich aus dem final Transcript der ***Universität XY***.

Das Ende des Studiums ist dem vorliegenden, mit 28. Juni 2017 datierten Sponsionsbescheid der ***Universität XY*** zu entnehmen.

Die Aufwandsbuchung iHv € 10.442,54 iZm den Studiengebühren des Gesellschafter-Geschäftsführers ergibt sich aus der Gewinn- und Verlustrechnung für den Zeitraum vom 24. Jänner 2015 bis 31. Dezember 2015 und ist darüber hinaus unstrittig.

Die Feststellung, wonach eine im behaupteten Zeitpunkt abgeschlossene Vereinbarung über die Übernahme von Ausbildungskosten nicht vorgelegen ist, ergibt sich aus folgenden Erwägungen:

Die Vereinbarung ist mit „15/09/14“ datiert. Am 15. September 2014 war die Beschwerdeführerin jedoch noch nicht existent, da die Bf erst am ***TT.MM.JJJ*** durch die Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft gegründet wurde und die Eintragung ins Firmenbuch erst am ***TT.MM.JJJ*** erfolgte. Es bestehen daher erhebliche Zweifel, ob die Bf zu diesem Zeitpunkt bereits wirksam als Vertragspartnerin auftreten konnte.

Hinzu kommt, dass das Dokument bereits die Firmenbuchnummer der Bf ausweist, die zum angegebenen Zeitpunkt noch nicht bestanden hat. Auch die angeführte Geschäftsadresse entspricht einem späteren Zeitpunkt (***TT.MM.JJJ***). Somit bestehen Bedenken gegen die Annahme, dass das Schriftstück in der vorliegenden Form zum behaupteten Zeitpunkt existiert hat.

Soweit die Bf vorbringt, es könnte sich um einen Datumsfehler handeln und tatsächlich der 14.09.2015 gemeint gewesen sein, vermag dies die aufgezeigten Unstimmigkeiten nicht zu erklären. Dieses Vorbringen steht insbesondere im Widerspruch zur früheren Aussage des

Gesellschafter-Geschäftsführers, wonach die Vereinbarung „ziemlich zeitgleich“ mit dem Studienbeginn im Herbst 2014 abgeschlossen worden sei. Vor diesem Hintergrund erscheint es auch weniger plausibel, dass eine entsprechende Vereinbarung erst im September 2015 abgeschlossen worden sein soll, zumal eine zeitnahe Regelung der Kostentragung im Zusammenhang mit dem Studienbeginn im Jahr 2014 naheliegender gewesen wäre. Die Annahme eines bloßen Datumsirrtums vermag daher die bestehenden Zweifel nicht auszuräumen.

Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass die gegenständliche Vereinbarung im Zuge der Betriebsprüfung trotz mehrfacher Aufforderung nicht vorgelegt wurde, obwohl gerade eine derartige Vereinbarung für die Beurteilung des streitgegenständlichen Sachverhalts von zentraler Bedeutung gewesen wäre. Hätte die Vereinbarung bereits im behaupteten Zeitraum bestanden, wäre zu erwarten gewesen, dass sie im Rahmen der Mitwirkungspflicht zeitnah vorgelegt wird. Stattdessen wurde sie erst im gerichtlichen Verfahren beigebracht. Dieses Verhalten lässt darauf schließen, dass die Vereinbarung im Zeitpunkt der Betriebsprüfung entweder noch nicht vorlag oder ihr jedenfalls nicht die nun behauptete Bedeutung zukam, und spricht somit gegen das Vorliegen der Vereinbarung im behaupteten Zeitraum.

Auch unter Berücksichtigung unterschiedlicher gebräuchlicher Datumsformate ergibt sich keine nachvollziehbare Lesart, wonach die Angabe „15/09/14“ als 14. September 2015 interpretiert werden könnte; vielmehr entspricht diese Schreibweise gewöhnlich einer Datierung mit 15. September 2014.

In einer Gesamtbetrachtung dieser Umstände gelangt das Gericht daher zur Überzeugung, dass eine im Jahr 2014 abgeschlossene Vereinbarung nicht vorlag.

Die übrigen Sachverhaltsfeststellungen sind im Übrigen unstrittig und ergeben sich aus der Aktenlage.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Punkt 1.: Abweisung)

Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2015

Strittig ist zunächst, ob die belangte Behörde zur beschwerdegegenständlichen Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Körperschaftsteuer für das Jahr 2015 berechtigt war.

A. Rechtsgrundlagen

Der Wiederaufnahmebescheid und der neue Sachbescheid sind zwei Bescheide, die jeder für sich einer Bescheidbeschwerde zugänglich sind. Sind beide Bescheide mit Bescheidbeschwerde angefochten, so ist zunächst über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 307 Rz 7.)

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

Das Rechtsinstitut der Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen. Tatsachen in diesem Sinne sind Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten (VwGH 21.12.2012, 2009/17/0199). Gemeint sind dabei Tatsachen, die zwar im Zeitpunkt der Bescheiderlassung "im abgeschlossenen Verfahren" bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind (VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058). Tatsachen im Sinne des § 303 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften (VwGH 23.11.2016, Ra 2014/15/0006).

Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden sollen, bestimmt bei der Wiederaufnahme auf Antrag die betreffende Partei, bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde. Diese sind im Wiederaufnahmebescheid anzuführen und (nur) diese sind im Beschwerdeverfahren nunmehr Prüfungsmaßstab (VwGH 20.07.1999, 97/13/0131; VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058; VwGH 09.07.2024, Ra 2023/13/0142). Bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist daher die Sache nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat (VwGH 02.02.2023, Ra 2021/13/0133; VwGH 18.12.2017, Ra 2017/15/0063). Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (VwGH 29.01.2015, 2012/15/0030; VwGH 18.12.2017, Ra 2017/15/0063; VwGH 02.02.2023, Ra 2021/13/0133). Aufgabe des Bundesfinanzgerichts bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den

vom Finanzamt gebrauchten und (direkt oder indirekt) im Wiederaufnahmebescheid angeführten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre (VwGH 04.03.2009, 2008/15/0327; VwGH 21.12.2011, 2009/13/0159).

B. Erwägungen

Im vorliegenden Fall wurde das Körperschaftsteuerverfahren 2015 von Amts wegen wiederaufgenommen. Grundlage dafür waren die Feststellungen der Betriebsprüfung, auf die im Wiederaufnahmebescheid durch Verweis auf die Niederschrift und den Prüfungsbericht Bezug genommen wurde. Damit ist erkennbar, dass sich die Behörde auf den Wiederaufnahmegrund des § 303 Abs 1 lit b BAO stützte.

Eine solche Verweisung auf der Partei bekannte Schriftstücke ist rechtlich zulässig (vgl VwGH 29.1.2015, 2012/15/0030; VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172; VwGH 09.07.2024, Ra 2023/13/0142). Maßgeblich ist, ob darin neu hervorgekommene Tatsachen dargestellt sind. Entscheidend ist daher, ob die Niederschrift und der Prüfungsbericht Umstände enthalten, die der Abgabenbehörde bei Erlassung des ursprünglichen Bescheides noch nicht bekannt waren und somit eine Wiederaufnahme rechtfertigen.

Die Abgabenbehörde hat in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides betreffend Körperschaftsteuer 2015 auf die Niederschrift und den Betriebsprüfungsbericht verwiesen. In der Niederschrift und im BP-Bericht wird auf die Feststellungen in der Tz 2 verwiesen. Durch den Verweis auf Tz 2 der Prüfungsfeststellungen wird ausreichend klar, auf welche Tatsachen sich die Behörde stützt. Dort werden Ausbildungskosten für ein Auslandsstudium des Gesellschafter-Geschäftsführers in Höhe von € 10.442,54 angeführt. Diese stellen relevante Tatsachen im Sinne des § 303 BAO dar, die der Behörde erst im Zuge der Betriebsprüfung im Jahr 2020 bekannt wurden.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes liegen Sachverhaltselemente vor, die der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides nicht bekannt waren. Diese neu hervorgekommenen Umstände haben zu einem anders lautenden Bescheid geführt. Der Tatbestand des § 303 Abs 1 lit b BAO ist somit erfüllt und die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2015 erweist sich daher als rechtmäßig.

Die Beschwerde gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2015 ist daher als unbegründet abzuweisen.

Körperschaftsteuerbescheid 2015 (Ausbildungskosten)

Gegenständlich ist strittig, ob die Übernahme der Ausbildungskosten für das Auslandsstudium des Gesellschafter-Geschäftsführers in Höhe von € 10.442,54 als eine verdeckte Ausschüttung zu qualifizieren sind.

A. Rechtsgrundlagen

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

Gemäß § 4 Abs 4 Z 7 EStG 1988 sind Betriebsausgaben Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Ausbildungskosten sind Aufwendungen der Steuerpflichtigen zur Erlangung eines Berufes (VwGH 21.1.2004, 2000/13/0131). Ausbildungskosten kommen dann als Betriebsausgaben in Betracht, wenn ein Zusammenhang mit der ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt. Ein Zusammenhang der Ausbildungsmaßnahme mit der konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit ist dann gegeben, wenn die erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen dieser Tätigkeiten verwertet werden können (VwGH 25.4.2013, 2010/15/0019; VwGH 28.10.2009, 2007/15/0103).

Ob eine betrieblich veranlasste Aufwendung angemessen, wirtschaftlich, zweckmäßig oder notwendig ist, ist im Allgemeinen ebenso wenig entscheidend wie das Ausbleiben des angestrebten wirtschaftlichen Erfolges (vgl VwGH 30.4.2003, 98/13/0071). Bei Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen (§ 20), darf die Veranlassung durch die Erzielung von Einkünften aber nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche Tätigkeit notwendig erweisen (VwGH 28.10.2009, 2007/15/0103).

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.

Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache wird an

Hand eines Fremdvergleiches ermittelt (vgl etwa VwGH 26.2.2014, 2009/13/0112, VwGH 4.2.2009, 2008/15/0167, mwN).

Das durch eine Zuwendung an einen Anteilsinhaber bewirkte objektive Tatbild bedeutet eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensvermehrung der Körperschaft (dh "zu ihren Lasten"; vgl VwGH 20.4.1995, 94/13/0228; UFS 12.12.2013, RV/2531-W/11; BFG 6.2.2019, RV/2100808/2016).

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

Übernimmt eine Körperschaft Aufwendungen der privaten Lebensführung des Gesellschafters oder einer dem Gesellschafter nahestehenden Person, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor (vgl VwGH 23.2.2010, 2005/15/0148, 0149; VwGH 22.11.2018, Ra 2018/15/0037).

Vereinbarungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern finden nur dann steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren, eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Die an Vereinbarungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern geknüpften Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Es ist zu prüfen, ob die Zuwendung nach ihrem "inneren Gehalt" ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter oder im Gesellschaftsverhältnis hat (vgl mit weiteren Hinweisen VwGH 18.12.2008, 2006/15/0208; VwGH 16.12.2009, 2005/15/0058).

B. Erwägungen

Im vorliegenden Fall übernahm die Bf die Kosten eines vom Gesellschafter-Geschäftsführer absolvierten Bachelor-Studiums.

Der Abzug der geltend gemachten Ausbildungskosten setzt voraus, dass die Aufwendungen betrieblich veranlasst sind. Maßgeblich ist daher, ob das absolvierte Studium in einem hinreichend engen Zusammenhang mit der konkreten Geschäftsführtätigkeit der GmbH steht

und ob dadurch Kenntnisse vermittelt werden, die für diese Tätigkeit bzw für die Unternehmensführung im konkreten Betrieb relevant sind.

Im gegenständlichen Fall betreffen die im Studium vermittelten Inhalte jedoch überwiegend allgemeine betriebswirtschaftliche Grundlagen, insbesondere Accounting, Finance, Marketing, Operations, Supply Chain, Strategy und Systems Thinking. Diese vermitteln zwar eine breite Managementqualifikation, begründen aber für sich genommen noch keinen ausreichenden Zusammenhang mit der konkreten Tätigkeit einer Immobiliengesellschaft. Ein bloßer allgemeiner Managementnutzen genügt für die steuerliche Anerkennung als betrieblich veranlasste Aufwendung nicht. Nach der Verkehrsauffassung dienen derartige Ausbildungen primär der Erweiterung der allgemeinen beruflichen Qualifikation und damit der privaten Sphäre.

Für die Annahme objektiver Erforderlichkeit wäre vielmehr vorauszusetzen, dass gerade solche Fachkenntnisse vermittelt werden, die für die konkrete Immobiliengesellschaft in ihrer tatsächlichen Ausprägung notwendig sind. Ein solcher Schwerpunkt ist den hier vorgelegten Studieninhalten jedoch nicht zu entnehmen. Zwar mögen einzelne Module, wie Real Estate, Financial Management, Corporate Strategy und Asset Management, auch im Immobiliensektor von Nutzen sein, begründen aber keinen objektiven immobilienfachlichen Schwerpunkt, der die Annahme rechtfertigen könnte, die Ausbildung sei für die Geschäftsführertätigkeit einer Immobiliengesellschaft unabdingbar gewesen.

Ergänzend ist zu berücksichtigen, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer in seiner Befragung vor dem Bundesfinanzgericht am 20. April 2026 angab, bei einem Universitätsstudium gehe es „primär nicht um die Wissensvermittlung, sondern um die Vorselektion, dh um ein Netzwerk, wobei dieses Netzwerk den wesentlichen Wert des Studiums ausmache“. Diese Aussage unterstreicht, dass nach eigener Einschätzung des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht die Vermittlung spezifischer, für die konkrete Geschäftsführertätigkeit erforderlicher Fachkenntnisse, sondern vielmehr der Aufbau persönlicher Kontakte und die Erweiterung allgemeiner beruflicher Möglichkeiten im Vordergrund stand. Derartige Aspekte können zwar auch im wirtschaftlichen Kontext von Bedeutung sein, sind jedoch ihrer Natur nach nicht auf die konkrete Tätigkeit in einem bestimmten Betrieb beschränkt, sondern allgemein verwertbar und vermögen keinen hinreichend konkreten betrieblichen Veranlassungszusammenhang begründen.

Vor diesem Hintergrund vermag auch der Netzwerkaspekt für sich genommen keinen hinreichend konkreten Bezug zur spezifischen Geschäftsführertätigkeit der gegenständlichen Immobiliengesellschaft zu begründen. Vielmehr fügt er sich in das Gesamtbild einer Ausbildung ein, die primär auf eine breite, allgemein einsetzbare Qualifikation abzielt.

Die Voraussetzungen für eine objektiv erforderliche Ausbildung liegen damit nicht vor.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind bei Leistungsbeziehungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern strenge Maßstäbe anzulegen. Vereinbarungen müssen nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt aufweisen und fremdüblich sein. Im gegenständlichen Fall fehlt es an einer entsprechenden schriftlichen Vereinbarung über die Übernahme der Ausbildungskosten, insbesondere an Regelungen über Voraussetzungen, Umfang sowie über eine allfällige Rückzahlungsverpflichtung.

Die Kapitalgesellschaft hätte unter vergleichbaren Umständen einem gesellschaftsfremden Dritten derartige Aufwendungen im Allgemeinen nicht ohne entsprechende vertragliche Absicherung und ohne konkreten betrieblichen Bezug ersetzt.

Dem Gesellschafter-Geschäftsführer wurde durch die Übernahme der Ausbildungskosten ein Vorteil zugewendet, der zu Lasten der Bf geht.

Aufgrund des fehlenden betrieblichen Zusammenhangs der Ausbildung, der mangelnden fremdüblichen Vereinbarung sowie der festgestellten Vorteilszuwendung ist davon auszugehen, dass die Kostentragung ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat. Die Übernahme der privaten Ausbildungskosten des Gesellschafter-Geschäftsführers stellt daher eine verdeckte Ausschüttung gemäß § 8 Abs 2 KStG 1988 dar. Die geltend gemachten Aufwendungen sind nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Aus den angeführten Gründen ist die Beschwerde in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt I. (Punkt 2.: Stattgabe)

Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2018 nach § 299 BAO

Im vorliegenden Fall ist zu prüfen, ob die Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2018 gemäß § 299 BAO rechtmäßig erfolgt ist

A. Rechtsgrundlagen

Gemäß § 299 Abs 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Gemäß § 302 Abs 1 BAO sind Aufhebungen gemäß § 299 BAO bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides zulässig.

Durch die zeitliche Befristung wird diese potente Rechtskraftdurchbrechungsmöglichkeit auf ein verfassungsrechtlich zulässiges Maß eingeschränkt (vgl VfGH 19.6.1965, G 24/64 zu § 299 BAO idF BGBl 1961/164).

Die Frist zur Aufhebung gemäß § 299 BAO knüpft einzig an die Bekanntgabe des Bescheids gemäß § 97 BAO (bei schriftlichen Bescheiden also grundsätzlich an die Zustellung) an. Wann die (formelle) Rechtskraft des Bescheids eingetreten ist, ist damit unbeachtlich (Fiala in Rzeszut/Tanzer/Unger, BAO: Stoll-Kommentar – Digital First^{2.06}, § 302, Rz 7)

B. Erwägungen

Der Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2018 erging am 2. Oktober 2019. Der Bescheid wurde von der Abgabenbehörde ohne Zustellbestätigung versandt. Unter Berücksichtigung eines Postlaufes von drei Werktagen wurde der Bescheid am 7. Oktober 2019 zugestellt.

Die Jahresfrist nach § 302 Abs 1 BAO endete demnach am 7. Oktober 2020.

Der Körperschaftsteuerbescheid 2018 wurde von der Abgabenbehörde am 3. November 2020 aufgehoben, somit rund drei Wochen nach Ablauf der gesetzlichen Frist.

Der Beschwerde war daher spruchgemäß stattzugeben und der Bescheid über die Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2018 ersatzlos aufzuheben.

3.3. Zu Spruchpunkt II. (Gegenstandsloserklärung)

Wird gemäß § 261 Abs 2 BAO einer Bescheidbeschwerde gegen einen gemäß § 299 Abs 1 aufhebenden Bescheid entsprochen, so ist eine gegen den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid (§ 299 Abs 2) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären.

Gemäß § 299 Abs 3 BAO tritt durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat. Dadurch scheidet der Ersatzbescheid iSd § 299 Abs 2 BAO aus dem Rechtsbestand aus (vgl Ritz/Koran, BAO⁸ § 299 BAO Rz 61a).

Die gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2018 gerichtete Beschwerde war daher gemäß § 261 Abs 2 BAO mit Beschluss als gegenstandslos zu erklären.

3.4. Zu Spruchpunkt III. (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.

Im Beschwerdefall liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die zu lösenden Rechtsfragen beschränken sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hängt der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Tatfragen sind kein Thema für eine ordentliche Revision. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 11. Juni 2026