

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Steuerberater ***Vertreter***, über die Beschwerde vom 19. Mai 2014 gegen die Bescheide des ***FA*** (jetzt Finanzamt Österreich vom 22. April 2014 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2009-2011 und die Bescheide über die Wiederaufnahme der jeweiligen Verfahren, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Am 22.04.2014 erließ die belangte Behörde als Folge einer abgabenrechtlichen Außenprüfung mit Schlussbesprechung vom 18.03.2014 folgende Bescheide:

- * Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2009 bis 2011
- * Körperschaftsteuerbescheide 2009 bis 2011
- * Umsatzsteuerbescheide 2009 bis 2011

Zur Begründung wurde auf die Feststellungen der Außenprüfung im Betriebsprüfungsbericht vom 04.04.2014 und in diesem weiter auf die Niederschrift zur Schlussbesprechung verwiesen. Es wurde festgestellt, dass zwei Motorräder diversen Geschäftsfreunden kostenlos zur

Verfügung gestellt wurden. Das Finanzamt anerkannte zwar, dass die Aufwendungen für die Motorräder in der Absicht getätigt wurden geschäftliche Kontakte zu pflegen, allerdings sei ihnen ein repräsentativer Charakter beizumessen. Gemäß § 12 Abs. 1 Z 3 KStG 1988 seien die Aufwendungen im Ausmaß der Nutzung für Geschäftsfreunde nichtabzugsfähige Repräsentationsaufwendungen.

Weiters wurde festgestellt, dass Ausgaben für Sachgeschenke zu Werbezwecken nichtabzugsfähige Repräsentationsaufwendungen darstellen. Die Mitarbeiter der BF verfügen über ein großes Know-How. Gerade bei derartigen Tätigkeiten, die von dem besonderen Vertrauen des Auftraggebers in die Fähigkeit des Leistungserbringers gekennzeichnet sind, komme den im Wirtschaftsleben häufig anzutreffenden Sachgeschenken regelmäßig keine für die Auftragserteilung maßgebende Bedeutung zu. Vielmehr trete ein Werbeeffect deutlich hinter den der Repräsentation.

2. Mit Anbringen vom 19.05.2014 wurde über den damaligen steuerlichen Vertreter der BF Beschwerde gegen die Bescheide vom 22.04.2014 erhoben.

Es wurde auf die Ergebnisse der Vorprüfung bezüglich der Jahre 2007 und 2008 und die Berufung vom 14.04.2011 verwiesen. Damals sei in der Beschwerdevorentscheidung anerkannt worden, dass die Motorräder im Wesentlichen bei Messen für Kundengewinnspiele eingesetzt werden und ausschließlich verschiedenen Geschäftspartnern zur Verfügung gestellt werden.

Dieser Sachverhalt sei auch bereits Gegenstand einer Berufung betreffend die Jahre 2009 und 2010 (Berufung vom 25.1.2012) gewesen. Über einen Sachverhalt, der bereits einmal mit Berufung entschieden wurde, dürfe nach Meinung des steuerlichen Vertreters ohne Hervortreten neuer Tatsachen kein weiterer, geänderter Sachbescheid erlassen werden.

Bei den nicht anerkannten Aufwendungen für Kundengeschenke handle es sich um Bewirtungsaufwendungen anlässlich von Messen und andere Sachaufwendungen. Teilweise seien Kleinigkeiten in Geschenktaschen im Wert von ca. 20 Euro verpackt, mit Firmenaufschrift versehen und von den Außendienstmitarbeitern an Kunden verschenkt worden. Es werde beantragt für die Jahre 2009 einen Aufwand von 1.238,17 Euro (Vorsteuern: 261,42), 2010 iHv. 1.119,30 Euro (Vorsteuern: 156,18) und für 2011 iHv. 3.314,70 Euro (Vorsteuern: 519,76) steuerlich zuzulassen, sowie den betrieblichen Aufwand für die beiden Motorräder.

3. Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 18.10.2016 wurde die Beschwerde gegen die Sachbescheide als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt:

„Weder im Prüfungs- noch im Beschwerdeverfahren wurden Angaben bzw. Beweismittel vorgelegt, welche den geltend gemachten Aufwendungen für die Überlassung der im Betriebsvermögen befindlichen Motorräder einen Betriebsausgabencharakter verleiht. Vielmehr ist nach ständiger Rechtsprechung und herrschender Rechtslage davon auszugehen,

dass das vom Gesetzgeber in den §§ 20 Abs. 1 Z2 und Z3 EStG 1988 verankerte Abzugsverbot zum Tragen kommt. Nach ständiger Rechtsprechung sind unter dem Begriff "Repräsentationsaufwendungen" im Zusammenhalt mit der eigenen Bedeutung dieses Wortes alle Aufwendungen zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt sind, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern, es ihm also ermöglichen, zu "repräsentieren". Der rechtlichen Würdigung der in Rede stehenden Ausgaben vermag daher kein Widerspruch zur Rechtslage anzuhaften."

Ebenso wurde mit Beschwerdevereinsentscheidungen vom 18.10.2016 die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide als unbegründet abgewiesen mit der Begründung:

„Das Beschwerdebegehren wurde nicht begründet“.

4. Am 15.11.2016 wurde die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und die Entscheidung durch den Senat in mündlicher Verhandlung beantragt.

Ergänzend wurde vorgebracht, dass die Motorräder ausschließlich der Verkaufsförderung durch Kundengewinnspiele gedient hätten. Dieser Sachverhalt sei bereits Gegenstand einer Prüfung der Jahre 2009 und 2010 gewesen, weshalb keine neuen Tatsachen hervorgekommen seien.

Die Behörde habe nicht begründet, weshalb die Aufwendungen für Kundengeschenke und Verpflegung anlässlich von Messen nicht abzugsfähig sein sollten.

5. Am 12.05.2017 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und nahm im Wesentlichen wie folgt Stellung:

Die zwei Motorräder wurden mit den Anschaffungskosten von insgesamt brutto 41.000 Euro ins Betriebsvermögen der GmbH aufgenommen und die AfA und laufenden Kosten als Betriebsausgaben geltend gemacht. Begründet wurde dies von der BF mit der betrieblichen Verwendung in Form von Kundengewinnspielen zur Verkaufsförderung.

Nach Ansicht der Behörde stellt die kostenlose Zurverfügungstellung eines Motorrades ein Geschenk dar, das trotz der unbestrittenen betrieblichen Veranlassung einen repräsentativen Charakter hat.

Zum Vorbringen der BF, dass die Motorradaufwendungen in der stattgebenden Beschwerdevereinsentscheidung in Zusammenhang mit der vorhergehenden Außenprüfung anerkannt wurden, weist die Behörde darauf hin, dass die rechtliche Würdigung des Sachverhaltes aufgrund der Außenprüfung der Jahre 2009 bis 2011 nicht vergleichbar ist.

Ebenso seien die am Werbungskonto verbuchten Geschenke in Form von Wein, Spirituosen, Süßigkeiten und Gutscheinen nichtabzugsfähige Repräsentationsaufwendungen. Dabei wurde

von der Außenprüfung davon ausgegangen, dass es sich um Sachgeschenke (Flaschenwein, Schokolade, Geschenkboxen) handle und nicht um Aufwendungen für die Kundenbewirtung anlässlich von Messen.

Die Wiederaufnahmen der Verfahren seien aus den im Außenprüfungsbericht angegebenen Gründen zu Recht erfolgt.

6. Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichts vom 03.12.2018 wurde die Rechtssache der nun zuständigen Gerichtsabteilung zugeteilt.

7. Mit E-Mail vom 25.03.2022 nahm der gegenwärtige steuerliche Vertreter zum Vorlagebericht des Finanzamtes Stellung und gab an, dass der Sachverhalt unstrittig sei. Die mit den Motorrädern und Sachgeschenken zusammenhängenden Aufwendungen seien betrieblicher Werbeaufwand und daher abzugsfähig.

8. Mit Telefax vom 04.04.2022 nahm der steuerliche Vertreter den Antrag auf Entscheidung durch den Senat zurück.

9. Am 15.06.2022 fand die mündliche Verhandlung statt. Der Vertreter der BF brachte vor, dass die Verlosungen zum Blickfang bei Messen durchgeführt worden seien. Werbung müsse heutzutage auffällig sein, daher sei der Werbeaufwand betrieblich veranlasst und habe kaum eine repräsentative Komponente. Bei den Messeständen wurden auch Schokolade und Weinflaschen mit Etiketten des Unternehmens verschenkt. In den Einkommensteuerrichtlinien in Randziffer 4864 stehe, dass Ausgaben in Zusammenhang mit Spielgewinnen und Schenkungen, die zu keinen Einkünften iSd EStG 1988 führen, nicht abzugsfähig sind. Im Umkehrschluss seien derartige Aufwendungen abzugsfähig, wenn sie beim Gewinner bzw. Beschenkten unter eine Einkunftsart fallen. Die Spielgewinne der Kunden bei berufsspezifischen Messen seien Betriebseinnahmen, daher seien die Aufwendungen bei der BF abzugsfähig.

Der Amtsvertreter verwies im Wesentlichen auf das bisherige Vorbringen und die strenge Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu Repräsentationsaufwendungen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1. Die Beschwerdeführerin vertreibt pneumatische, hydraulische und mechanische Spannelemente und Normteile für die Fertigungstechnik.

Der Betriebsgegenstand umfasst nicht den Handel oder die Reparatur von Motorrädern oder den Handel bzw. Produktion von Wein oder Schokolade.

2. Im Jahr 2007 wurden von der BF zwei Motorräder angeschafft. Die damit zusammenhängenden Aufwendungen wurden in den Folgejahren steuerlich abgesetzt. Diese Motorräder werden überwiegend zur Verkaufsförderung bei Kundengewinnspielen anlässlich von Messen eingesetzt und verschiedenen Geschäftspartnern zur Verfügung gestellt. Die auf die Kundengewinnspiele entfallenden Aufwendungen wurden vom Finanzamt in folgender Höhe nicht anerkannt:

	2009	2010	2011
Motorrad Harley	6.071,21	3.253,45	4.850,09
Motorrad KTM	3.192,57	3.223,10	1.765,08
Summe Aufwendungen	9.263,78	6.476,55	6.615,17

3. Die BF tätigte in den Streitjahren folgende Ausgaben für Werbegeschenke -überwiegend Weinflaschen und Schokolade- und machte folgende damit zusammenhängende Vorsteuern geltend:

	2009	2010	2011
Konto Werbung	3.881,05	1.319,30	4.852,02
Vorsteuer	305,54	156,18	552,94

Diese Aufwendungen betreffen teilweise Geschenktaschen im Wert von jeweils ca. 20 Euro, die von Außendienstmitarbeitern an Kunden in der Zeit vor Weihnachten anlässlich von Besprechungen verschenkt werden und teilweise Weinflaschen und Schokolade, die bei den berufsspezifischen Messen an die Besucher verschenkt wurden. Diese Ausgaben und Vorsteuern wurden vom Finanzamt nicht anerkannt.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den aktenkundigen Unterlagen und wurde bei der mündlichen Verhandlung von den Parteien als unstrittig anerkannt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu den Wiederaufnahmebescheiden

Bezüglich der Bescheide über die Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren 2009 und 2010 bringt die BF vor, dass der Sachverhalt bezüglich der Motorräder bereits Gegenstand einer Berufung für die Jahre 2009 und 2010 (Berufung vom 25.1.2012) gewesen sei und über einen Sachverhalt, der bereits einmal mit Berufung entschieden wurde, dürfe ohne Hervortreten neuer Tatsachen kein weiterer, geänderter Sachbescheid erlassen werden.

Bezüglich der übrigen Wiederaufnahmebescheide wird keine Begründung im Rechtsmittel angegeben, daher ist die Beschwerde gegen diese Bescheide jedenfalls als unbegründet abzuweisen.

In den Körperschaftsteuerbescheiden 2009 und 2010 vom 16.01.2012 wurden die Aufwendungen für die Motorräder mit der Begründung, dass die Motorräder nicht betriebsnotwendig seien, nicht anerkannt, dem dagegen erhobenen Rechtsmittel wurde mit Berufungsvorentscheidungen vom 15.02.2013 jedoch stattgegeben. Dieser Sachverhalt war also der belangten Behörde bereits bekannt und wurde nur anders rechtlich beurteilt.

Gemäß § 303 Bundesabgabenordnung kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren bereits vorhanden waren und später 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.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften.

Solche Tatsachen sind beispielsweise getätigte Ausgaben, die als Betriebsausgaben geltend gemacht wurden.

Die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren verweisen zur Begründung auf den Betriebsprüfungsbericht und dieser auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung. Als neu hervorgekommene Tatsachen werden nicht nur die Aufwendungen bezüglich der Motorräder angeführt, sondern auch die Ausgaben für die Sachgeschenke.

Auch unter der Annahme, dass der Sacherhalt bezüglich der Motorräder in den abgeschlossenen Körperschaftsteuerverfahren der Veranlagungszeiträume 2009 und 2010 bereits bekannt war, ist die Wiederaufnahme dieser Verfahren durch das Finanzamt dennoch berechtigt.

Neu in der abgabenrechtlichen Prüfung hervorgekommen ist nämlich die Tatsache, dass Ausgaben für Sachgeschenke iHv. 3.881 Euro im Jahr 2009 und iHv. 1.319 Euro im Jahr 2010 steuerlich geltend gemacht wurden.

Der VwGH hat hinsichtlich der Auswirkungen der Wiederaufnahmsgründe auf das Ermessen Änderungen gegenüber den erklärten Gewinnen von jeweils unter 1 % als relativ geringfügig bzw. unbedeutend bezeichnet (VwGH 12.4.1994, 90/14/0044).

Die Auswirkungen dieses Wiederaufnahmsgrundes sind in Hinblick auf den Bilanzgewinn 2009 iHv. 74.234 Euro den Bilanzgewinn iHv. 123 Euro im Jahr 2010 nicht als geringfügig zu beurteilen.

Die Beschwerde gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren 2009 und 2010 ist deshalb abzuweisen.

3.2. Zu den Sachgeschenken

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 3 KStG 1988 sind Repräsentationsaufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Der pauschale Verweis in § 12 Abs 1 Z 3 KStG 1988 übernimmt daher grundsätzlich den gesamten Rechtsbestand zu § 20 Abs 1 Z 3 EStG 1988.

Geschenke aus betrieblichem Anlass (zB für Werbezwecke) wären grundsätzlich Betriebsausgaben. Seit 1976 sind allerdings generell Repräsentationsaufwendungen unabhängig von ihrer betrieblichen Veranlassung nicht mehr abzugsfähig (AbgÄG 1975, BGBl 1975/636). Das EStG 1988 hat das Abzugsverbot in § 20 Abs 1 Z 3 erster Satz übernommen, nur für die Bewirtung von Geschäftsfreunden sieht das Gesetz § 20 Abs 1 Z 3 zweiter Satz eine Ausnahme vor, wenn „die Bewirtung der Werbung dient“; andere Repräsentationsaufwendungen sind nach dem Gesetzeswortlaut selbst dann nicht abzugsfähig, wenn sie der Werbung dienen (zB, VwGH 3.5.2000, 98/13/0198).

Der VwGH folgt im Ergebnis der geänderten Rechtslage und vertritt in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass kleinere Sachgeschenke, die auf Grund bestehender beruflicher Beziehungen bei besonderen Gelegenheiten, wie Weihnachten, Neujahr, Beförderung, Pensionierung, Geburtstag etc gemacht werden, durch die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Geschenkgebers bedingte Aufwendungen der Lebensführung sind, woraus der VwGH folgert, dass es sich (deshalb) um Repräsentationsaufwendungen iSd § 20 Abs 1 Z 3 EStG 1988 handelt (deutlich VwGH 2.12.1970, 1223/70, 1971, 158), für die es

ohne Bedeutung ist, dass sie möglicherweise geeignet sind, auch den Beruf des Geschenkgebers oder seine Tätigkeit zu fördern (VwGH 29.1.1991, 89/14/0088). Auf Basis des § 20 Abs 1 Z 3 EStG 1988 hat der VwGH daher die Abzugsfähigkeit von kleineren Sachgeschenken an Kunden, Klienten und deren Mitarbeiter (VwGH 24.11.1999, 96/13/0115) verneint.

Die Verwaltungspraxis war allerdings schon bisher großzügiger; übliche Weihnachts- bzw. Neujahrgeschenke, wie Kalender, Flaschenweine, Bonbonnieren an Geschäftsfreunde sowie Weihnachtskarten wurden unabhängig von § 20 Abs 1 Z 3 als abzugsfähiger Werbeaufwand anerkannt (siehe auch EStR 2000 Rz 4810 betreffend Kalender und Kugelschreiber mit Firmenaufschrift); in VwGH 11.7.1995, 91/13/0145, spricht der Verwaltungsgerichtshof allerdings von einer „als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung“. (Doralt, § 20, Rz. 163 „Geschenke“).

Die verschenkten Weinflaschen haben keine wesentliche Werbewirkung.

Da Betriebsgegenstand der BF nicht die Erzeugung oder der Vertrieb von Wein ist, können die verschenkten Flaschen nicht Teil der Produkt- oder Leistungsinformation darstellen.

Der VwGH vertritt in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, dass Aufwendungen für Weinflaschen "wem gegenüber auch immer sie verschenkt werden", jedenfalls Repräsentationsaufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 darstellen (zB. VwGH 26.09.2000, 94/13/0260 und VwGH 31.07.2012, 2008/13/0069). An dieser Beurteilung vermag auch der Umstand, dass auf den verschenkten Weinflaschen Etiketten angebracht sind, die auf die BF und ihre Produkte hinweisen, nichts zu ändern (zB. BFG 1.2.2016, RV/5100877/2013 und BFG 21.10.2014, RV/5101320/2012).

Die Aufwendungen für Wein, Schokolade und ähnliche Sachgeschenke sind daher nicht abzugsfähig.

3.3. Zu den Aufwendungen für die Motorräder

Die Aufwendungen für die Motorräder haben nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts im gegenständlichen Fall keine wesentliche Werbewirkung, weil Betriebsgegenstand der BF nicht die Erzeugung von oder der Handel mit Motorrädern ist.

Der Ansicht der belangten Behörde ist zuzustimmen, dass die kostenlose Zurverfügungstellung eines Motorrades ein Geschenk und nicht Teil der Produkt- oder Leistungsinformation darstellt.

Trotz einer betrieblichen Veranlassung im Rahmen von Messeveranstaltungen haben diese Aufwendungen einen repräsentativen Charakter und sind daher nicht abzugsfähig.

Zum Vorbringen des Vertreters der BF in der mündlichen Verhandlung, dass die Verlosungsgewinne bei den Besuchern von berufsspezifischen Messen steuerbare Einnahmen seien und die damit zusammenhängenden Aufwendungen daher im Umkehrschluss aus

Randziffer 4864 der Einkommensteuerrichtlinien bei der BF abzugsfähig seien, ist Folgendes anzumerken:

Dem Vertreter der BF ist darin zuzustimmen, dass Preise für besondere berufliche Leistungen der Einkommensteuer unterliegen, ebenso Preise, die im Rahmen eines Wettbewerbes durch eine Jury für eine konkrete Einzelleistung zuerkannt werden (zB Preise im Rahmen eines Architekten- oder Musikwettbewerbes, Literaturpreise, Journalistenpreise oder Filmpreise) (Doralt, EStG 22. Lieferung, zu § 2, Rz. 12/2).

Die Steuerbarkeit von Preisen setzt aber einen untrennbaren Zusammenhang mit einer Einkunftsart oder einen Leistungsaustausch voraus.

Der Besuch einer berufsspezifischen Messe wird in der Regel im Zusammenhang mit einer Einkunftsart stehen, außer der Besuch erfolgt aus privatem Interesse.

Allerdings wird am Gewinnspiel nicht automatisch anlässlich des Besuchs teilgenommen, sondern es ist für die Teilnahme ein separater Akt erforderlich (z.B. Ziehen eines Loses, Drehen eines Glücksrades, Ausfüllen eines Teilnahmezettels).

Durch diesen freiwilligen Akt wird nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts der unmittelbare Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit unterbrochen.

Ein Leistungsaustausch ist im gegenständlichen Fall nicht erkennbar, weil der Gewinner durch die Teilnahme am Glücksspiel keine nennenswerte Leistung erbringt.

Der Gewinn einer zeitweisen Nutzung eines Motorrades ist daher im gegenständlichen Fall nicht steuerbar und die damit zusammenhängenden Aufwendungen sind folglich nicht abzugsfähig.

3.4. 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.

Das Erkenntnis folgt der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu Repräsentationsaufwendungen, eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt daher nicht vor.

Linz, am 22. Juni 2022