

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht **hat** durch den Richter Mag. Christian Seywald in der Beschwerdesache **\*\*\*Bf1\*\*\***, **\*\*\*Bf1-Adr\*\*\*** vertreten durch **\*\*\*6\*\*\***, **\*\*\*5\*\*\***, **über** die Beschwerde vom 23. August 2019 gegen den Haftungsbescheid vom 16.07.2019 des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 zur Geltendmachung der Haftung für Kapitalertragsteuer des Zeitraumes 2015 bis 2017 sowie gegen folgende Bescheide des Finanzamtes **\*\*\*7\*\*\*** vom 25. Juni 2019 zu Steuernummer **\*\*\*BF1StNr1\*\*\***:

- Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2015,
- Körperschaftsteuerbescheid 2015,
- Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2016,
- Körperschaftsteuerbescheid 2016,
- Körperschaftsteuerbescheid 2017,

nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 11. Dezember 2023 in Anwesenheit des Schriftführers **\*\*\*g\*\*\***

### **a) beschlossen:**

Die Beschwerde wird – soweit sie sich gegen den Haftungsbescheid vom 16.07.2019 des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 richtet – gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO als nicht zulässig zurückgewiesen.

### **b) zu Recht erkannt:**

Der Beschwerde wird – soweit sie sich gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2015 und den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2016 und den Körperschaftsteuerbescheid 2017 richtet – stattgegeben.

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO werden

- der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2015 aufgehoben,
- der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2016 aufgehoben und
- der Körperschaftsteuerbescheid 2017 wie folgt abgeändert.

Die Körperschaftsteuer für das Jahr 2017 wird mit 8.508,00 Euro festgesetzt. Die Bemessungsgrundlagen hierfür sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

**c) beschlossen:**

Die Beschwerde wird – soweit sie sich gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2015 und den Körperschaftsteuerbescheid 2016 richtet – gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.

**d)** Gegen diese Entscheidungen ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 in Verbindung mit Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

**1)**

Die beschwerdeführende Gesellschaft mit beschränkter Haftung (Beschwerdeführerin, abgekürzt: Bf.) hatte laut Firmenbuch von 26.11.2002 bis 21.04.2022 ihren Sitz und ihre Geschäftsanschrift in der Gemeinde \*\*\*1\*\*\*. Seit 21.4.2022 hat sie ihren Sitz und ihre Geschäftsanschrift in der Gemeinde Wien. Seit 26.11.2002 bzw. 18.11.2003 ist Herr \*\*\*3\*\*\* als einziger Geschäftsführer und Gesellschafter der Bf. eingetragen. (Firmenbuchauszug vom 29.9.2023: BFG-Akt Bl. 111 ff)

**2)**

Steuerliche Vertreterin der Bf. ohne Zustellungsvollmacht war bis Oktober 2023 die \*\*\*4\*\*\*, \*\*\*5\*\*\*. Ab November 2023 ist die \*\*\*6\*\*\*, \*\*\*5\*\*\*, steuerliche Vertreterin der Bf. ohne Zustellungsvollmacht.

**3)**

Die Geschäftstätigkeit der Bf. besteht darin, Geschäftsräumlichkeiten zu mieten und zu vermieten.

**4)**

In der am 17.11.2016 elektronisch beim Finanzamt eingelangten Körperschaftsteuererklärung

der Bf. für 2015 (BFG-Akt Bl. 49-51) erklärte die Bf. einen Bilanzgewinn und zugleich Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von 262.859,51 Euro sowie anrechenbare Kapitalertragsteuer (KESt) in Höhe von 2,55 Euro. Bei der Kennzahl 9200 (Werbe- und Repräsentationsaufwendungen) gab die Bf. 48.328,27 Euro an.

**5)**

Das Finanzamt \*\*\*7\*\*\* erließ an die Bf. den erklärungsgemäßen, mit 27. Jänner 2017 datierten Körperschaftsteuerbescheid 2015, welcher unter Ansatz eines Einkommens in Höhe von 262.859,51 Euro die Körperschaftsteuer für 2015 mit 65.712,00 Euro festsetzte (BFG-Akt Bl. 52 f.).

**6)**

In der am 10.01.2018 elektronisch beim Finanzamt eingelangten Körperschaftsteuererklärung der Bf. für 2016 (BFG-Akt Bl. 60-62) erklärte die Bf. einen Bilanzgewinn und zugleich Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von 96.282,80 Euro sowie anrechenbare KESt in Höhe von 2,42 Euro. Bei der Kennzahl 9200 (Werbe- und Repräsentationsaufwendungen) gab die Bf. 48.142,33 Euro an.

**7)**

Das Finanzamt \*\*\*7\*\*\* erließ an die Bf. den erklärungsgemäßen, mit 18. April 2018 datierten Körperschaftsteuerbescheid 2016, welcher unter Ansatz eines Einkommens in Höhe von 96.282,80 Euro die Körperschaftsteuer für 2016 mit 24.068,00 Euro festsetzte (BFG-Akt Bl. 63 f.).

**8)**

In der am 10.12.2018 elektronisch beim Finanzamt eingelangten Körperschaftsteuererklärung der Bf. für 2017 (BFG-Akt Bl. 70 bis 72) erklärte die Bf. einen Bilanzgewinn und zugleich Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von 34.063,64 Euro sowie anrechenbare KESt in Höhe von 7,58 Euro. Bei der Kennzahl 9200 (Werbe- und Repräsentationsaufwendungen) gab die Bf. 48.000,00 Euro an.

**9)**

Auf dem Steuerkonto der Bf. erfolgte in den Jahren 2015 bis 2017 (BFG-Akt Bl. 97-99) keine Buchung mit Abgabenart KA (Kapitalertragsteuer). Eine Anmeldung von Kapitalertragsteuer im Sinne des § 96 Abs. 3 EStG 1988 ist auch nicht ersichtlich.

**10)**

Bei der Bf. wurde eine abgabenbehördliche Außenprüfung durchgeführt und mit Schlussbesprechung am 12.4.2019 und Prüfungsbericht vom 28.6.2019 abgeschlossen.

**11)**

Aus der ersten Seite der Niederschrift über die Schlussbesprechung ist zu entnehmen, dass die

Betriebsprüferin eine Bedienstete des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 war. Auf der zweiten Seite der Niederschrift steht handgeschrieben: „Nichtanerkennung der Werbekosten als Betriebsausgabe in Höhe von jährlich 48.000,- in den Prüfungsjahren 2015 und 2016. 2017 erfolgt Berichtigung gem. § 295 BAO.

*Begründung siehe BP-Bericht.“*

## **12)**

In Tz 1 des Prüfungsberichtes (abgekürzt: BP-Bericht) vom 28. Juni 2019 führte die Prüferin aus:

*„Tz. 1 Werbung -Verdeckte Gewinnausschüttung*

*An Werbung wurden in den Prüfungsjahren 2015 und 2016, sowie im Veranlagungsjahr 2017 Aufwendungen in Höhe von jeweils € 48.000.- / Jahr als Betriebsausgaben in Abzug gebracht. Eine Vorsteuer wurde aus diesem Titel nicht gezogen.*

*Diese getätigten Ausgaben betreffen Zuwendungen an den SportvereinX*

*StraßeSportvereinX*

*GemeindeSportvereinX*

*Als Gegenleistung sind Tafeln mit dem Logo der geprüften Firma aufgestellt.*

*Die Mittelverwendung diente nach eigener Aussage des Gesellschafter- GF zur Unterstützung eines guten Freundes, womit eindeutig eine überwiegend private Veranlassung unterstellt werden kann.*

*Unter dem Begriff der Werbung ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine Produkt- und Leistungsinformation, also eine auf die betriebliche, bzw. berufliche Tätigkeit bezogene Informationserbringung zu verstehen.*

*Der getätigte Aufwand steht in keinem ursächlichen, werbewirksamen Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit der geprüften GmbH.*

*Wie am vorgelegtem Foto ersichtlich, ist die Tafel unter dem Firmenlogo " \*\*\*8\*\*\* " mit einem markanten persönlichen Schriftzug " by \*\*\*3\*\*\* " mit dem Namen des Gesellschafter-GF versehen.*

*Daraus ist das aus objektiven Merkmalen ableitbare Motiv für das Sponsoring das Interesse des Gesellschafter-GF, sich als Mäzen in der Öffentlichkeit zu präsentieren und dadurch gesellschaftliches Ansehen zu erringen , zu sehen.*

*Der als Werbung abgesetzte Aufwand stellt somit eine verdeckte Gewinnausschüttung dar.*

*Ergänzend zur Niederschrift vom 12.04.2019 wird die Kest für die in diesem Zusammenhang stehende Verdeckte Ausschüttung von der GmbH getragen.“*

## **13)**

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO wurde im BP-Bericht ausgeführt:

*„Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume sind Feststellungen*

*getroffen worden, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO erforderlich machen. Die Kenntnis der in den bezeichneten Feststellung bzw. in der gesonderten*

*Begründung angeführten Wiederaufnahmetatbestände (gem. § 303 Abs. 1 lit. a bis c BAO)*

*hätte allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens im Spruch anders lautende Bescheide herbeigeführt.*

<i>Abgabenart</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Feststellung</i>
<i>Körperschaftsteuer</i>	<i>2015</i>	<i>Tz 1</i>
<i>Körperschaftsteuer</i>	<i>2016</i>	<i>Tz 1</i>
<i>Körperschaftsteuer</i>	<i>2017</i>	<i>Tz 1</i>

*Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessenabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.“*

#### **14)**

Die im BP-Bericht dargestellten steuerlichen Auswirkungen (inklusive Zusammenstellung der rechnerischen Darstellung) können folgendermaßen zusammengefasst werden:

- Körperschaftsteuer 2015: Löschung der anrechenbaren KESt in Höhe von 2,55 Euro; Erhöhung des Bilanzgewinnes (=Gesamtbetrag der Einkünfte) um die nicht anerkannten Werbe-/Repräsentationsaufwendungen (48.000,00 Euro) auf 310.859,51 Euro.
- KESt 12/2015: 16.000,00 Euro.
- Körperschaftsteuer 2016: Erhöhung des Bilanzgewinnes (=Gesamtbetrag der Einkünfte) um die nicht anerkannten Werbe-/Repräsentationsaufwendungen (48.000,00 Euro) auf 144.282,80 Euro.
- KESt 12/2016: 18.207,00 Euro.
- Körperschaftsteuer 2017: Erhöhung des Bilanzgewinnes (=Gesamtbetrag der Einkünfte) um die nicht anerkannten Werbe-/Repräsentationsaufwendungen (48.000,00 Euro) auf 82.063,64 Euro.
- KESt 12/2017: 18.207,00 Euro.

#### **15)**

Nach der Außenprüfung erging folgender, mit 16.07.2019 datierter und von der Betriebsprüferin unterschriebener *Haftungsbescheid* (bzw. als Konsequenz der Fehlzustellung und der mangelnden Heilung des Zustellmangels: *unwirksames Schreiben, das die äußere Form und den Inhalt eines Haftungsbescheides hatte*) mit insbesondere folgendem Inhalt (BFG-Akt Bl. 9): Als Behörde ist das Finanzamt Wien 2/20/21/22 angegeben. Für den Zeitraum 2015 bis 2017 werde die Bf. zur Haftung für Kapitalertragsteuer in Höhe von 52.414,00 Euro herangezogen. Als Adressat ist die Bf. z.H. StbGmbH4 angegeben.

Die (vermeintliche) Bescheidausfertigung kam am 18. Juli 2019 per Post der damaligen steuerlichen Vertreterin der Bf. körperlich zu. Aus der aktenkundigen Zweitschrift ist erkennbar, dass keine Ausfertigung mit Amtssignatur erzeugt worden sein kann.

#### 16)

Die damalige steuerliche Vertretung der Bf. (\*\*4\*\*) war nicht zustellungsbevollmächtigt (BFG-Akt Bl. 174 f).

#### 17)

Auch die nunmehrige steuerliche Vertretung der Bf. (\*\*6\*\*) ist nicht zustellungsbevollmächtigt (vgl. Abschnitt 35).

#### 18)

Weiters ergingen nach der Außenprüfung folgende, mit 25. Juni 2019 datierte Bescheide, welche als Behörde das Finanzamt \*\*7\*\* sowie als Adressat und Empfänger die Bf. mit ihrer eigenen, damaligen Anschrift enthielten:

- **(18.1)** Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2015 (BFG-Akt Bl. 10), welcher folgende Begründung enthielt: *„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (1) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.“*
- **(18.2)** Körperschaftsteuerbescheid 2015 (BFG-Akt Bl. 11 f.), welcher die Körperschaftsteuer für 2015 mit 77.715,00 Euro auf Basis des Einkommens in Höhe von 310.859,51 Euro festsetzte und folgende Begründung enthielt: *„Die Veranlagung erfolgte unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.“*
- **(18.3)** Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2016 (BFG-Akt Bl. 13), welcher die gleiche Begründung wie der Bescheid ad 18.1 enthielt.
- **(18.4)** Körperschaftsteuerbescheid 2016 (BFG-Akt Bl. 14 f.), welcher die Körperschaftsteuer für 2016 mit 36.068,00 Euro auf Basis des Einkommens in Höhe von 144.282,80 Euro festsetzte und die gleiche Begründung wie der Bescheid ad 18.2 enthielt.
- **(18.5)** Körperschaftsteuerbescheid 2017 (BFG-Akt Bl. 16 f.), welcher die Körperschaftsteuer für 2017 mit 20.508,00 Euro auf Basis des Einkommens in Höhe von

82.063,64 Euro festsetzte sowie zunächst die gleiche Begründung wie der Bescheid ad 18.2 und zusätzlich folgende Begründung enthielt: „Auf die Niederschrift vom 12.04.2019 wird verwiesen. Der Werbeaufwand iHv. 48.000,- wird nicht anerkannt.“

### 19)

In der Beschwerdeschrift vom 23. August 2019 (vgl. Abschnitt 21) wurde zur Zustellung der Bescheide vom 25. Juni 2019 irrtümlich vorgebracht, dass sie am 25.5.2019 in die Databox gestellt und von der Bf. am 26.5.2019 abgerufen worden wären. Seitens der Bf. wurde dies mit ergänzendem Schreiben vom 26. August 2019 (BFG-Akt Bl. 124 und 134) richtiggestellt, wonach die Bescheide am 25. Juni 2019 in die Databox gestellt und von der Bf. am 26. Juni 2019 abgerufen worden seien.

### 20)

Die – hierbei von der \*\*\*4\*\*\* vertretene – Bf. beantragte mit Schreiben vom 5. Juli 2019 (BFG-Akt Bl. 123), die Frist zur Erhebung einer Beschwerde gegen die fünf Bescheide vom 25. Juni 2019 (vgl. Abschnitt 18) bis zum 30. August 2019 zu verlängern. Diese Fristverlängerung wurde vom Finanzamt laut dessen Auskunft „stillschweigend“ gewährt.

### 21)

Die – hierbei von der \*\*\*4\*\*\* vertretene – Bf. erhob mit Schreiben vom 23. August 2019 (=auch Eingangsstempel; BFG-Akt Bl. 18 ff) Beschwerde

- **(21.1)** gegen die Bescheide vom 25. Juni 2019 zur Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2015 bzw. 2016 mit dem Antrag, diese Bescheide ersatzlos aufzuheben;
- **(21.2)** in eventu gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2015 und 2016 vom 25. Juni 2019 für den Fall, dass der Beschwerde gegen die zugrundeliegenden Wiederaufnahmebescheide nicht stattgegeben würde, mit der Anfechtung der Nichtanerkennung der Werbeaufwendungen für Sponsortätigkeiten sowie mit dem Antrag nach ersatzloser Aufhebung der Körperschaftsteuerbescheide 2015 und 2016, sodass die ursprünglichen, erklärungsgemäßen Bescheide wieder in Rechtskraft erwachsen könnten;
- **(21.3)** gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2017 vom 25. Juni 2019 mit der Anfechtung der Nichtanerkennung der Werbeaufwendungen für Sponsortätigkeiten sowie mit dem Antrag nach Aufhebung des Bescheides und der Festsetzung der Einkünfte gemäß der am 10.12.2018 eingebrachten Körperschaftsteuererklärung für 2017;
- **(21.4)** gegen den Haftungsbescheid für den Zeitraum 2015 – 2017 vom 16. Juli 2019, der – trotz nicht vorhandener Zustellvollmacht – am 18. Juli 2019 bei der steuerlichen Vertreterin eingegangen sei, sodass der Fristenlauf für die Beschwerde gegen diesen Bescheid noch nicht begonnen habe, mit Anfechtung der Festsetzung von KEST für die nicht anerkannten Betriebsausgaben sowie mit dem Antrag nach ersatzloser Aufhebung des Haftungsbescheides.

22)

Die Beschwerde vom 23. August 2019 wurde folgendermaßen begründet:

- **(22.1)** hinsichtlich Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2015 und 2016: Mit keinem Wort werde auf etwaige neu hervorgekommene Tatsachen verwiesen, die eine Wiederaufnahme rechtfertigten. Durch die Offenlegung des Werbeaufwandes in den Steuererklärungen sei dieser der Behörde bekannt gewesen. Die Behörde hätte mittels Vorhaltes eine Klärung der Abzugsfähigkeit vor Erlassung der ursprünglichen Körperschaftsteuerbescheide vornehmen können.
- **(22.2 und 22.3)** hinsichtlich der Körperschaftsteuer(sach)bescheide: Die Bf. habe mit dem SportvereinX eine Vereinbarung getroffen, wonach dieser als Gegenleistung für die erhaltenen Zuwendungen Werbetafeln mit dem Logo der Bf. aufstelle.

Weiters wurde betreffend KSt-Bescheide vorgebracht: *„Im Gegensatz zu einer Spende, die aus privaten Motiven getätigt wird und keine wirtschaftliche Gegenleistung vorsieht, treten beim Sponsoring kommerzielle Überlegungen in den Vordergrund. Sponsorzahlungen sind dann als Betriebsausgabe abzugsfähig, wenn diese im betrieblichen Interesse erfolgen, eine angemessene Gegenleistung vorliegt und der Empfänger in der Lage ist, eine entsprechende Breitenwirkung zu erzielen.*

*Die Werbeleistung, die unsere Mandantin erhielt, bestand im Aufstellen von Werbetafeln, im Vereinsgebäude sowie bei Siegerehrungen im Rahmen von Sportveranstaltungen. Da die sportvereinigungX mit ihren Wettkämpfern sowohl bei den Altersklasse Meisterschaften als auch an der allgÖstMeisterschaft teilnimmt, erfolgt regelmäßig eine Berichterstattung über diese Wettkämpfe in der Presse, wo auch die Nennung des Sponsors erfolgte (siehe beiliegende Fotos). Sportliche Veranstaltungen, die ihren Niederschlag in den Massenmedien finden, besitzen die nötige Breitenwirkung (vgl. Blazina in So prüft die Finanz, 4.9.2 Sponsoring).*

*Der Unterstellung der Betriebsprüfung, dass eine überwiegend private Veranlassung den Zahlungen zu Grunde liegt, muss widersprochen werden. Die Gesellschaft hat sich als Sponsoringpartner den Sportverein\_X ausgesucht, da sie damit ihre Bekanntheit im Bezirk \*\*\*10\*\*\* erhöhen und dadurch mehr Möglichkeiten zu Geschäftsabschlüssen erhalten wollte. Viele Kinder trainieren regelmäßig im Verein, werden von Ihren Eltern hingebacht und auch wieder abgeholt. Familie und Freunde kommen zu den Wettkämpfen und sehen die Werbung für unsere Mandantin. Wenn mit diesen Zahlungen Kinder in ihrer sportlichen Entwicklung unterstützt werden, ist dies ein positiver und gewollter Nebeneffekt, aber sicherlich nicht der Hauptzweck der Sponsortätigkeit.*

*Von der Betriebsprüfung wird angeführt, dass kein ursächlicher werbewirksamer Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit der geprüften Gesellschaft besteht und aus der Tatsache, dass neben dem Unternehmen auch der Name des Geschäftsführers auf den Werbetafeln angeführt wird, leitet sie ab, dass es sich um einen steuerlich nicht*



*anzuerkennenden Aufwand handelt und darüber hinaus um eine verdeckte Gewinnausschüttung.*

*Dabei verkennt die Betriebsprüfung jedoch, dass der Erfolg des Unternehmens von der Bekanntheit der Gesellschaft und den (guten) Kontakten des Gesellschafter-Geschäftsführers abhängt, ohne die keine erfolgreichen Geschäfte abgeschlossen werden könnten. Nur wenn die Gesellschaft mit ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer in Verbindung gebracht wird, kann sie Gelegenheiten entsprechend wahrnehmen.“*

Auf der letzten Seite der Beschwerdeschrift vom 23. August 2019 wurde für sämtliche Beschwerden eine mündliche Verhandlung sowie die Entscheidung durch den gesamten Senat beantragt.

### **23)**

Im Vorlageantrag vom 12. April 2021 (vgl. Abschnitt 30) wird auf eine Ergänzung vom 26.8.2019 zur Beschwerde Bezug genommen. Eine solche Ergänzung war zunächst in den vom Finanzamt dem BFG vorgelegten Akten nicht enthalten. Die Ergänzung vom 26.8.2019, deren Inhalt in Abschnitt 19 dargestellt wird, wurde in Reaktion auf den Vorhalt des BFG vom 2. Oktober 2023 seitens des Finanzamtes (BFG-Akt Bl. 124) und seitens der Bf. (BFG-Akt Bl. 134) beim BFG eingereicht.

### **24)**

Das Finanzamt Österreich (Rechtsnachfolger u.a. des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 und des Finanzamtes \*\*\*7\*\*\*) erließ eine abweisende, mit 16.03.2021 datierte Beschwerdevor-entscheidung (BFG-Akt Bl. 24) zur Beschwerde vom 23.08.2019 gegen den Haftungsbescheid für 2015 bis 2017 vom 16.07.2019. Die Zustellung erfolgte an die Bf.

Darin wurde zur rechtlichen Würdigung ausgeführt:

*„Gem. § 201 Abs. 1 BAO kann von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder, wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist. Gem. § 201 Abs. 2 BAO kann die Festsetzung erfolgen, wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen.*

*§ 201 BAO gilt auch sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Hierbei sind Nachforderungen mittels Haftungsbescheid geltend zu machen.*

*Im Falle einer Bescheiderlassung nach § 201 Abs. 2 Z 3 iVm § 202 BAO ist entscheidend, ob und gegebenenfalls welche für das Finanzamt seit der Selbstbemessung neu hervorgekommenen Umstände seitens des Finanzamtes dargetan wurden, die als Wiederaufnahmegrund geeignet sind (vgl. VwGH 18.12.2017, Ra 2017/15/0063).*

*Gem. § 303 Abs. 1 lit b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind. In sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO ist bei selbstzuberechnenden Abgaben auf den Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages abzustellen.*

*Es ist richtig, wenn die Beschwerdeführerin in der Beschwerde anführt, dass bereits in den Erklärungen zur Körperschaftsteuer der Aufwand in Höhe von € 48.000,-- per anno enthalten war. Dies alleine steht jedoch nicht einer Wiederaufnahme des Verfahrens aufgrund neu hervorgekommener Tatsachen im Wege, da die Abgabenbehörde nicht vor Bescheiderlassung verpflichtet ist jeden geltend gemachten Aufwand mittels Vorhalt abzuklären. Dafür spricht die in der Bundesabgabenordnung verankerte Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht. Die Feststellung der nicht betrieblich veranlassten Leistungen an den Sportverein wurden dem Finanzamt erst im Zuge der Außenprüfung bekannt, weswegen die Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2015 und 2016 wiederaufgenommen und neue Erstbescheide erlassen wurden.*

*Weiters liegt es im Ermessen der Abgabenbehörden die Kapitalertragsteuer mittels Haftungsbescheid oder beim Steuerpflichtigen direkt festzusetzen. Im Rahmen des Ermessens sind vor allem verwaltungsökonomische Überlegungen und Überlegungen betreffend die Einbringlichkeit zu treffen. Wenn die Einbringlichkeit bei der Körperschaft nicht von vorn herein ausgeschlossen werden kann, spricht die Verwaltungsökonomie für einen Haftungsbescheid. Die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer im konkreten Fall erfolgte im Rahmen des Ermessens aufgrund verwaltungsökonomischer Zweckmäßigkeit an die Gesellschaft.“*

## **25)**

Das Finanzamt Österreich erließ eine abweisende, mit 16.03.2021 datierte Beschwerdeentscheidung (BFG-Akt Bl. 25 f) zur Beschwerde vom 23.08.2019 gegen die Wiederaufnahmebescheide vom 25.06.2019 betreffend Körperschaftsteuer 2015 und 2016. Die Zustellung erfolgte an die Bf.

Darin wurde zum Sachverhalt in Bezug auf die Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren 2015 und 2016 zusätzlich ausgeführt, dass die nicht betrieblich veranlasste Leistung an den Sportverein dem Finanzamt erst im Zuge der Außenprüfung bekannt geworden sei.

Zur rechtlichen Würdigung wurde ausgeführt:

*„Gem. § 303 Abs. 1 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren ua. 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 anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.*

*Durch den Hinweis in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides auf die abgabenbehördliche Prüfung, der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht und den Verweis in der Niederschrift hinsichtlich des Wiederaufnahmegrundes auf die Tz 1 im Bericht sind eindeutig jene Wiederaufnahmegründe bzw. Prüfungsfeststellungen, die den Tatsachenkomplex bilden, der nach Ansicht des Finanzamtes im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen ist, erkennbar. In diesem Zusammenhang hat auch der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 29.01.2015, 2012/15/0030, festgestellt, dass ein Verweis auf dem Prüfungsbericht in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides zulässig ist und überdies der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entspricht (vgl. VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172). Für die Frage des Vorliegens des zur Wiederaufnahme eines bereits abgeschlossenen Verfahrens führenden Neuerungstatbestand ist bei einem Verweis auf die abgabenbehördliche Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht entscheidungswesentlich, dass in der Niederschrift auf den Prüfungsbericht mit den getroffenen Feststellungen Bezug genommen bzw. auf die betreffenden Textziffern verwiesen wird und gleichzeitig Umstände dargetan werden, die als Wiederaufnahmegrund geeignet sind (vgl. BFG vom 16.04.2018, RV/7102293/2016). Ein im Wiederaufnahmebescheid enthaltener Verweis auf die Ausführungen in einem Betriebsprüfungsberichtes ist somit rechtlich zulässig, wenn aus dem Bericht die Wiederaufnahmegründe hervorgehen.*

*Im konkreten Fall geht aus der Niederschrift hervor, dass Werbekosten in Höhe von € 48.000,-- jährlich in den Prüfungsjahren 2015 und 2016 nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden, weiters wird auf die Begründung im Betriebsprüfungsbericht verwiesen. In Tz. 1 des Berichtes über die Außenprüfung vom 28.06.2019 wird näher auf die getroffenen Feststellungen betreffend des „Sponsorings“ eingegangen sowie auf Seite 3 des Berichts die Wiederaufnahme begründet und hierauf wiederum auf die Tz 1 des Berichtes verwiesen.*

*Nach allgemeiner Rechtsprechung ist hinsichtlich der Beurteilung über das Vorliegen des Wiederaufnahmegrunds neu hervorgekommener Tatsachen von Bedeutung, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen ist, dass es darauf ankommt, ob der Behörde im wiederaufzunehmenden Verfahrens der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln im Sinne des § 303 Abs. 1 lit b BAO bezieht sich damit auf den Wissenstand der Behörde auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen etc. des jeweiligen Verfahrens und des jeweiligen Veranlagungszeitraumes.*

*Ausgehend von diesen Ausführungen bedeutet dies in der vorliegenden Beschwerdesache, dass das Neuhervorkommen erheblicher Sachverhaltselemente durch Gegenüberstellung des*

*Wissensstandes der Behörde zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung auf Grund der Körperschaftsteuererklärung beurteilt werden muss.*

*Im Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide war anhand der dem Finanzamt vorgelegten Unterlagen nicht erkennbar, dass die Repräsentationsaufwendungen in Höhe von € 48.000,-- pro Jahr an den SportvereinX überwiegend privat veranlasst war, weswegen die Abzugsfähigkeit nicht gegeben war. Wenn angeführt wird, dass es der Behörde möglich gewesen wäre, mittels Vorhalt eine Klärung der Abzugsfähigkeit vor Bescheiderlassung vorzunehmen und deshalb kein tauglicher Wiederaufnahmegrund vorliegt, wird dem entgegengehalten, dass die Abgabenbehörde davon ausgehen darf, dass im Rahmen der die Beschwerdeführerin treffenden gesetzlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht die in der Erklärung und den Beilagen gemachten Angaben den tatsächlichen Gegebenheiten und folglich der Wahrheit entsprachen. Insoweit bestand daher für die Abgabenbehörde auch keine Verpflichtung, die Richtigkeit der in der Erklärung seitens der Beschwerdeführerin gemachten Angaben in Zweifel zu ziehen. Die Beschwerdeführerin irrt somit, wenn sie meint, die Abgabenbehörde sei der konkrete Sachverhalt jedenfalls bekannt gewesen, weshalb kein Neuerungstatbestand iSd § 303 Abs. 1 lit b BAO vorliegen würde (vgl. BFG vom 16.04.2018, RV/7102293/2016).“*

## **26)**

Das Finanzamt Österreich erließ eine abweisende, mit 15. März 2021 datierte Beschwerdevorentscheidung (BFG-Akt Bl. 27) zur Beschwerde vom 23.08.2019 gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2015 unter Verweis auf eine gesondert zugehende Begründung. Die Zustellung erfolgte an die Bf.

## **27)**

Das Finanzamt Österreich erließ eine abweisende, mit 15. März 2021 datierte Beschwerdevorentscheidung (BFG-Akt Bl. 28) zur Beschwerde vom 23.08.2019 gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2016 unter Verweis auf eine gesondert zugehende Begründung. Die Zustellung erfolgte an die Bf.

## **28)**

Das Finanzamt Österreich erließ eine abweisende, mit 15. März 2021 datierte Beschwerdevorentscheidung (BFG-Akt Bl. 29) zur Beschwerde vom 23.08.2019 gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2017 unter Verweis auf eine gesondert zugehende Begründung. Die Zustellung erfolgte an die Bf.

## **29)**

Das Finanzamt Österreich sandte an die Bf. eine zusätzliche Begründung (BFG-Akt Bl. 31) zu den Beschwerdevorentscheidungen betreffend Körperschaftsteuersachbescheide vom 15. März 2021.

Darin wurde zur rechtlichen Würdigung ausgeführt:

*„Gem. § 12 Abs. 1 Z 3 KStG dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:  
Z 3. Repräsentationsaufwendungen nach § 20 EStG 1988*

*§ 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 lauten:*

*3. Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden.*

*Die Sponsorzahlungen an den SportvereinX sind als freiwillige Zahlungen grundsätzlich nicht abzugsfähig und zwar auch dann nicht, wenn sie durch betriebliche Erwägungen mitveranlasst sind. Sponsorzahlungen sind nur dann als Betriebsausgaben abzugsfähig, wenn sie nahezu ausschließlich auf wirtschaftlicher oder betrieblicher Grundlage beruhen und als eine angemessene Gegenleistung für die vom Gesponserten übernommene Verpflichtung zur Werbeleistungen angesehen werden können. Der Sponsortätigkeit muss eine breite öffentliche Werbewirkung zukommen. Insgesamt müssen Werbeaufwand und Eignung in einem angemessenen Verhältnis stehen. Sponsorzahlungen an Sportvereine sind auch nur dann als Betriebsausgabe abzugsfähig, wenn eine entsprechende Werbeleistung des Vereins der Zahlung gegenüber steht. Steht die Zahlung in keinem Verhältnis zur Werbetätigkeit (= Angemessenheit der Leistung und Gegenleistung), so sind derartige Zuwendungen beim Sponsor nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig.*

*Um Zuwendungen eines Sponsors als betrieblich veranlasste Aufwendungen ansehen zu können, müssen die gegenseitigen Verpflichtungen zwischen Sponsor und Sportverein von vorn herein eindeutig fixiert sein. Außerdem müssen die Leistungen des Sportvereines geeignet sein, Werbewirkung zu entfalten. Nur wenn bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein Leistungsaustausch vorliegt, kann die betriebliche Veranlassung der Zuwendungen angenommen werden. Dabei wird insbesondere in Betracht gezogen werden müssen, ob auch andere Wirtschaftstreibende unter denselben Voraussetzungen einen gleichartigen Sponsorvertrag geschlossen hätten (vgl. VwGH 01.09.2015, 2012/15/0096).*

*Dass zwischen der Beschwerdeführerin und dem Sportverein kein schriftlicher Sponsoringvertrag existiert, ist angesichts der im österreichischen Recht geltenden Formfreiheit für sich alleine nicht von Bedeutung. Es ist jedoch davon auszugehen, dass andere Wirtschaftstreibende den Leistungsaustausch über € 48.000, - pro Jahr in den Veranlagungsjahren 2015 bis 2017, sowie € 60.000, -- im Veranlagungsjahr 2018, in einem schriftlichen Vertrag fixiert hätten. Weiters war es der Gesellschafter-Geschäftsführer des Unternehmens bf1 selbst, der im Zuge der Schlussbesprechung angab, dass es sich hier um eine Unterstützung an einen guten Freund handelte. Aus diesen Gründen gilt es als erwiesen*

*anzunehmen, dass hinsichtlich des Sponsorings eindeutig die privaten Interessen überwiegen und der Betriebsausgabencharakter zu versagen war...“*

### **30)**

Die – hierbei von der \*\*\*4\*\*\* vertretene – Bf. stellte mit Schreiben vom 12. April 2021 (= auch Eingangsstempel; BFG-Akt Bl. 32) aufgrund der am 30.3.2021 eingegangenen Beschwerdeentscheidungen den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerden vom 23. August 2019 durch das Verwaltungsgericht gemäß § 264 BAO (Vorlageantrag) hinsichtlich Wiederaufnahme Körperschaftsteuerverfahren 2015 und 2016 sowie Körperschaftsteuer 2015, 2016 und 2017 sowie Haftung für 2015 bis 2017.

### **31)**

Das Finanzamt Österreich legte am 9. August 2021 die Beschwerde vom 23. August 2019 gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Körperschaftsteuer 2015 und 2016 sowie gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2015, 2016, 2017 vom 25. Juni 2019 sowie gegen den Haftungsbescheid vom 16. Juli 2019 samt Vorlagebericht und Aktenteilen an das Bundesfinanzgericht (BFG) vor.

### **32)**

Das BFG richtete an die Bf. und an das Finanzamt Österreich einen mit 2. Oktober 2023 datierten verfahrensleitenden Beschluss (Vorhalt und Ergänzungsauftrag), welcher insb. die Rechtzeitigkeit der Beschwerde vom 23. August 2019 gegen die Bescheide vom 25. Juni 2019 sowie die allfällige Heilung des vorgebrachten Zustellmangels hinsichtlich des Haftungsbescheides sowie den unbegründeten Entfall der anrechenbaren KEST im angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid 2015 betraf (BFG-Akt Bl. 114 f).

### **33)**

Das Finanzamt Österreich reichte am 20. Oktober 2023 die Ergänzung der Bf. vom 26. August 2019 zu ihrer Beschwerde vom 23. August 2019 (vgl. Abschnitte 19 und 23) sowie den Fristverlängerungsantrag vom 5. Juli 2019 (vgl. Abschnitt 20) nach. Diese Fristverlängerung sei vom Finanzamt „stillschweigend“ gewährt worden. Die Ausführungen im Beschluss des BFG vom 2. Oktober 2023 samt Beilage (Darstellung des bisherigen Verfahrensverlaufes) wurden als zutreffend zur Kenntnis genommen. (BFG-Akt Bl. 122 f).

### **34)**

Die – hierbei von der \*\*\*4\*\*\* vertretene – Bf. antwortete auf den Beschluss des BFG vom 2. Oktober 2023 (vgl. Abschnitt 32) mit Schreiben vom 19. Oktober 2023 (BFG-Akt Bl. 130 f) im Wesentlichen:

- Der am 18. Juli 2019 auf dem Postweg bei der steuerlichen Vertreterin eingelangte Haftungsbescheid sei per E-Mail am 30. Juli 2019 an die Bf. übermittelt worden, wozu ein Ausdruck der E-Mail beim BFG eingereicht wurde.

- Der Fristverlängerungsantrag (vgl. Abschnitt 20) wurde beim BFG eingereicht.
- Das ergänzende Schreiben vom 26. August 2019 (vgl. Abschnitt 19 und 23) wurde beim BFG eingereicht.
- Die finanzstrafrechtliche Überprüfung des Sachverhaltes habe nicht zur Einleitung eines Finanzstrafverfahrens geführt. Die diesbezügliche Stellungnahme der Bf. vom 4. September 2019 wurde beim BFG eingereicht.

Weiters wurde im Schreiben vom 19. Oktober 2023 der Antrag auf Entscheidung durch den Senat zurückgezogen.

Das BFG übermittelte das Schreiben vom 19. Oktober 2023 samt Beilagen an das Finanzamt (BFG-Akt Bl. 162).

### **35)**

Die \*\*\*6\*\*\* teilte dem BFG mit Schreiben vom 8. November 2023 (BFG-Akt Bl. 167) namens und auftrags der Bf. mit, dass die Bf. sie mit ihrer weiteren steuerlichen Vertretung beauftragt habe. Dem Schreiben war eine Kopie der Vollmachtsurkunde ohne Zustellvollmacht angeschlossen. Die Änderung der steuerlichen Vertretung war auch über FinanzOnline angemerkt worden.

### **36)**

In der mündlichen Verhandlung am 11. Dezember 2023 hielt der Richter den Parteien folgende Sachverhaltselemente hinsichtlich des gesponserten Vereines vor:

- Der SportvereinX war vor, während und nach den Streitjahren als mehrfacher österreichischer Meister im Mannschaftsbewerb erfolgreich.
- Bei Einzelbewerben waren Angehörige des Vereines auf österreichischer Ebene in der allgemeinen Klasse und in den Altersklassen (Klassen unter 16, unter 18 etc.) erfolgreich.
- Auf europäischer Ebene und auf Weltebene waren Angehörige des Vereines in den Altersklassen erfolgreich.
- Es gibt viele Zeitungsausschnitte mit Fotos auf der Website des Vereines: Auf fast allen Fotos sieht man nur Sportler; viermal sieht man ein großes „Z-Bank“-Transparent.

Der Richter gab den Parteien die den vorgenannten Sachverhaltselementen zugrundeliegenden Ausdrücke von Internet-Seiten zum Ansehen. Seitens der Bf. kam der Einwand, dass die Zeitungsausschnitte nicht den Streitzeitraum, sondern spätere Jahre betreffen. Seitens des Finanzamt kam kein Einwand.

Seitens der Bf. wurde vorgebracht, dass im BP-Bericht vom 28. Juni 2019 etwas stehe, was in der Schlussbesprechung am 12. April 2019 nicht besprochen worden sei. Dadurch sei das Parteiengehör nicht gewahrt worden. Die Ausführungen der Prüferin, wonach das Sponsoring

für einen Freund gewährt worden wäre, stimme nicht. Dies sei nur eine Behauptung ohne Beweis. Die Bf. habe das Sponsoring nur aus betrieblichen Gründen durchgeführt.

Seitens des Finanzamtes wurde auf die Begründung der Beschwerdeentscheidung verwiesen. Dagegen seien keine stichhaltigen Argumente vorgebracht worden. Der Streitpunkt sei bereits in der Niederschrift über die Schlussbesprechung enthalten gewesen. Die ausführliche rechtliche Würdigung sei im BP-Bericht erfolgt.

Dagegen führte die Vertretung der Bf. aus, dass seitens des Finanzamtes kein konkretes Argument für die private Veranlassung vorgebracht werde, sondern nur bloße Behauptungen. Der Werbewert sei nicht ermittelt worden.

Zum Werbewert entgegnete der Vertreter des Finanzamtes, dass es keine Unterlagen dafür gäbe, in welchem Verhältnis die Sponsor-Zahlungen zum Werbewert stünden. Es gäbe nur ein Dankschreiben für die Sponsoring-Zahlungen im Jahr 2017 ohne Hinweis auf eine Gegenleistung.

Die Vertretung der Bf. entgegnete, dass die Gegenleistung durch die Fotos der Werbetafeln dokumentiert während des ganzen Jahres wirksam gewesen sei.

Auf die Frage des Richters, ob die Werbeleistung zu einem tatsächlichen Geschäftsabschluss geführt habe, antwortete die steuerliche Vertretung der Bf., dass ihr das derzeit nicht bekannt sei, da müsste man den Geschäftsführer fragen. Der tatsächliche Werbeerfolg sei keine Voraussetzung für die Anerkennung der Sponsor-Zahlungen.

Auf die Frage des Richters, wieso das Sponsoring zielgerichtet auf zukünftige Geschäftspartner der Bf. gewesen sei, wurde seitens der Vertretung der Bf. geantwortet: Der Verein habe einen großen Einzugsbereich. Es komme auf zusätzliche Kontakte an, die zu einem Geschäftsabschluss führen können. Bei der NichtMitBfZusammenhängendemGroßunternehmen gäbe es größere Sponsoring-Aktivitäten, und diese seien absetzbar.

Auf die Frage des Finanzamtes an die steuerliche Vertretung der Bf., wie Kontakte ohne die Angabe von Kontaktdaten und der Art der Geschäftstätigkeit zustande kommen können, antwortete die steuerliche Vertretung: Es komme vor allem auf die Kontakte an, die neu entstehen, welche man aber bei jeder Werbemaßnahme nicht konkret zurückverfolgen könne. Auf den Plakaten stehe: BfBranchelmWeiterenSinne.

Nach dem Schluss des Beweisverfahrens verwies das Finanzamt zur rechtlichen Würdigung auf die Begründung der Beschwerdeentscheidung. Zur Beweiswürdigung wurde vorgebracht, dass zur Abgrenzung zwischen Betriebsausgaben und Repräsentationsaufwendungen die Werbeintention und die Werbewirksamkeit nicht ausreichend glaubhaft gemacht worden seien. Dies müsse derjenige, der einen Aufwand absetzen wolle, glaubhaft machen.



Die Vertretung der Bf. brachte vor, dass das Finanzamt seine Argumentationslinie gegenüber dem BP-Bericht geändert habe: Es argumentiere nicht mehr mit der privaten Veranlassung von Repräsentationsaufwendungen.

Als Schlussworte seitens des Finanzamtes wurde vorgebracht, dass der KESt-Bescheid unwirksam und nicht nachholbar sei. Das Finanzamt werde umgehend die Gutbuchung veranlassen. Ansonsten werde seitens des Finanzamtes die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Als Schlussworte seitens der Bf. wurde die Unwirksamkeit des KESt-Bescheides zur Kenntnis genommen. Körperschaftsteuerlich sei die betriebliche Veranlassung, wie sie von der Bf. gesehen worden sei, gegeben, daher werde die Stattgabe beantragt.

Der Richter verkündete den Beschluss, dass die Entscheidung gemäß § 277 Abs. 4 BAO der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibe.

### **Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

#### **37) Sachverhalt:**

##### **37.1)**

Der Ort der Geschäftsleitung der Bf. befand sich in den Streitjahren 2015 bis 2017 und danach bis April 2022 in der Gemeinde \*\*\*1\*\*\*, Bezirk \*\*\*10\*\*\*. Seither liegt der Ort der Geschäftsleitung der Bf. im y-ten Wiener Gemeindebezirk.

Die am 18. Juli 2019 bei der \*\*\*4\*\*\* per Post eingelangte, mit 16. Juli 2019 datierte Ausfertigung mit der äußeren Form und dem Inhalt eines Haftungsbescheides wurde der Bf. am 30. Juli 2019 per E-Mail übermittelt. Die Ausfertigung auf Papier gelangte körperlich nicht zur Bf.

##### **37.2)**

Beim Finanzamt \*\*\*7\*\*\* langte mit Eingangsstempel 4. Juli 2019 das mit 5. Juli 2019 datierte Schreiben mit dem Antrag der Bf. auf Verlängerung der Beschwerdefrist hinsichtlich der fünf Bescheide vom 25. Juni 2019 bis zum 30. August 2019 ein. Über diesen Antrag wurde nicht mit Bescheid abgesprochen.

##### **37.3)**

In der Schlussbesprechung am 12. April 2019 wurde die Nichtanerkennung der Werbekosten (Sponsorzahlungen) als Betriebsausgaben besprochen. In der Schlussbesprechung sagte der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf. nicht, dass die streitgegenständlichen Sponsorzahlungen zur Unterstützung eines guten Freundes geleistet worden seien.

Für den Wortlaut und den damit gemeinten Inhalt von Aussagen des Gesellschafter-Geschäftsführers des Bf. außerhalb der Schlussbesprechung, welche die Betriebsprüferin dahingehend verstanden hat, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer mit den Sponsorzahlungen einen guten Freund unterstützen bzw. dass der Gesellschafter-Geschäftsführer sich mit den Sponsorzahlungen als Mäzen zeigen wolle, gibt es keine Nachweise.

Es gibt keine Anhaltspunkte für eine Beziehung zwischen dem Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf. und dem gesponserten Verein, welche einer Beziehung zwischen nahen Angehörigen gleichkäme.

#### **37.4)**

Die Bf. erhielt als Gegenleistung für die Zahlungen an den SportvereinX, dass dieser Werbetafeln mit dem Namen der Bf. und ihres Geschäftsführers und die Branchenbezeichnung „BfBranchelmWeiterenSinne“ an den Sportstätten anbrachte. Auch für andere Unternehmen wurden Werbetafeln angebracht.

#### **37.5)**

Der SportvereinX war vor, während und nach den Streitjahren als mehrfacher österreichischer Meister im Mannschaftsbewerb erfolgreich. Bei Einzelbewerben waren Angehörige des Vereines auf österreichischer Ebene in der allgemeinen Klasse und in den Altersklassen (Klassen unter 16, unter 18 etc.) erfolgreich. Auf europäischer Ebene und auf Weltebene waren Angehörige des Vereines in den Altersklassen erfolgreich.

#### **37.6)**

In jedem der Streitjahre war der SportvereinX aufgrund der vor dem jeweiligen Jahr und in dem jeweiligen Jahr erzielten sportlichen Erfolge als Werbeträger geeignet. Die Gegenleistung (angebrachte Werbetafeln) hatte einen Werbewert.

### **38) Beweiswürdigung:**

#### **38.1)**

Die Lage des Ortes der Geschäftsleitung der Bf. ergibt sich aus der Niederschrift über die im Betrieb der Bf. durchgeführte Schlussbesprechung und aus den Eintragungen im Firmenbuch. Der Weg der mit 16. Juli 2019 datierten schriftlichen Ausfertigung resultiert aus dem Vorhalteverfahren des BFG vom Oktober 2023 (vgl. Abschnitte 32 und 34).

#### **38.2)**

Die Umstände hinsichtlich des Fristverlängerungsantrages resultieren aus der

Vorhaltsbeantwortung des Finanzamtes vom 20. Oktober 2023 samt Übermittlung des Fristverlängerungsantrages (BFG-Akt Bl. 122 f; vgl. Abschnitt 33)

### **38.3)**

Gemäß § 149 Abs. 1 Satz 3 BAO ist über die Schlussbesprechung eine Niederschrift aufzunehmen. Gemäß § 87 Abs. 3 Satz 1 BAO ist eine Niederschrift derart abzufassen, dass bei Weglassung alles nicht zur Sache Gehörigen der Verlauf und Inhalt der Amtshandlung richtig und verständlich wiedergegeben wird. Gemäß § 88 BAO liefert eine Niederschrift, gegen welche – wie hier – kein Einwand erhoben wird, Beweis über den Gegenstand und den Verlauf der Amtshandlung.

Somit beweist die Niederschrift (Inhalt siehe Abschnitt 11):

- Entgegen dem Vorbringen seitens der Bf. in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG wurde die Nichtanerkennung des Werbeaufwandes, d.h. der Sponsorzahlungen, in der Schlussbesprechung am 12. April 2019 besprochen.
- Entgegen dem Vorbringen seitens des Finanzamtes in der zusätzlichen Begründung zu den Beschwerdevorentscheidungen betreffend die Körperschaftsteuer(sach)bescheide hat der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf. in der Schlussbesprechung am 12. April 2019 die gegenständliche Aussage zur Unterstützung eines guten Freundes, welche wesentlich und in die Niederschrift aufzunehmen gewesen wäre, nicht gemacht.

### **38.4)**

Der Sachverhalt hinsichtlich der Werbetafeln ergibt sich aus den diesbezüglichen, unbedenklichen vier Fotos, welche als Beilage zur Beschwerdeschrift eingereicht wurden (BFG-Akt Bl. 21 f). Diese Fotos wurden ursprünglich in sehr schlechter, unbrauchbarer Qualität eingescannt. Im Rahmen der Beilage 4 zur Vorhaltsbeantwortung seitens der Bf. vom 19. Oktober 2023 wurden diese Fotos schwarz/weiß in brauchbarer Qualität aktenkundig (BFG-Akt Bl. 155 ff). Auch das dadurch unbedenkliche, diesbezügliche Vorbringen seitens der Bf. in der Beschwerde trägt die Sachverhaltsfeststellung.

### **38.5)**

Der Sachverhalt hinsichtlich der sportlichen Erfolge des SportvereinX wurde vom Richter im Internet recherchiert und den Parteien in der mündlichen Verhandlung vorgehalten. Die Parteien konnten die Unterlagen (BFG-Akt Bl. 180 f) ansehen. Hinsichtlich der sportlichen Erfolge gab es keinen Einwand der Parteien.

### **38.6)**

Die Eignung als Werbeträger und die Werthaltigkeit der Gegenleistung ist eine Schlussfolgerung aus dem Sachverhalt laut Abschnitt 37.5 (sportliche Erfolge).

## Rechtliche Würdigung:

### 39) Rechtliche Würdigung hinsichtlich des Ergehens des Haftungsbescheides:

Gemäß § 13 Abs. 1 Z 1 und § 21 AVOG 2000 sowie § 4 Abs. 1 AVOG 2000 – DV war das Finanzamt \*\*\*7\*\*\* vom Beginn des Streitzeitraumes am 1. Jänner 2015 bis 31. Dezember 2020 für die Erhebung der Körperschaftsteuer der Bf. und für Angelegenheiten der Abzugssteuern (einschließlich Vorschreibungen der Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988) der Bf. zuständig. Gemäß § 323b Abs. 1 BAO ist seit 1. Jänner 2021 das Finanzamt Österreich für diese Angelegenheiten zuständig.

Somit war das Finanzamt Wien 2/20/21/22 örtlich nicht zuständig, den angefochtenen KEST-Haftungsbescheid vom 16. Juli 2019 zu erlassen. Jedoch geht gemäß §§ 278 f BAO die Zurückweisung der Beschwerde hinsichtlich eines angefochtenen Bescheides der reformatorischen Entscheidung über die Beschwerde (samt Bestätigung, Abänderung oder Aufhebung des angefochtenen Bescheides) vor.

Da die Bf. der \*\*\*4\*\*\* keine Zustellungsvollmacht iSd § 9 Abs. 1 ZustG erteilt hatte, war die Adressierung des (vermeintlichen) Haftungsbescheides vom 16. Juli 2019 zu Händen der genannten steuerlichen Vertretung nicht richtig. Das Einlangen der mit 16. Juli 2019 datierten Ausfertigung am 18. Juli 2019 bei der steuerlichen Vertretung bewirkte daher keine Zustellung im rechtlichen Sinne.

Zustellmängel sind Rechtswidrigkeiten beim Zustellvorgang oder auf der Zustellverfügung (*Ritz/Koran*, BAO<sup>7</sup>, § 7 ZustG Rz 3). § 7 ZustG mit Überschrift „*Heilung von Zustellmängeln*“ bestimmt: „*Unterlaufen im Verfahren der Zustellung Mängel, so gilt die Zustellung als in dem Zeitpunkt dennoch bewirkt, in dem das Dokument dem Empfänger tatsächlich zugekommen ist.*“ § 7 ZustG hätte die Heilung des gegenständlichen Zustellmangel bewirkt (vgl. *Ritz/Koran*, aaO, Rz 4), wenn es ein tatsächliches Zukommen des Dokumentes gegeben hätte. Da das gegenständliche Dokument ein Schriftstück (und nicht etwa eine amtssignierte PDF-Datei) ist, hätte ein tatsächliches Zukommen vorausgesetzt, dass der Empfänger tatsächlich (körperlich) in den Besitz des zuzustellenden Schriftstückes (auf dem originalen versendeten Papier) kommt, wogegen die bloße Kenntnisnahme des Inhaltes des Schriftstückes – etwa durch Erhalt einer Ablichtung, eines Telefaxes oder E-Mail – nicht ausreicht (*Ritz/Koran*, aaO, Rz 7).

Die Übermittlung des Inhaltes der Ausfertigung des vermeintlichen Haftungsbescheides per E-Mail am 30. Juli 2019 an die Bf. heilte daher den gegenständlichen Zustellmangel nicht.

Die gemäß § 97 BAO zur Wirksamkeit einer schriftlichen Erledigung (mit hier nicht relevanten Ausnahmen) erforderliche Bekanntgabe durch Zustellung ist durch die mit 16. Juli 2019 datierte Ausfertigung des vermeintlichen Haftungsbescheides nicht erfolgt, weshalb der vermeintliche Bescheid rechtlich unwirksam (nichtig) ist.

Gegen einen rechtlich unwirksamen, nichtigen Bescheid kann keine Beschwerde erhoben werden. Folglich ist die Beschwerde vom 23. August 2019, soweit sie gegen den vermeintlichen Haftungsbescheid vom 16. Juli 2019 gerichtet wurde, nicht zulässig und insoweit gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO zurückzuweisen.

**40)** Rechtliche Würdigung hinsichtlich der Frist zur Erhebung der Beschwerde gegen die Bescheide vom 25. Juni 2019:

Gemäß § 245 Abs. 3 und 4 BAO hemmte der innerhalb der einmonatigen Beschwerdefrist eingebrachte Fristverlängerungsvertrag (vgl. Abschnitt 37.2) den Ablauf der Beschwerdefrist hinsichtlich der fünf Bescheide vom 25. Juni 2019 bis zum 30. August 2019. Somit ist die am 23. August 2019 eingebrachte Beschwerde, soweit sie sich gegen die fünf Bescheide vom 25. Juni 2019 richtet, fristgerecht eingebracht worden.

**41)** Rechtliche Würdigung hinsichtlich Betriebsausgaben-Eigenschaft und Abzugsverboten:

Zur Ermittlung des der Körperschaftsteuer unterliegenden Einkommens bestimmt § 7 Abs. 2 Satz 2 KStG 1988: *„Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz.“*

§ 4 Abs. 4 Satz 1 EStG 1988 bestimmt: *„Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlaßt sind.“*

Auch wenn Aufwendungen die Definition von Betriebsausgaben (betriebliche Veranlassung) erfüllen, kann ein Abzugsverbot gemäß § 12 KStG 1988 die Berücksichtigung bei der Einkünfteermittlung (und damit der Einkommensermittlung) verbieten.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 3 KStG 1988 dürfen bei der Einkünfteermittlung *„Repräsentationsaufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 3 des Einkommensteuergesetzes 1988“* nicht abgezogen werden.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 dürfen bei der Einkünfteermittlung nicht abgezogen werden: *„Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, daß die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden. ...“*

Unter Repräsentationsaufwendungen sind laut VwGH 22.1.1985, 84/14/0035 *„alle Aufwendungen zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt bzw. im Zusammenhang mit der Erzielung von steuerpflichtige Einkünfte bewirkenden Einnahmen anfielen, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern, es ihm also ermöglichen, zu "repräsentieren".“*

Im BP-Bericht wurde zur Begründung der Nichtabzugsfähigkeit der streitgegenständlichen Sponsorzahlungen auch der Begriff der Werbung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 (Produkt- und Leistungsinformation; auf die betriebliche Tätigkeit bezogene Informationserbringung) herangezogen. Da die streitgegenständlichen Sponsorzahlungen nicht anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden angefallen sind, kommt der vom VwGH vorgenommenen einschränkenden, engen Definition des Begriffes der Werbung in § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 hier außerhalb des Hintergrundes eines Arbeitsessens keine Bedeutung zu (VwGH 24.9.2007, 2005/15/0103).

Anders als in dem Fall, welcher dem Erkenntnis des VwGH 24.9.2007, 2005/15/0103 zugrunde gelegen ist, geht es hier nicht um Zahlungen an nahe Angehörige, sodass hier die speziellen Regeln zur Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen nicht anzuwenden sind.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 5 KStG 1988 dürfen bei der Einkünfteermittlung nicht abgezogen werden: „... *freiwillige Zuwendungen (Spenden), soweit sie nicht nach § 4a des Einkommensteuergesetzes 1988 oder nach § 8 Abs. 4 Z 1 abzugsfähig sind*“.

Ergebnis: Da die Gegenleistung für die streitgegenständlichen Sponsorzahlungen nach den Sachverhaltsfeststellungen einen Werbewert hatte, waren die Zahlungen durch den Betrieb veranlasst und somit Betriebsausgaben. Im vorliegenden Fall ohne persönliches Naheverhältnis zum gesponserten Verein sind Betriebsausgaben für Werbung keiner Angemessenheitsprüfung zu unterziehen. Eine genaue, betragsmäßige Feststellung des Werbewertes, sofern eine solche überhaupt möglich wäre, ist nicht erforderlich. Da die streitgegenständlichen Sponsorzahlungen durch den Erhalt einer Gegenleistung betrieblich veranlasst waren, stellen sie keine freiwillige Zuwendung (Spende) im Sinne des § 12 Abs. 1 Z 5 KStG 1988 dar. Somit sind sie bei der Einkünfteermittlung und damit auch der Einkommensermittlung zu berücksichtigen.

Folglich sind

- die Einkünfte und das Einkommen im ursprünglichen, erklärungskonformen Körperschaftsteuerbescheid 2015 vom 27. Jänner 2017 in einer Höhe von 262.859,51 Euro sowie die anrechenbare KEST in Höhe von 2,55 Euro richtig;
- die Einkünfte und das Einkommen im ursprünglichen, erklärungskonformen Körperschaftsteuerbescheid 2016 vom 18. April 2018 in einer Höhe von 96.282,80 Euro richtig;
- die Einkünfte und das Einkommen im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2017 vom 25. Juni 2019 (82.063,64 Euro) um 48.000,00 Euro auf die erklärten 34.063,64 Euro zu reduzieren sowie basierend auf dem letztgenannten Betrag die Körperschaftsteuer für das Jahr 2017 festzusetzen. Der Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2017 ist daher stattzugeben.

**42)** rechtliche Würdigung hinsichtlich Verfahrenswiederaufnahme:

§ 303 Abs. 1 BAO bestimmt bezug habend:

*„Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann ... von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn*

*...*

*b) 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.“*

Die als Wiederaufnahmsgrund herangezogenen Umstände betreffend die streitgegenständlichen Sponsorzahlungen sind aus den Wiederaufnahmsbescheiden durch die Verweise auf die (gesamte) Schlussbesprechungs-Niederschrift und den (gesamten) BP-Bericht sowie aus den beiden Letztgenannten erkennbar. Diese Umstände sind auch neu hervorgekommen. Die Kenntnis dieser Umstände aufgrund ihres Neuhervorkommens muss aber einen im Spruch anders lautenden Bescheid als den vorherigen Bescheid herbeiführen. Trotz Kenntnis dieser Umstände wären die nach den strittigen Wiederaufnahmen im Sinne des § 307 Abs. 1 BAO erforderlichen nochmaligen Sachentscheidungen folgendermaßen vorzunehmen (vgl. Abschnitt 41):

- Festsetzung der Körperschaftsteuer für das Jahr 2015 wiederum mit einem im Spruch gleichlautenden Bescheid wie dem Körperschaftsteuerbescheid 2015 vom 27. Jänner 2017, und
- Festsetzung der Körperschaftsteuer für das Jahr 2016 wiederum mit einem im Spruch gleichlautenden Bescheid wie dem Körperschaftsteuerbescheid 2016 vom 18. April 2018.

Den für die Erlassung der Wiederaufnahmsbescheide herangezogenen Wiederaufnahmsgründen fehlt daher die Eignung, im Spruch anderslautende Bescheide herbeizuführen. Folglich vermögen die herangezogenen Wiederaufnahmsgründe die Erlassung der angefochtenen Bescheide zur Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren 2015 und 2016 nicht zu tragen. Die Bescheide zur Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren für 2015 und 2016 sind daher stattgebend ersatzlos aufzuheben.

**43)** Rechtliche Würdigung hinsichtlich der angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide 2015 und 2016:

§ 307 Abs. 3 BAO bestimmt:

*„Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.“*

Durch die Aufhebung der Bescheide zur Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren 2015 und 2016 vom 25. Juni 2019 treten die Körperschaftsteuerverfahren für diese beiden Jahre in die Lage zurück, in welcher sie sich vor den Wiederaufnahmen vom 25. Juni 2019 befunden haben. Diese Lage ist insbesondere dadurch gekennzeichnet, dass es die Körperschaftsteuerbescheide 2015 und 2016 vom 25. Juni 2019 nicht gegeben hat. Somit treten die angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide 2015 und 2016 vom 25. Juni 2019 ex lege außer Kraft. Die Beschwerde gegen diese beiden Bescheide ist gemäß § 261 Abs. 2 BAO beschlussmäßig als gegenstandslos zu erklären.

#### **Zur Unzulässigkeit einer Revision:**

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil die Entscheidung 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. (Art. 133 Abs. 4 B-VG)

Maßgebend für die vorliegende Entscheidung des BFG waren Tatfragen (Sachverhaltsfeststellungen, Beweiswürdigung), welche keine Rechtsfragen sind, weshalb hier die Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig ist (vgl. VwGH 11.9.2014, Ra 2014/16/0009).

Wien, am 18. Dezember 2023