

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Bernhard Renner in der Beschwerdesache XY-GmbH vertreten durch Europa Treuhand Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Europaplatz 4, 4020 Linz, gegen den Bescheid des Finanzamt Linz, vertreten durch Mag.a Alexandra Peham, vom 21.10.2014, betreffend Körperschaftsteuer für 2011 nach der am 7.10.2015 über Antrag der Beschwerdeführerin im Beisein des Schriftführers Mag. Martin Gruber durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

1. Unternehmensgegenstand der beschwerdeführenden Kapitalgesellschaft (idF Bf) ist der Handel mit Kfz-Ersatzteilen.

Die Bf erklärte im beschwerdegegenständlichen Jahr 2011 einen unternehmensrechtlichen Verlust von 195.797,69 €, dem bei Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen (Mehr-Weniger-Rechnung) ua die in einer Beilage zur Steuererklärung ausgewiesene Position „Incentives (Konto 76300)“ iHv 25.052,11 € hinzugerechnet wurde, sodass sich ein erklärter steuerlicher Verlust von 167.630,73 € ergab, welcher von der belangten Behörde entsprechend in den Körperschaftsteuerbescheid berücksichtigt wurde.

2. Im Zuge einer Außenprüfung stellte ein Prüfer der belangten Behörde ua fest (Bericht vom 21.10.2014):

„Im Jahr 2011 bezahlte die Bf sogenannte ‚Incentive Reisen‘ für Kunden des Unternehmens. Laut der Geschäftsführerin wurden diese ‚Incentive Reisen‘ aufgrund folgenden Sachverhalts bezahlt: ‚Unseren Kunden wird ein Umsatzziel vorgegeben. Erreichen sie dieses, bekommen sie die Reise zu 100% geschenkt. Wird der Umsatz zB. nur zu 80% erreicht, werden auch nur 80% der Kosten der Reise ersetzt. Die € 25.052,11 ist der tatsächliche Aufwand, den die Bf zu tragen hatte, den Rest mussten die Kunden selber bezahlen - direkt an das Reisebüro. Eine Kundenliste ist daher nicht nötig, da wir den gesamten Aufwand in der M/W-Rechnung berücksichtigt haben.‘

Hier kommt zum Ausdruck, dass der genannte Betrag (in Höhe von € 25.052,11) zur Gänze dem steuerpflichtigen Gewinn hinzugerechnet wurde, und auch gleichzeitig der Hinweis, dass die Nennung der Kunden von der Bf (der Geschäftsführerin) nicht erfolgen wird.

Die Geschäftsführerin der Bf wurde während des laufenden Außenprüfungsverfahrens gemäß § 147 BAO mehrmals dazu aufgefordert, die Empfänger dieser ‚Incentive Reisen‘ zu nennen; auch mit dem Hinweis, dass bei Nichtnennung der Empfänger entsprechend der Regelung des § 22 Abs. 3 KStG 1988 idgF. ein Zuschlag zur Körperschaftsteuer im Ausmaß von 25% vom bereits steuerrechtlich (in der Mehr-/Weniger-Rechnung) hinzugerechneten Betrag zu berechnen ist.

Prüferfeststellung:

§ 22 Abs. 3 KStG 1988 (idgF.) lautet: Zusätzlich zur Körperschaftsteuer gemäß Abs. 1 und 2 ist ein Zuschlag in Höhe von 25% von jenen Beträgen zu entrichten, bei denen der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde die Gläubiger oder Empfänger der Beträge nicht genau bezeichnet.

In diversen Erläuterungen (unter anderem auch in den Körperschaftsteuer-Richtlinien) wird darauf hingewiesen, dass der Zuschlag in Höhe von 25% auch in Verlustjahren, parallel zur Mindestkörperschaftsteuer anfällt (vgl. RZ 1518 der KSt-RL, in der aktuellen Fassung).

Ziel dieser gesetzlichen Bestimmung ist es, dass durch Unterlassung der Empfängernennung und Verschweigen des Zuflusses beim Empfänger KEINE Steuervorteile (mehr) lukriert werden.

Zahlungen an natürliche Personen würden bei diesen einem Grenzsteuersatz bis zu 50% unterliegen; dem würde eine Betriebsausgabe auf Ebene der Körperschaft, die dem Körperschaftsteuer-Tarif in Höhe von 25% unterliegt, gegenüberstehen. Wird seitens der Körperschaft die Empfängernennung unterlassen und seitens der natürlichen Person die Zahlung nicht erklärt, kann so eine bis zu 50%ige Besteuerung durch die 25%ige Körperschaftsteuer ‚ersetzt‘ werden.

Werden Zahlungen an eine natürliche Person geleistet, die Anteilsinhaber ist, wären diese gegebenenfalls als verdeckte Gewinnausschüttung dem Gewinn der Körperschaft

hinzuzurechnen und der KSt. zu unterwerfen. Wird der Anteilsinhaber jedoch nicht als Empfänger benannt, kann so die KSt. umgangen werden.

Um derartige Praktiken hintanzuhalten, ist es erforderlich, bei Körperschaften als Rechtsfolge für eine unterlassene Empfängernennung nicht nur die Nichtabzugsfähigkeit, sondern auch noch eine zusätzliche Besteuerung eben dieser Zahlung vorzusehen. Diese soll als Zuschlag zur regulären Körperschaftsteuer ausgestaltet sein und somit auch in Verlustjahren, parallel zur Mindestkörperschaftsteuer, anfallen. Sollte der Empfänger nicht einer 50%igen Besteuerung unterliegen (zB wenn es sich um eine Körperschaft handelt) oder keine steuerpflichtige verdeckte Ausschüttung vorliegen, so steht es der Körperschaft stets frei, durch Empfängerbenennung die Abzugsfähigkeit sicherzustellen und den Zuschlag zu vermeiden. Wird von dieser Möglichkeit auch in einem solchen Fall nicht Gebrauch gemacht, ist der Zuschlag vor der Zielsetzung, Korruption und Geldwäsche entgegenzuwirken, sachlich gerechtfertigt. (vgl. Erläuterungen bzw. Vorblatt zu Artikel 2, „Änderung des Körperschaftsteuergesetzes 1988“, des BBKG 2010).

Im gegenständlichen Fall kann die Bf jeden Empfänger benennen (laut Auskunft der Geschäftsführerin).

Außerdem sind die (meisten) Empfänger in Österreich steuerpflichtig und somit wird tatsächlich seitens der Bf der Finanzverwaltung die Möglichkeit genommen, diese Zuwendungen bei den Empfängern zu besteuern. Wie oben in den Materialien zum BBKG 2010 (Anmerkung: „Betrugsbekämpfungsgesetz 2010“) dargestellt, war dies genau die Absicht des Gesetzgebers: Im Falle der Unmöglichkeit der Besteuerung bei den Empfängern der Leistung, soll dieser Zuschlag zur Körperschaftsteuer einen Ausgleich zur nicht möglichen Abgabenerhebung (bei den Empfängern) darstellen. Dass nunmehr die Bf diese „Steuer-Zuschlag“ im Ausmaß von 25% zu entrichten hat, scheint deswegen nicht ungerechtfertigt, da ja tatsächlich mit der Empfängernennung durch die betroffene Körperschaft dieser Zuschlag zur Körperschaftsteuer entfällt.

Aus den genannten Gründen ist entsprechend der Regelung des § 22 Abs. 3 KStG 1988 ein Zuschlag zur Körperschaftsteuer im Ausmaß von 25% von dem in der Mehr-/ Weniger Rechnung zugerechneten Betrag (wegen der Nicht-Nennung der Empfänger) - der aber handelsrechtlich als Betriebsausgabe in Ansatz gebracht wurde - in einer Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO für die Körperschaftsteuer betreffend das Jahr 2011 festzusetzen.“

3. Das Finanzamt folgte dieser Prüferfeststellung und setzte in den im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Körperschaftsteuerbescheid für 2011 vom 21.10.2014 einen Zuschlag gemäß § 22 Abs 3 KStG 1988 iHv 6.263,03 € fest.

4. Die Bf erhab am 14.11.2014 gegen den Körperschaftsteuerbescheid, nicht jedoch gegen jenen Bescheid, mit welchem die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt wurde, Bescheidbeschwerde, in der sie ausführte:

„Die Beschwerde richtet sich gegen die Rechtswidrigkeit in Folge der Verletzung von Verfahrensvorschriften, da

- die belangte Behörde den dem gegenständlichen Bescheid zugrunde gelegten Sachverhalt mangelhaft ermittelt hat;
- die belangte Behörde das Parteiengehör verletzt hat, weil Beweisanträge zu Unrecht abgewiesen worden sind und eine Würdigung der von uns vorgebrachten Beweismittel einerseits und der rechtlichen Argumente andererseits nicht stattgefunden hat; die auf Basis der aktenkundigen Beweismittel vorgenommene Beweiswürdigung den logischen Denkgesetzen bzw. der allgemeinen Lebenserfahrung widerspricht;
- die belangte Behörde dem gegenständlichen Bescheid damit einen aktenwidrigen Sachverhalt zugrunde gelegt hat; die belangte Behörde ein Auskunftsverlangen auf § 162 BAO gestützt hat, obwohl dies nach den gegebenen Umständen des Einzelfalls im Rahmen des behördlichen Ermessens nicht zulässig gewesen wäre;
- der Bescheid betreffend die Körperschaftsteuer für das Jahr 2011 mangelhaft begründet ist, weil die Erwägung der belangten Behörde, auf Basis welcher konkreten Beweismittel und welcher daraus gezogenen logischen Schlussfolgerungen sie zu dem Sachverhalt gelangt ist, den sie der Abgabenfestsetzung zu Grunde gelegt hat, daraus nicht ersichtlich ist;
- der Bescheid betreffend die Körperschaftsteuer für das Jahr 2011 auch deshalb mangelhaft begründet ist, weil die belangte Behörde es unterlassen hat darzustellen, auf Basis welcher getroffenen Feststellungen sie zu der Ansicht gelangte, dass ein bereits zugerechneter Aufwand weiterhin für die steuerliche Gewinnermittlung relevant ist und damit der Vorschrift des § 22 Abs 3 KStG unterliegt.

Die Beschwerde richtet sich weiters gegen die Rechtswidrigkeit des Inhaltes des angefochtenen Bescheides, da die belangte Behörde Aufwendungen, die nicht gemäß § 4 EStG als Betriebsausgaben gewinnmindernd zu berücksichtigen sind, für die Abgabenerhöhung gemäß § 22 Abs 3 KStG herangezogen hat.

Begründung

Sachverhalt

Die Bf ist im Bereich des Handels mit Kfz-Ersatzteilen tätig.

Im Zuge der Außenprüfung, über deren Ergebnisse seitens der belangten Behörde gemäß § 150 BAO der Bericht vom 21.10.2014 erstattet wurde, wurde für steuerlich nicht geltend gemachte Aufwendungen ein Abgabenzuschlag in Höhe von 25 % gemäß § 22 Abs 3 KStG vorgeschrieben.

Begründet wurde die Vorschreibung mit der Nichtbenennung der Personen, die an einer Incentivereise teilgenommen haben.

Rechtliche Würdigung

I) Mangelhafte Sachverhaltsermittlung

Wie dem Prüfungsbericht entnommen werden kann, konnte die belangte Behörde bis zum Abschluss der Außenprüfung keinerlei Feststellungen darüber treffen, warum eine

steuerlich nicht geltend gemachte Ausgabe der Empfängerbenennungsverpflichtung gemäß § 162 BAO unterliegen soll.

§ 162 BAO hingegen betrifft Ausgaben, die prinzipiell steuerlich abzugsfähig sind und die die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnen. Ob eine Anfrage an den Steuerpflichtigen erfolgt oder nicht, liegt im Ermessen der belangten Behörde. Die Ermessensausübung hat dabei nach den allgemeinen Grundsätzen der Zweckmäßigkeit und Billigkeit zu erfolgen (vgl § 20 BAO). Eine Begründung des Ermessens ist im vorliegenden Bescheid nicht erfolgt.

II) Rechtswidrige inhaltliche Auslegung des § 22 Abs 3 KStG

Mit dem Betrugsbekämpfungsgesetz 2010 (BBKG 2010, BGBl I 2010/105) wurde ab der Veranlagung für 2011 (vgl § 26c Z 22) ein Zuschlag zur Körperschaftsteuer eingeführt, der dann anfällt, wenn die Körperschaft einem Verlangen der Abgabenbehörde auf Empfängerbenennung nicht nachkommt. Der Zuschlag beträgt 25 % des Betrages, für den der Empfänger nicht benannt wurde.

Im Begutachtungsentwurf lautete die Vorschrift: „Zusätzlich zur Körperschaftsteuer gemäß Abs 1 und 2 ist ein Zuschlag in Höhe von 25 % von jenen Beträgen zu entrichten, die gemäß § 162 Abs 2 BAO nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen sind.“ Dass im beschlossenen Gesetzesentwurf statt eines Verweises die Formulierung des § 162 Abs 1 BAO wortgleich übernommen wurde, ändert jedoch nichts an der grds doppelten Folgewirkung der Nichtbenennung des Empfängers: Verlangt die Abgabenbehörde, den Empfänger einer Zahlung namhaft zu machen und kommt die Körperschaft diesem Verlangen nicht nach, greift einerseits die Folge des § 162 Abs 2 BAO (Versagung des Betriebsausgabenabzuges), andererseits der 25-prozentige Steuerzuschlag bezüglich des nicht abzugsfähigen Betrages.

Für die Anwendung des § 22 Abs 3 sind daher über weite Strecken die zu § 162 BAO entwickelten Grundsätze heranzuziehen. Zweck des § 162 BAO ist es, Sachverhalte, die sich bei einem Abgabepflichtigen steuermindernd auswirken, beim Empfänger ebenso steuerlich zu erfassen (Ritz, BAO⁴ § 162 Tz 5 mit Judikaturverweisen). Nach Stoll (BAO, 1722 ff) ist die Norm im Rahmen der Erforschung der materiellen Wahrheit jedoch nur heranzuziehen, wenn weder die Abzugsfähigkeit noch die Nichtabzugsfähigkeit mit letzter Gewissheit feststeht.

Zweck der Regelung ist nach den Gesetzesmaterialien (172/ME 16. GP; Anmerkung des verfahrensführenden Richters: gemeint offenbar 24. GP), Steuervorteile aus dem Verschweigen eines Empfängers hintanzuhalten. Den Empfänger nicht zu benennen, führt im Wege der Hinzurechnung bei der Körperschaft zu einer Mehrbelastung von 25 %. Ist der tatsächliche Empfänger eine natürliche Person, könnte der Zufluss bei ihr einem höheren Steuersatz bis zu 50 % unterliegen. Ist die empfangende natürliche Person Gesellschafterin der Körperschaft, könnte der Nichtabzugsfähigkeit als Betriebsausgabe (allerdings nicht aus § 162 BAO, sondern aus § 8 Abs 2 KStG) eine KEST-Belastung als Ausschüttung hinzutreten.

Für diese Fallkonstellationen hat bereits Doralt (in RdW 2008, 116) einen Zuschlag gefordert. Bei § 22 Abs 3 handelt es sich (Bieber/Brandstetter, GeS 2010, 281; Haider/ S. Schlager, SWK 2010, S 1015) um eine Strafe iSd Art 6 EMRK. Die Prüfkriterien des EGMR dafür sind, ob die betreffende Norm

- *strafgesetzlich verankert ist (wobei diesem Punkt lediglich Indizwirkung zukommt),*
- *nicht dem Schadensausgleich, sondern der Prävention und dem Vergeltungsgedanken Rechnung trägt,*
- *sowie die Art und Schwere der Sanktion.*

Der Zuschlag dient der Abschreckung bzw. Willensbeugung, eine Höchstgrenze fehlt, womit die wesentlichen Erfordernisse gegeben sind. Folge der Einordnung als Strafe ist, dass die entsprechenden verfahrensrechtlichen Garantien anwendbar sind (faires Verfahren in angemessener Frist vor einem unabhängigen Tribunal, Unschuldsvermutung, Doppelbestrafungsverbot).

Der § 22 Abs 3 hat den Zweck, Steuerersparnis durch Empfängerverschweigung hintanzuhalten. Dies kann aber nur für Ausgaben im steuerlichen Sinn angewendet werden.

Ausgaben, die steuerlich nicht geltend gemacht wurden, können zu keinem Empfängerbenennungsverlangen führen, da der § 162 Abs 2 BAO ausdrücklich von ‚beantragten Absetzungen‘ spricht, die im Falle der Verweigerung der Empfängerbenennung nicht anzuerkennen sind.

Aus diesem Grund geht im vorliegenden Fall die Zurechnungsvorschrift des § 22 Abs 3 KStG ins Leere. Die Empfängerbenennung des § 22 Abs 3 KStG kann ebenfalls nur auf steuerlich geltend gemachte Ausgaben bezogen werden. Bereits der Begutachtungsentwurf hat darauf verwiesen, dass diese Bestimmung wie die verfahrensrechtliche Bestimmung des § 162 BAO auszulegen ist. Für steuerlich nicht berücksichtigte Ausgaben kann die Abgabenbehörde im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung keine Empfängerbenennung verlangen.

Die Anwendung des § 22 Abs 3 KStG ist steuerlich unzulässig. Die Vorschreibung der Abgabenerhöhung von 25 % erfolgte somit rechtswidrig.“

5. In einer anlässlich der Beschwerdevorlage an das Bundesfinanzgericht erstellten Stellungnahme vom 3.2.2015, welcher auch der Bf übermittelt wurde, beantragte die Vertreterin der belangten Behörde, die Beschwerde abzuweisen und führte weiter aus:

- „*Unvollständig bzw. mangelhaft ermittelter Sachverhalt: Inwiefern der Prüfer den Sachverhalt unvollständig oder mangelhaft ermittelt hat erschließt sich nicht aus der Beschwerde bzw. wurde in weiterer Folge in der Beschwerde auch nichts mehr dazu vorgebracht. Unstrittig ist, dass das Unternehmen Aufwendungen für Incentivereisen, die handelsrechtlich als Aufwand behandelt wurden, dem steuerlichen Gewinn hinzugerechnet und trotz Aufforderung die Empfänger des Vorteils durch das Unternehmen nicht nennen wollte. Dies wird auch seitens der steuerlichen Vertretung in der Beschwerde so angeführt.*

- **Aktenwidriger Sachverhalt:**

Inwiefern der Sachverhalt aktenwidrig sein soll erschließt sich dem Finanzamt nicht. Der Sachverhalt selbst steht unstrittig fest und wird auch seitens der steuerlichen Vertretung nicht bestritten, sondern im Gegenteil sogar wiederholend ausgeführt. Einzig die rechtliche Würdigung des Sachverhalts durch die steuerliche Vertretung und der Betriebsprüfung unterscheiden sich.

- **Mangelhafte Bescheidbegründung:**

Hinsichtlich der angeblich mangelhaften Bescheidbegründung wird auf die Niederschrift und den BP Bericht verwiesen die Begründung und integrierender Bestandteil des Bescheides sind.

- **Auskunftsersuchen nach § 162 BAO nicht zulässig:**

Im Gesetzestext des § 22 Abs. 3 KStG findet sich kein direkter Verweis auf § 162 BAO. Zusätzlich zur Körperschaftsteuer gem. Abs. 1 und 2 ist ein Zuschlag iHv 25% von jenen Beträgen zu entrichten, bei denen der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde die Gläubiger oder Empfänger nicht genau bezeichnet. Ein auf § 162 BAO gestütztes Auskunftsverlangen wurde, bei genauer Betrachtung, nicht gestellt. Es wurde von Beginn an (bereits bei mündlichen Auskunftsverlangen) auf die Bestimmung des § 22 Abs. 3 KStG hingewiesen.

- **§ 22 Abs. 3 KStG – inhaltliche Rechtswidrigkeit des Bescheides:**

Folgt man den Ausführungen des steuerlichen Vertreters des Unternehmens, so wäre die Bestimmung des § 22 Abs. 3 BAO insofern ‚totes Recht‘, da es keinen denkmöglichen Anlassfall gäbe: Ausnahmslos ist – bevor ein ‚Zuschlag zur Körperschaftsteuer‘ im Sinne des § 22 Abs. 3 KStG verhängt werden kann – die betreffende Ausgabe (der betreffende Aufwand) steuerlich nicht anzuerkennen. Dies würde aber im Sinne der Beschwerde bedeuten, dass ab diesem Zeitpunkt kein Zuschlag zur Körperschaftsteuer mehr verhängt werden dürfe. Aufgrund der Intention des Gesetzgebers, der auf Ebene der Kapitalgesellschaft auch die Empfänger von Zahlungen oder geldwerten Vorteilen erfahren möchte, die von der Gesellschaft nicht genannt werden, wurde der Zuschlag eingeführt, um eine Ungleichbehandlung zwischen Einkommensteuerpflichtigen (Einzelunternehmen) und Körperschaftsteuerpflichtigen auszugleichen. (Diese Ungleichbehandlung bezieht sich auf die Höhe des Steuersatzes, wobei bei einkommensteuerpflichtigen Personen betreffend nicht abzugsfähiger Aufwendungen bis zu 50% Einkommensteuer fällig wären und bei Kapitalgesellschaften lediglich 25% Körperschaftsteuer – und auf Ebene des nichtgenannten Empfängers unterbleibt eine Besteuerung (da dieser ja nicht bekannt ist). Das Verlangen nach Gläubiger- oder Empfängernennung ist in aller Regel gerechtfertigt, wenn der Verdacht (...) oder die qualifizierte Vermutung begründet ist, der Gläubiger oder Empfänger könne die Forderung oder Einnahme zu Unrecht nicht versteuert zu haben. Ziel dieser gesetzlichen Bestimmung ist es, dass durch Unterlassung der Empfängernennung und Verschweigen des Zuflusses beim Empfänger KEINE Steuervorteile (mehr) lukriert werden. Zahlungen an natürliche Personen würden bei diesen einem Grenzsteuersatz bis zu 50% unterliegen; dem würde eine Betriebsausgabe auf Ebene der Körperschaft, die dem

Körperschaftsteuer-Tarif in Höhe von 25% unterliegt, gegenüberstehen. Wird seitens der Körperschaft die Empfängernennung unterlassen und seitens der natürlichen Person die Zahlung nicht erklärt, kann so eine bis zu 50%ige Besteuerung durch die 25%ige Körperschaftsteuer „ersetzt“ werden. Werden Zahlungen an eine natürliche Person geleistet, wären diese gegebenenfalls als verdeckte Gewinnausschüttung dem Gewinn der Körperschaft hinzuzurechnen und der KEST zu unterwerfen. Wird der Anteilsinhaber jedoch nicht als Empfänger benannt, kann so die KEST umgangen werden. Um derartige Praktiken hintanzuhalten, ist es erforderlich, bei Körperschaften als Rechtsfolge für eine unterlassene Empfängernennung nicht nur die Nichtabzugsfähigkeit, sondern auch noch eine zusätzliche Besteuerung eben dieser Zahlung vorzusehen. Diese soll als Zuschlag zur regulären Körperschaftsteuer ausgestaltet sein und somit auch in Verlustjahren, parallel zur Mindestkörperschaftsteuer, anfallen. Sollte der Empfänger nicht einer 50%igen Besteuerung unterliegen (zB wenn es sich um eine Körperschaft handelt) oder keine steuerpflichtige verdeckte Ausschüttung vorliegen, so steht es der Körperschaft stets frei, durch Empfängerbenennung die Abzugsfähigkeit sicherzustellen und den Zuschlag zu vermeiden. Wird von dieser Möglichkeit auch in einem solchen Fall nicht Gebrauch gemacht, ist der Zuschlag vor der Zielsetzung, Korruption und Geldwäsche entgegenzuwirken, sachlich gerechtfertigt. (vgl. Erläuterungen bzw. Vorblatt zu Artikel 2, "Änderung des Körperschaftsteuergesetzes 1988", des BBKG 2010) Im gegenständlichen Fall kann das Unternehmen jeden Empfänger benennen (laut Auskunft der Geschäftsführerin). Außerdem sind die (meisten) Empfänger in Österreich steuerpflichtig und somit wird tatsächlich seitens des Unternehmens der Finanzverwaltung die Möglichkeit genommen, diese Zuwendungen bei den Empfängern zu besteuern. Wie oben in den Materialien zum BBKG 2010 dargestellt, war dies genau die Absicht des Gesetzgebers: Im Falle der Unmöglichkeit der Besteuerung bei den Empfängern der Leistung, soll dieser Zuschlag zur Körperschaftsteuer einen Ausgleich zur nicht möglichen Abgabenerhebung (bei den Empfängern) darstellen. Dass nunmehr die Gesellschaft mit beschränkter Haftung diese „Steuer-Zuschlag“ im Ausmaß von 25% zu entrichten hat, scheint deswegen nicht ungerechtfertigt, da ja tatsächlich mit der Empfängernennung durch die betroffene Körperschaft dieser Zuschlag zur Körperschaftsteuer entfällt. Aus den genannten Gründen war entsprechend der Regelung des § 22 Abs. 3 KStG 1988 ein Zuschlag zur Körperschaftsteuer im Ausmaß von 25% von dem in der Mehr-/Weniger/Rechnung zugerechneten Betrag (wegen der Nicht-Nennung der Empfänger) – der aber handelsrechtlich als Betriebsausgabe in Ansatz gebracht wurde – in einer Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO für die Körperschaftsteuer betreffend das Jahr 2011 festzusetzen.“

6. Eine Stellungnahme seitens der Bf zu den Ausführungen um Vorlagebericht der belangten Behörde erfolgte nicht.
7. In der mündlichen Verhandlung am 7.10.2015 gab die Geschäftsführerin der Bf über Befragen des erkennenden Richters, wie sich die Kostenübernahme für Teilnehmer an der Incentive-Reise gestaltet hätte, bekannt, dass die Teilnehmer Kunden (zB

Werkstätten) bzw Dienstnehmer von Kunden gewesen seien. Je nach Erreichen eines vorgegebenen Umsatzziels seien die Kosten zur Gänze oder anteilig übernommen worden. Die Bekanntgabe der Teilnehmer, deren Aufwendungen die Bf übernommen habe, wurde von ihr unter Hinweis darauf verneint, dass davon auszugehen sei, dass diese Personen den für sie aus der Kostenübernahme entstandenen Vorteil nicht versteuert hätten. Würden jedoch diese Beträge seitens der Abgabenbehörde bei den Empfängern einer Besteuerung unterzogen werden, wäre davon auszugehen, dass sie der Bf als Kunden verlorengingen. Aus diesem Grund seien die Aufwendungen auch nicht als Betriebsausgabe geltend gemacht worden; dies entspreche einer bereits zuvor – auch schon von der Rechtsvorgängerin der Bf – praktizierten Vorgangsweise.

Über Befragen des verfahrensführenden Richters, welche konkreten ergänzenden Ermittlungen die Abgabenbehörde noch hätte vornehmen sollen, zumal in der Beschwerde mangelhafte Sachverhaltsermittlung eingewendet worden sei, gab der steuerliche Vertreter an, dass aus dem gesamten Verfahren nicht entnehmbar sei, ob eine Anfrage hinsichtlich der Empfänger vorgelegen sei. Hätten die Ausgaben für die Incentive-Reise vorweg in die unternehmensrechtliche Bilanz keinen Eingang gefunden, wäre in der dem Prüfer vorgelegten Bilanz dieses Konto gar nicht enthalten gewesen.

Zur Rechtslage selbst verwiesen die Verfahrensparteien im Wesentlichen auf das bisherige Vorbringen. Der steuerliche Vertreter ergänzte insoweit, dass die strittigen Aufwendungen gleichsam eine Einladung in der Privatsphäre der Bf gewesen seien, hinsichtlich derer die Empfänger nicht bekanntgegeben werden müssten sowie weiters, dass die Rechtsfolgen des KStG 1988 nicht über jene der BAO hinausgehen könnten. Somit könne bei Aufwendungen, die gar nicht als Betriebsausgabe geltend gemacht worden seien, auch kein Zuschlag zur Körperschaftsteuer erfolgen.

Zur Anwendbarkeit der EMRK auf das gegenständliche Beschwerdeverfahren führte der steuerliche Vertreter aus, dass die EMRK auf die Festsetzung selbst keine Auswirkungen habe, aber verfahrensrechtliche Garantien einzuhalten seien.

Sachverhalt

8. Das Bundesfinanzgericht legt dem gegenständlichen Erkenntnis zusammengefasst folgenden Sachverhalt zugrunde:

Die Bf übernahm im beschwerdegegenständlichen Jahr einen Aufwand iHv 25.052,11 € für Kunden, die für deren Teilnahme an einer Incentive Reise entstanden waren, welchen sie in der unternehmensrechtlichen Bilanz entsprechend auswies, jedoch nicht als Betriebsausgabe geltend machte und dementsprechend in der Mehr-Weniger-Rechnung entsprechend zurechnete. Die diesbezüglich erzielten Vorteile wurden seitens der Kunden nicht versteuert. Anlässlich einer Außenprüfung wurde die Geschäftsführerin der Bf

mehrfach aufgefordert, bekanntzugeben, für wen die Bf diesen Aufwand übernommen habe. Dieser Aufforderung ist sie nicht nachgekommen. Im Körperschaftsteuerbescheid verhängte die belangte Behörde einen Zuschlag zur Körperschaftsteuer gemäß § 22 Abs 3 KStG 1988, der im Beschwerdefall strittig ist. Ein neuerliches Befragen nach den Empfängern der im Zusammenhang mit der Incentive Reise erfolgte auch durch den verfahrensführenden Richter; auch ihm gegenüber wurden die Empfänger nicht bekanntgegeben.

Beweiswürdigung

9. Der Sachverhalt ist unstrittig und ergibt sich aus dem bisherigen Verfahrensablauf, insbesondere aus den Feststellungen der Außenprüfung und der glaubhaften Angaben der Vertreter der Bf in der mündlichen Verhandlung. Für das Bundesfinanzgericht sind die in der Beschwerde hinsichtlich des Verfahrens vor der belangten Behörde getätigten Verfahrensrügen schon dem Grunde und im Ansatz nicht erkennbar und nachvollziehbar und sie wurden auch in der mündlichen Verhandlung nicht weiter konkretisiert. Soweit seitens der Bf darauf verwiesen wurde, dass eine (ausdrückliche) entsprechende Anfrage der belangten Behörde an sie nach Benennung der Empfänger jener Beträge, die im angefochtenen Bescheid zum Zuschlag zur Körperschaftsteuer geführt haben, nicht erfolgt sei, entspricht dies nicht dem Akteninhalt.

Rechtslage

10. Gemäß dem durch das Betrugsbekämpfungsgesetz 2010 (BBKG 2010, BGBI I 2010/105) eingefügten, ab dem Wirtschaftsjahr 2011 anwendbaren, § 22 Abs 3 KStG 1988 ist zusätzlich zur Körperschaftsteuer gemäß § 22 Abs 1 und 2 (Anmerkung: im gegenständlichen Fall nicht von Relevanz; betrifft: die Körperschaftsteuer vom Einkommen bzw für nach § 13 Abs 3 und 4 zu versteuernde Kapitalerträge und Einkünfte einer Privatstiftung) ein Zuschlag in Höhe von 25% von jenen Beträgen zu entrichten, bei denen der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde die Gläubiger oder Empfänger der Beträge nicht genau bezeichnet. Der Zuschlag kommt unabhängig davon zum Tragen, ob im gegenständlichen (Wirtschafts-)Jahr eine weitere Belastung an Körperschaftsteuer anfällt.

11. Nach den Gesetzesmaterialien zu dieser Bestimmung (vgl ErläutRV 875 BlgNR 24. GP; im Folgenden auszugsweise – nicht wörtliche – Zitierung) bestand vor deren Inkrafttreten eine zu geringe Sanktionsmöglichkeit bei Unterlassung der Empfängerbenennung (Vorblatt zum BBKG 2010). Die Hauptgesichtspunkte für die Änderungen im KStG 1988 bestanden darin, dass in Fällen, in denen Ausgaben aufgrund einer fehlenden Empfängerbenennung nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden, das Unterbleiben des Betriebsausgabenabzuges nach Ansicht des Gesetzgebers allein

nicht ausreicht, um den Vorteil auszugleichen, der sich auf Ebene des Empfängers aus der Verschleierung der empfangenen Beträge ergeben kann. Um den Vorteil aus der dadurch möglichen steuerlichen Nichterfassung auf Seiten des Empfängers auszugleichen, sei der Betrag zusätzlich einer 25%igen Körperschaftsteuer zu unterwerfen. Auf diese Weise wird die zweite Besteuerungsebene (Empfänger der Beträge) erfasst. Es liegt an der Körperschaft, diese Rechtsfolge durch eine Empfängerbenennung abzuwenden.

Im Bereich von Körperschaften konnten bislang durch Unterlassung der Empfängernennung und Verschweigen des Zuflusses beim Empfänger Steuervorteile lukriert werden: Zahlungen an natürliche Personen würden bei diesen einem Grenzsteuersatz von bis zu 50% unterliegen; dem würde eine Betriebsausgabe auf Ebene der Körperschaft, die dem KSt-Tarif iHv 25% unterliegt, gegenüberstehen. Würde seitens der Körperschaft die Empfängerbenennung unterlassen und seitens der natürlichen Person die Zahlung nicht erklärt, könnte so eine bis zu 50%ige Besteuerung durch die 25%ige Körperschaftsteuer „ersetzt“ werden.

Um derartige Praktiken hintanzuhalten, sei es daher erforderlich, bei Körperschaften als Rechtsfolge für eine unterlassene Empfängernennung nicht nur die Nichtabzugsfähigkeit, sondern auch noch eine zusätzliche Besteuerung eben dieser Zahlung vorzusehen, die als Zuschlag zur regulären Körperschaftsteuer ausgestaltet sein und somit auch in Verlustjahren, parallel zur Mindestkörperschaftsteuer, anfallen solle. Sollte der Empfänger nicht einer 50%igen Besteuerung unterliegen (zB wenn es sich um eine Körperschaft handle) stehe es der Körperschaft stets frei, durch Empfängerbenennung die Abzugsfähigkeit sicherzustellen und den Zuschlag zu vermeiden. Würde von dieser Möglichkeit auch in einem solchen Fall nicht Gebrauch gemacht, sei der Zuschlag vor der Zielsetzung, Korruption und Geldwäsche entgegenzuwirken, sachlich gerechtfertigt.

12. Gemäß § 162 Abs 1 BAO kann in Fällen, in denen der Abgabepflichtige beantragt, dass Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, die Abgabenbehörde verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet. Soweit der Abgabepflichtige diese von der Abgabenbehörde verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen gemäß § 162 Abs 2 BAO nicht anzuerkennen.

13. Die Erlassung von Verlangen nach Empfängerbenennung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde (zB VwGH 4.6.2009, 2004/13/0076). Bei Verweigerung der verlangten Angaben sind die betreffenden Aufwendungen (Schulden) zwingend nicht anzuerkennen; sie sind auch nicht im Schätzungsweg zu berücksichtigen (VwGH 22.3.2010, 2006/15/0284), sofern das Verlangen sich als rechtmäßig erweist.

14. Gemäß dem in der deutschsprachigen Übersetzung mit „Recht auf ein faires Verfahren“ ("fair trial") übertitelten Art 6 Abs 1 EMRK hat jedermann hat Anspruch darauf, dass seine Sache in billiger Weise öffentlich und innerhalb einer angemessenen Frist gehört wird, und zwar von einem unabhängigen und unparteiischen, auf Gesetz beruhenden Gericht, das über zivilrechtliche Ansprüche und Verpflichtungen oder über die

Stichhaltigkeit der gegen ihn erhobenen strafrechtlichen Anklage zu entscheiden hat. Das Urteil muss öffentlich verkündet werden, jedoch kann unter bestimmten Voraussetzungen die Presse und die Öffentlichkeit ausgeschlossen werden.

Erwägungen

15. Im vorliegenden Fall ist unstrittig, dass die Bf einerseits bestimmte Aufwendungen betreffend Incentive-Reisen (Kostenübernahmen für Dritte) nicht als Betriebsausgabe geltend gemacht und andererseits die diesbezüglichen Empfänger gegenüber der belangten Behörde trotz deren „Nachfragens“ deshalb nicht genannt hat, weil diese die aus den aus der Kostenübernahme der Reise resultierenden Vorteilen insoweit keine steuerlichen Konsequenzen gezogen haben, als sie diese nicht einer Ertragsbesteuerung unterzogen haben und eine steuerliche Erfassung der Vorteile bei diesen Empfängern auf Grund einer Empfängerbenennung durch die Bf zu Geschäftsstörungen (Verlust von Kunden) geführt hätte. Strittig ist hingegen, ob diese Tatbestände bzw deren Verknüpfung die Rechtsfolge des § 22 Abs 3 KStG 1988, nämlich einen Zuschlag zur Körperschaftsteuer, auslöst.

16. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts ist bemerkenswert, dass der Zuschlag zur Körperschaftsteuer iSd § 22 Abs 3 nach seinem Wortlaut hinsichtlich jener „Beträge“ (im Sinne von Aufwendungen und zwar ohne Spezifizierung, ob diese abzugsfähig sind oder nicht) zu entrichten ist, bei denen der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde die Gläubiger oder Empfänger der Beträge „nicht genau bezeichnet“, während hingegen § 162 Abs 2 BAO als zwingende Rechtsfolge vorsieht, dass „beantragte Absetzungen“, im Ergebnis somit etwa Betriebsausgaben oder Werbungskosten, nicht steuermindernd anzuerkennen sind, sofern seitens dessen, der die Absetzung beantragt, von der Abgabenbehörde iSd § 162 Abs 1 BAO verlangte Angaben zur Identifizierung des Empfängers „verweigert“ werden. Es ist somit offenkundig, dass der Wortlaut der beiden Bestimmungen hinsichtlich der Rechtsnatur der einem Steuerpflichtigen entstandenen Aufwendungen nicht ident ist: das KStG 1988 verweist auf einem Steuerpflichtigen dem Grunde nach entstandene Aufwendungen, die zwar offenkundig einen bestimmten Bezug zu seiner betrieblichen bzw beruflichen Tätigkeit aufweisen, aber nicht notwendigerweise zu einer Minderung seiner Steuerbemessungsgrundlage führen, sondern etwa auch unter ein Abzugsverbot gemäß § 20 EStG 1988 fallen können, die BAO hingegen auf explizit auch auf (zumindest aus Sicht dessen, dem sie entstanden sind) Betriebsausgaben, also Aufwendungen, die sich auf den Gewinn auswirken. Im gegenständlichen Fall hat die Bf offenbar von sich aus die Entscheidung getroffen, dass die Kostenübernahme für Teilnehmer an der Incentive-Reise nicht betrieblich bedingt war; es lagen somit zwar „Ausgaben“ (iSd § 22 Abs 3 KStG 1988), jedoch keine „Betriebsausgaben“ vor.

17. Die Bf geht allerdings dennoch offenkundig davon aus, dass, analog zur Rechtsfolge des § 162 BAO vom Zuschlag zur Körperschaftsteuer iSd § 22 Abs 3 KStG 1988 nur solche Aufwendungen umfasst sind, die (zunächst) steuermindernd als Betriebsausgabe iSd § 4 Abs 4 EStG 1988 geltend gemacht worden sind, deren Empfänger (über Befragen der Abgabenbehörde wie auch des erkennendn) jedoch nicht genannt wurden, wovon mangels Geltendmachung als Betriebsausgabe im gegenständlichen Fall somit nicht auszugehen sei.

18. Das Bundesfinanzgericht kann sich dieser Rechtsansicht aus folgenden Erwägungen nicht anschließen:

Wie bereits erwähnt, unterscheidet sich die Diktion des § 22 Abs 3 KStG 1988 hinsichtlich der Rechtsnatur entstandener Aufwendungen – jedenfalls bei Ansatz eines abgabenrechtlichen Verständnisses – grundlegend von jener des § 162 BAO. Daraus erheilt, dass sich der hier strittige Zuschlag zur Körperschaftsteuer keinesfalls nur auf solche Aufwendungen bezieht, die, wenn auch letztlich vergeblich, (zunächst) steuermindernd geltend gemacht werden (Betriebsausgaben), sondern auch andere Aufwendungen (Ausgaben) umfassen kann. Nicht von Relevanz ist, dass, wie von der Bf zwar an sich zutreffend angeführt, in jener Textierung des § 22 Abs 3 KStG 1988, die in der Gesetzwerdungsphase einem Begutachtungsverfahren unterzogen worden ist, noch auf Aufwendungen iSd § 162 Abs 2 BAO verwiesen worden ist, hat diese doch niemals Gesetzeskraft erlangt. Nach Ansicht des erkennenden Richters spricht dieser Umstand hingegen vielmehr dafür, dass der endgültige Gesetzestext keine Unterscheidung zwischen bloßen Ausgaben und steuerlich relevanten Aufwendungen treffen möchte. Der genannte Zuschlag zielt somit offenbar darauf ab, eine (auf Grund der Nichtbenennung des Empfängers zu vermutende und im gegenständlichen Fall auch in der Tat eingetretene) fehlende Besteuerungsmöglichkeit bzw einen Steuerausfall beim Empfänger, bei dem in jenen Fällen, in denen dieser eine natürliche Person ist, der Steuersatz bis zu 50 % betragen kann (vgl § 33 Abs 1 EStG 1988), insgesamt gleichsam zu kompensieren. Zielt aber der Zuschlag zur Körperschaftsteuer hinsichtlich eines Geschäftsfalles primär auf die damit im Zusammenhang stehende Gesamtsteuerauswirkung (Saldo aus Betriebsausgaben und Betriebseinnahmen) an sich ab, so macht es keinen Unterschied, ob die dahinterstehenden Aufwendungen seitens jener Körperschaft, welcher diese entstanden sind, zunächst steuermindernd als Betriebsausgabe geltend gemacht und in erst weiterer Folge infolge fehlender Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO nicht als solche anerkannt wurden oder ob diese Körperschaft die Geltendmachung als Betriebsausgaben, aus welchen Gründen auch immer (hier offenbar aus „Rücksicht“ gegenüber den diese Beträge nicht versteuernden Geschäftspartner), schon im Vorhinein unterlässt. Lagen aber schon dem Grunde nach keine Betriebsausgaben vor, so hätten die Aufwendungen die Steuerbemessungsgrundlage der Bf von vornherein nicht vermindert und wird durch den Zuschlag zur Körperschaftsteuer im Ergebnis ohnehin nur eine Gesamtsteuerbelastung im Ausmaß von 25% bewirkt. Bei einer, wie von der Bf angenommen, zwingenden

Verknüpfung zwischen § 162 BAO und § 22 Abs 3 KStG 1988 hätte es die Körperschaft nämlich andernfalls gleichsam selbst in der Hand, den Zuschlag zur Körperschaftsteuer selbst dann zu verhindern, wenn ihr (wie auch im gegenständlichen Fall) bekannt ist, dass der Empfänger von geldwerten Leistungen daraus keine steuerlichen Konsequenzen zieht und somit einen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dienenden Eintritt der Besteuerung endgültig zu verhindern.

Die den Zuschlag zur Körperschaftsteuer normierende Regelung zielt dabei mangels Kenntnis der Abgabenbehörde über seine Identität zwangsläufig auf einen abstrakten Empfänger ab (ähnlich *Kofler*, Wenn die Kasse zweimal klingelt ..., Ges 2010, 105) und hat dabei - nach Ansicht des BFG zulässigerweise - den Fall einer maximalen steuerlichen Auswirkung (natürliche Person, Grenzsteuersatz: 50%) vor Augen: Sollte dieser nicht einer 50%igen Besteuerung unterliegen (zB weil er einem niedrigeren Grenzsteuersatz unterliegt, der – endbesteuerte - Tatbestand einer verdeckten Ausschüttung gemäß § 8 Abs 2 KStG 1988 verwirklicht wird, oder es sich um eine Körperschaft handelt, bei welcher der Steuersatz nur 25% beträgt oder gegebenenfalls die Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 KStG 1988 zum Tragen käme), so steht es der Körperschaft stets frei und wäre es somit auch in der Gestion der Bf gelegen gewesen, durch Empfängerbenennung einerseits bei entsprechender betrieblicher Veranlassung die Abzugsfähigkeit sicherzustellen und andererseits jedenfalls den Zuschlag zu vermeiden. Aus welchen Gründen sie die Benennung der Teilnehmer an der Incentive-Reise, deren Aufwendungen sie übernommen hat, unterlassen hat, ist dabei irrelevant; auch (eine betriebswirtschaftlich nachvollziehbare) Rücksichtnahme auf Geschäftspartner kann keine andere Beurteilung herbeiführen.

19. Zum unter Hinweis auf *Bieber/Brandstetter*, Neuer Strafzuschlag nach dem BBKG 2010, GeS 2010, 281 bzw *Haider/S. Schlager*, Verschärfung der Empfängerbenennung durch das BBKG 2010, SWK 2010, S 1015 in der Beschwerdeschrift vertretenen Rechtsansicht, dass es sich bei § 22 Abs 3 KStG 1988 um eine „Strafe“ iSd Art 6 EMRK handle (vgl dazu zusammenfassend auch *Blasina* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG²³, § 22 Tz 21 ff), ist festzuhalten:

Zunächst erscheint es nach Ansicht des erkennenden Richters bereits zweifelhaft, ob beim Zuschlag zur Körperschaftsteuer iSd § 22 Abs 3 KStG 1988 – und zwar auch unter Berücksichtigung der vom Bf herangezogenen Literaturmeinungen - überhaupt von einer Strafe iSd Art 6 EMRK ausgegangen werden kann bzw inwieweit allenfalls die daraus resultierenden Garantien zur Anwendung kommen. *Haider/S. Schlager* (in SWK 2010, S 1015) nehmen dabei insbesondere Bezug auf das Urteil des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte, Große Kammer, Beschwerdesache Jussila gegen Finnland, vom 23.11.2006, Bsw. 73053/01. In diesem Urteil kam der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte jedoch zum Ergebnis, dass die Verhängung eines Steuerzuschlags infolge Erfüllung der "Engel-Kriterien" (vgl Engel ua/NL v 8.6.1976, A/22, EuGRZ 1976, 221) auf Grund von Unregelmäßigkeiten in der Buchhaltung zwar grundsätzlich unter Art

6 EMRK falle, Steuerzuschläge jedoch nicht dem Kernbereich des Strafrechts angehörten und daher strafrechtliche Garantien nicht zur vollen Anwendung gelangten.

Selbst wenn man zum Ergebnis käme, Art 6 EMRK sei im gegenständlichen Fall anwendbar, führt dies im Wesentlichen dazu, dass die Sache im gesamten Verfahrensablauf in billiger Weise öffentlich und innerhalb einer angemessenen Frist von einem unabhängigen Gericht gehört wird und die Entscheidung öffentlich verkündet werden muss. All diese Voraussetzungen treffen im gegenständlichen Fall zu: der gegenständliche Beschwerdefall ist im Jahr 2015 beim Bundesfinanzgericht eingegangen; über ihn wurde noch im Jahr 2015 von einem unabhängigen Richter in einer mündlichen Verhandlung im Beisein von Vertretern der Bf entschieden, wobei diese die Möglichkeit hatten, ihren Standpunkt persönlich vorzutragen; das Erkenntnis wurde samt den wesentlichen Entscheidungsgründen verkündet. Darüber hinausgehende Auswirkungen auf die Zulässigkeit der Steuerfestsetzung selbst bzw deren Unzulässigkeit haben etwa *Haider/S. Schlager* (in SWK 2010, S 1015) wie auch *Bieber/Brandstetter* (in GES 2010, 281 ff) nicht aufgezeigt und hat auch die Bf in der mündlichen Verhandlung selbst ausdrücklich in Abrede gestellt.

20. Im Ergebnis war daher spruchgemäß zu entscheiden und die Beschwerde abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

21. 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 (vgl Art 133 Abs 4 B-VG).

22. Zur Frage, ob der Zuschlag zur Körperschaftsteuer iSd § 22 Abs 3 KStG 1988 auch zur Anwendung kommt, wenn die diesbezüglichen Ausgaben nicht als Betriebsausgaben geltend gemacht worden sind, liegt in der Tat keine höchstgerichtliche Rechtsprechung und auch keine definitive Aussage in der Literatur bzw der Verwaltungspraxis sowie den Gesetzesmaterialien vor.

Einer Rechtsfrage kann jedoch nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung besitzt (zB VwGH 17. 9.2014, Ra 2014/04/0023). Eine einzelfallbezogene Beurteilung ist somit im Allgemeinen nicht revisibel, wenn sie auf einer verfahrensrechtlich einwandfreien Grundlage erfolgte und in vertretbarer Weise im Rahmen der von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze vorgenommen wurde (zB VwGH 27.10.2014, Ra 2014/04/0022). Der bloße Umstand, dass eine Entscheidung des VwGH zu einem (der Entscheidung des Verwaltungsgerichts zugrunde liegenden) vergleichbaren Sachverhalt (zu einer bestimmten Rechtsnorm)

fehlt, begründet alleine noch keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, soweit das Verwaltungsgericht dabei von den Leitlinien der Rechtsprechung des VwGH nicht abweicht (zB VwGH 28.11.2014, Ra 2014/01/0094). Genügte nämlich für die Zulässigkeit einer Revision bereits das Fehlen höchstgerichtlicher Entscheidung zu einem vergleichbaren Sachverhalt, wäre der VwGH in vielen Fällen zur Entscheidung berufen, obgleich in Wahrheit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, sondern nur die Einzelfallgerechtigkeit berührende Wertungsfragen aufgeworfen werden (BFG 14.7.2015, RV/7100254/2011, unter Hinweis auf VwGH 23.9.2014, Ro 2014/01/0033).

Im gegenständlichen Fall geht die Beurteilung der konkreten Rechtsfrage jedoch über den hier entschiedenen Einzelfall hinaus und ist auch nicht vorab beurteilbar, ob sie in vertretbarer Weise im Rahmen der von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze vorgenommen wurde, zumal sie die grundsätzliche Thematik berührt, inwieweit steuerlich zunächst nicht unmittelbar relevante Tatbestände (hier: nichtabzugsfähige und auch nicht als Betriebsausgabe geltend gemachte Aufwendungen) weitere Rechtsfolgen (Zuschlag zur Körperschaftsteuer wegen Nichtbenennung der Empfänger) auslösen können, weil eine von der Systematik des § 162 BAO abweichende Beurteilung Platz zu greifen hat. Eine Revision zu dieser Rechtsfrage ist daher zulässig.

Linz, am 27. Oktober 2015