

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Dr. Andrea Ornig und die weiteren Senatsmitglieder Dr. Michael Rauscher, Dr. Bernhard Koller und Mag. Petra Kühberger im Beisein der Schriftführerin Claudia Schmölzer über die als Beschwerde zu erledigende Berufung der Bf, vertreten durch DR. ZWACH Steuerberatung e.U., Klosterwiesgasse 62 14, 8010 Graz, vom 22.06.2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz- Umgebung vom 17.05.2010 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer sowie Kapitalertragsteuer 2003 bis 2007 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung in der Sitzung am 27.08.2014 beschlossen:

Die angefochtenen Bescheide werden unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

Eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Begründung

1. Allgemeines

Die Beschwerdeführerin ist eine im Jahr 1991 gegründete Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Alleingesellschafter und handelsrechtlicher Geschäftsführer ist MM. Der Gegenstand des Unternehmens umfasst den Vertrieb von Holzfußböden, Parkett und Zubehör, die Verlegung und Sanierung von Holzfußböden, den Handel mit Waren aller Art und die Beteiligung und Übernahme der Geschäftsführung an gleichen oder ähnlichen Unternehmungen. Die Jahresabschlüsse der Beschwerdeführerin weisen für die Streitjahre folgende Werte aus (Beträge in Euro):

Kalenderjahr	Summe Umsatzerlöse	Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit
2003	1,598.537	130.678
2004	1,844.823	9.914
2005	2,235.370	33.472
2006	1,814.642	-4.662
2007	1,294.160	68.783

Auf Grundlage des **Bescheides über einen Prüfungsauftrag vom 12. Jänner 2010**

führte die belangte Behörde bei der Beschwerdeführerin eine Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer für 2003 bis 2007 durch. Dabei traf es ua. die hier beschwerdegegenständlichen Feststellungen, nämlich

- dass im Zusammenhang mit dem Gesellschafterverrechnungskonto verdeckte Ausschüttungen vorlägen ("Entnahmen Verrechnungskonto"),
- dass die Bewirtschaftung der Motoryacht "D" (Azimut 42) ertragsteuerlich und umsatzsteuerlich Liebhaberei sei ("Yachtcharter") und
- dass die Bewirtschaftung der Motoryacht "A" (Azimut 52) ertragsteuerlich und umsatzsteuerlich Liebhaberei sei ("Yachtcharter").

Mit den hier angefochtenen **Bescheiden vom 17. Mai 2010** setzte die

belangte Behörde unter Zugrundelegung dieser und anderer Feststellung im wiederaufgenommenen Verfahren die Umsatzsteuer 2003 mit -107.911,66 Euro (Abgabennachforderung: 355,38 Euro), die Körperschaftsteuer 2003 mit 7.725,81 Euro (Abgabennachforderung: 3.547,00 Euro), die Umsatzsteuer 2004 mit -161.145,53 Euro (Abgabennachforderung: 1.723,33 Euro), die Körperschaftsteuer 2004 mit 6.030,33 Euro (Abgabennachforderung: 4.101,83 Euro), die Umsatzsteuer 2005 mit -63.142,44 Euro (Abgabennachforderung: 10.366,57 Euro), die Körperschaftsteuer 2005 mit 25.887,35 Euro (Abgabennachforderung: 19.434,50 Euro), die Umsatzsteuer 2006 mit -30.387,06 Euro (Abgabennachforderung: 4.153,44 Euro), die Körperschaftsteuer 2006 mit 13.584,91 Euro (Abgabennachforderung 11.834,91 Euro), die Umsatzsteuer 2007 mit -40.951,67 Euro (Abgabennachforderung: 634,81 Euro) und die Körperschaftsteuer 2007 mit 30.797,44 Euro (Abgabennachforderung: 15.284,62 Euro) fest.

Weiters zog die belangte Behörde die Beschwerdeführerin mit den hier ebenfalls angefochtenen **Bescheiden vom 3. Mai 2005** zur Haftung für Kapitalertragsteuer für das Jahr 2003 im Betrag von 5.797,11 Euro (Gesamtbetrag der verdeckten Ausschüttungen: 17.391,34 Euro), für das Jahr 2004 im Betrag von 10.500,76 Euro (Gesamtbetrag der verdeckten Ausschüttungen: 17.391,34 Euro), für das Jahr 2005 im Betrag von 30.576,23 Euro (Gesamtbetrag der verdeckten Ausschüttungen: 91.728,69 Euro), für das Jahr 2006 im Betrag von 22.531,91 Euro (Gesamtbetrag der verdeckten Ausschüttungen: 67.595,73

Euro) und für das Jahr 2007 im Betrag von 24.418,23 Euro (Gesamtbetrag der verdeckten Ausschüttungen: 73.254,70 Euro) heran.

Gegen diese Bescheide wendet sich die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter nach Fristverlängerung mit **Berufungsschreiben vom 22. Juni 2010**.

Die belangte Behörde legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat im Juli 2010 zur Entscheidung vor (**Berufungsvorlage**).

Von Seiten der Beschwerdeführerin wurde die mündliche Verhandlung sowie die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

2. Zum Beschwerdepunkt "Entnahmen Verrechnungskonto"

Den Jahresabschlüssen der Streitjahre sind folgende Verrechnungskonto-Forderungen der Beschwerdeführerin gegenüber ihrem Gesellschafter MM zu entnehmen (Beträge in Euro):

Bilanzstichtag	Betrag	Differenz zum Vorjahr
31.12.2001	156.209,59	
31.12.2002	75.136,16	-81.073,43
31.12.2003	0,00	-75.136,16
31.12.2004	10.564,83	10.564,83
31.12.2005	-1.593,32	-12.158,15
31.12.2006	33.012,27	34.605,59
31.12.2007	68.010,29	34.998,02
31.12.2008	77.626,61	9.616,32

Die Prüferin geht im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung diesbezüglich von folgenden Beträgen an verdeckten Ausschüttungen (= Bemessungsgrundlagenanteile für die Kapitalertragsteuer) aus (Beträge in Euro):

	Verdeckte Ausschüttung lt. Prüferin
2003	-
2004	10.564,83
2005	-
2006	22.447,44
2007	34.047,32

Zur Begründung der verdeckten Ausschüttungen im Zusammenhang mit dem Gesellschafter-Verrechnungskonto wird im **Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 6. Mai 2010** ausgeführt:

Tz. 3 Entnahmen Verrechnungskonto

Verdeckte Ausschüttungen

Sachverhalt:

Der Geschäftsführer entnimmt mtl. ca. € 4.000 vom Verrechnungskonto zur Bestreitung seiner privaten Aufwendungen. Gleichzeitig werden jedoch auch gewisse betriebliche Aufwendungen teilweise über die private Kreditkarte des Geschäftsführers bestritten und dem Verrechnungskonto gegengerechnet. Bereits bei der Vorprüfung für die Jahre 1998 - 2000 war der (hohe) Stand des Verrechnungskontos Gegenstand der Prüfung. Dieser Punkt wurde jedoch fallengelassen, da der Geschäftsführer versprach, das einen Stand von über € 100.000 aufweisende und jährlich anwachsende Verrechnungskonto unverzüglich auszugleichen. Weiters ist zu erwähnen, dass der Geschäftsführerbezug sich in den Zeiträumen vor dieser Prüfung bis zum Jahr 2005 sich immer um die 60.000 € jährlich bewegt hat (Ausnahme 2004 - Prozentsatz des Gewinns). Zum Beginn des Prüfungszeitraums wies das Verrechnungskonto noch einen Stand von ca. 75.000 € zu Lasten des Geschäftsführers auf, das jedoch durch Aufnahme eines Privatkredits im Jahr 2003 großteils getilgt wurde. Der Geschäftsführerbezug wurde jährlich im Umlaufbeschluss festgelegt und nachträglich gegen das Verrechnungskonto gegengebucht. Nach einer GPLA-Prüfung (Vorschreibung DB und DZ für den Geschäftsführerbezug) wurde der Geschäftsführerbezug nachträglich von ca. 50.000 € auf 12.000 € jährlich reduziert, während die Geldentnahmen gleich blieben. Durch diese Vorgangsweise wuchs das Verrechnungskonto in den Jahren 2004, 2006 und 2007 jährlich wieder bis auf ca. 70.000 € an.

Eine einem Fremdvergleich standhaltende Vereinbarung über eine Darlehensgewährung bestand bzw. besteht nicht. Nach der letzten Betriebsprüfung wurde zwar ein Darlehensentwurf für das Jahr 2004 vorbereitet, der jedoch lt. Aussage des Abgabepflichtigen aus gebührenrechtlichen Gründen nicht unterschrieben war und nur in einer Excel-Tabelle des steuerlichen Vertreters enthalten war. Dieser "Darlehensvertrag" spricht von einer Darlehensgewährung in Höhe von 200.000 €, die ordnungsgemäß verzinst wird und am Ende des Jahres 2004 aus künftigen Gewinnausschüttungen wieder zurückzuzahlen ist. Dieser Vertrag wurde lt. Aussage des Abgabepflichtigen jährlich mündlich prolongiert. Die Nichteinhaltung dieser Vereinbarung erklärte der Geschäftsführer damit, dass lt. Handelsrecht Ausschüttungen in dieser Höhe nicht möglich gewesen waren bzw. im Jahr 2008 ein hoher Kursverlust eine Ausschüttung unmöglich machte. Der Gesellschafter-GF dürfte dabei jedoch übersehen, dass diese "Ausschüttungen" bereits vor dem Jahresabschluss durch Entnahmen getätigt wurden und dadurch nicht als Gewinnausschüttungen erkennbar waren. Auch wurden keine fälligen

Zinsen verrechnet bzw. vom Geschäftsführer bezahlt, Sicherheiten zwischen Gesellschaft und Gesellschafter-GF fehlen ebenfalls.

Rechtliche Würdigung:

Verdeckte (Gewinn)Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder sonstigen offenen Gewinnverteilung, gleichviel unter welcher Bezeichnung gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde (z.B. VwGH 3.7.1991, 90/14/0221).

Dass Gesellschafter einer GmbH aus dem Gesellschaftsvermögen "Entnahmen" tätigen, die auf einen einwandfrei nachgewiesenen zivilrechtlich tragenden Rechtsgrund nicht zurückgeführt werden können, ist eine Fallkonstellation, mit welcher sich der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt zu befassen hatte. Er hat dabei klargestellt, dass an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern ebenso strenge Maßstäbe wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen anzulegen sind. Solche Abmachungen müssen von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten, widrigenfalls die Rückzahlbarkeit der von den Gesellschaftern von der Gesellschaft empfangenen Geldbeträge oder Sachwerte nicht als erwiesen angenommen werden kann, so dass von einer verdeckten Ausschüttung ausgegangen werden muss (z.B. VwGH 17.10.2007, 2006/13/0069). - (Auszug aus der jüngsten Rechtsprechung des UFS Wien - GZ: RV/0326-W/06). Eine entsprechende rechtliche Begründung bezüglich Darlehensgewährung wird auf die gängige Angehörigenliteratur verwiesen (Rz 1127 ff Einkommensteuerrichtlinien Pkt. 5.4.). Eine Rückgängigmachung solcher "verdeckter Ausschüttungen" ist nur vor Bilanzstichtag möglich.

Da die lt. obigem Sachverhalt geschilderte Darlehensvereinbarung nicht einem gängigen Kontokorrentkredit wie bei Banken (Rahmen, Höhe und Fälligkeit Überziehungszinsen, Sicherheiten etc.) entspricht und auch kein im Voraus verbindlicher (fremdüblicher) Vertrag über ein Geschäftsführerentgelt besteht, stellen die Entnahmen vom Verrechnungskonto verdeckte Ausschüttungen auf Ebene des Gesellschafters dar, die der Kapitalertragssteuer zu unterziehen sind. Es wurden nur im Jahr 2007 Zinsen (1,5%) über das Verr. Konto verbucht. Diese werden - da die Entnahmen als verd. Ausschüttung der KEST unterzogen werden - wieder vom Gewinn abgerechnet.

	2003	2004	2005	2006	2007
Stand 1.1.	75.136,16	-4.123,67		-12.158,15	
Entnahmen	59.765,58	61.030,58	52.684,14	58.207,84	74.235,33
Einlagen	-79.025,41	-27.096,70	-14.842,29	-11.602,25	-27.239,91
GF-Bezug 31.12	-60.000,00	-19.245,31	-50.000,00	-12.000,00	-12.000,00

Anwachsen Verrechnungskonto	-	10.564,83	-	2.2447,44	34.995,42
- Zinsen Verr. Kto					-948,06
					34.047,36

Im **Berufungsschreiben vom 22. Juni 2010** wird dem vom steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin entgegen gehalten:

Verdeckte Gewinnausschüttung Verrechnungskonto

Wir berufen gegen die Behandlung des Verrechnungskontos als verdeckte Ausschüttung.

Unter Teilziffer 3 Entnahmen Verrechnungskonto wurde von der Prüferin eine verdeckte Gewinnausschüttung betreffend Gesellschafterverrechnungskonto für die Jahre 2004 mit EURO 10.564,83 für 2006 mit EURO 22.447,44 und für 2007 mit EURO 34.047,36 behauptet.

Dazu halten wir folgendes fest:

Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung sind neben der Nahebeziehung zur Körperschaft das objektiven Tatbild und das subjektive Tatbild.

Das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung, in unserem Fall der Wille, auf die Einforderung der Rückzahlung des Verrechnungskonto des Gesellschafters zu verzichten, fehlt. Es lag nie im Interesse der Gesellschaft auf die Forderung an den Gesellschafter zu verzichten. Die Einforderung des offenen Betrages wurde mehrmals jährlich mit dem Gesellschafter besprochen.

Dazu hat die Prüferin allerdings keinerlei Erhebungen vorgenommen.

Es war und ist nicht beabsichtigt, das Verrechnungskonto nicht einzufordern. Im Gegenteil, es war geplant, dieses mittels offener Ausschüttungen in den kommenden Jahren zu tilgen. Hätte die Gesellschaft einen Verzicht geplant, wäre das Konto in den Bilanzen der Jahre 2003 bis 2007 nicht als Forderung ausgewiesen worden. Es wurde auch gegenüber der Hausbank immer von der Werthaltigkeit dieser Forderung ausgegangen.

Das objektive Tatbild der Bereicherung des Gesellschafters besteht lediglich in der nicht vorhandenen Verzinsung in den Jahren 2003 bis 2006 in Höhe fremdüblicher Zinsen. Von einer Zuwendung des Kapitals kann nicht gesprochen werden,

1. weil eine Vermögensverringerung bei der Gesellschaft nicht vorliegt. An die Stelle der an den Gesellschafter überwiesenen Beträge sind einbringliche Forderungen getreten. Die Bonität des Schuldners war zum Auszahlungszeitpunkt jedenfalls gegeben und kann durch die Hausbank bei Bedarf nachgewiesen werden.

2. weil das Fehlen einer fremdüblichen Verzinsung nicht gleichzusetzen ist mit der Absicht das Kapital zur Gänze an den Gesellschafter zu überlassen. Zinsen wurden nicht verrechnet, weil ein nicht offengelegter Vorteilsausgleich vorgenommen worden ist. Dieser Vorteilsausgleich bestand zum einen aus dem Verzicht auf eine Haftungsprovision

und zum anderen aus dem Verzicht auf Verrechnung von Miete, Betriebskosten für Büroräumlichkeiten des Gesellschafters, die die Gesellschaft genutzt hat.

Aufgrund der persönlichen Haftung des Gesellschafters für die Bankkredite der Gesellschaft hätte eine Haftungsprovision verrechnet werden können, darauf wurde verzichtet. Üblicherweise wird eine Haftungsprovision in Höhe von 1,5% des Kapitals i.H.v. EURO 513.000,- verrechnet, das wären EURO 7.695,- p.a. Die Gesellschaft nutzt Büro- und Archivräume des Gesellschafters, auch hier wurde auf eine Weiterverrechnung der Kosten verzichtet. In der Betriebsprüfung wurden diese Kosten einvernehmlich mit EURO 1.700,- p. a. bewertet.

3. weil Vereinbarungen über den Rückzahlungszeitpunkt dahingehend getroffen worden sind, dass mit zukünftigen offenen Gewinnausschüttungen eine Tilgung des Verrechnungskontos erfolgen sollte. Tatsächlich ist das auch im Jahr 2008 mit brutto EURO 40.000, passiert. Im Jahr 2009 war eine Ausschüttung aufgrund der Kursentwicklung des Yen (es war eine Wertberichtigung zu einem Yen-Darlehen in Höhe von EURO 85.794,51 unter den Bankverbindlichkeiten aufwandswirksam einzustellen) nicht möglich. Darüber gab es im Jahr 2008 Forderungswertberichtigungen in Höhe von EURO 37.994,11 (darunter Firma-L und A-GmbH). Ohne diese Wertberichtigung und Forderungsabschreibungen hätte sich ein Bilanzgewinn in Höhe von EURO 138.317,52 ergeben, sodass die erforderliche und geplante Gewinnausschüttung möglich gewesen wäre.

Mittlerweile wurde das Verrechnungskonto, wie der Prüferin und der Teamleiterin mitgeteilt, abgedeckt. Die Tilgung erfolgte durch Einschränkung des Kreditrahmens bei der [Beschwerdeführerin] und gleichzeitiger Ausnutzung des Kreditrahmens im privaten Bereich. Das gesamte Haftungsvolumen des Gesellschafters besteht also unverändert in gleicher Höhe. Es hat sich nur die Verteilung zwischen GmbH und Gesellschafter verändert.

Dadurch ist bewiesen, dass hier keine verdeckte Gewinnausschüttung des Kapitals vorliegen kann, weil die Bankverbindlichkeiten ohnehin von Herrn [MM] persönlich und nicht von der GmbH geschuldet werden.

4. weil die Besicherung ohnehin gegeben war, da der Gesellschafter für die gesamten Bankverbindlichkeiten der Gesellschaft eine private Haftung übernommen hat. Damit war indirekt auch das Verrechnungskonto besichert. Die Sicherheit für diese Bankkredite bildet eine Privatliegenschaft. Damit wäre also bei einer Inanspruchnahme dieser privaten Haftung ein Regressanspruch an die Gesellschaft entstanden, der jedenfalls mit dem offenen Verrechnungskonto auszugleichen gewesen wäre. Insofern war das Verrechnungskonto also besichert,

5. weil ein nicht unterfertigter Darlehensvertrag aus dem Jahr 2004 vorgelegt wurde, welcher die Absicht der Darlehensgewährung dokumentiert. Es wurde auch ein Beweis vorgelegt, dass die EXCEL-Tabelle seit dem Jahr 2004 unverändert gespeichert war. Die Unterfertigung unterblieb aus gebührenrechtlichen Gründen.

Wir berufen daher gegen die Feststellung, dass die auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafters verbuchten Beträge als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen sind.

Minus bedeutet: die Gesellschaft schuldet dem Gesellschafter!

[Tabelle]

Wir verweisen auch darauf, dass die Mindeststände des Verrechnungskontos unterjährig niedriger waren. Der niedrigste Stand betrug vom 31.12.2003 bis 5.1.2004 € minus 4.123,67. (Beilage 2)

Der Beschluss des Bundesfinanzgerichtes liegt in folgenden Erwägungen begründet:

Die Prüferin hat "das Anwachsen des Verrechnungskontos der Kapitalertragsteuer unterworfen" (siehe Schreiben der belangten Behörde vom 28.02.2014) und begründet dies im Wesentlichen damit,

- dass der Geschäftsführerbezug nach einer GPLA-Prüfung wegen der Vorschreibung von DB und DZ nachträglich von ca. 50.000 Euro auf 12.000 Euro jährlich reduziert worden sei, während die "Geldentnahmen" gleich geblieben seien. Durch diese Vorgangsweise sei das Verrechnungskonto in den Jahren 2004, 2006 und 2007 wieder jährlich auf ca. 70.000 Euro angewachsen (Seite 4 des BP-Berichts). Es bestehe somit "kein im Voraus verbindlicher (fremdüblicher) Vertrag über ein Geschäftsführerentgelt besteht" (Seite 5 erster Absatz des BP-Berichts).
- dass die "Darlehensvereinbarung nicht einem gängigen Kontokorrentkredit wie bei Banken entspricht" (Seite 5 erster Absatz des BP-Berichts). Nach der letzten Betriebsprüfung sei zwar ein Darlehensentwurf für das Jahr 2004 vorbereitet worden, der jedoch aus gebührenrechtlichen Gründen nicht unterschrieben worden sei und nur in einer Excel-Tabelle des steuerlichen Vertreters enthalten gewesen sei. Dieser "Darlehensvertrag" spreche von einer Darlehensgewährung in Höhe von 200.000 €, die ordnungsgemäß verzinst werde und am Ende des Jahres 2004 aus künftigen Gewinnausschüttungen wieder zurückzuzahlen sei. Dieser Vertrag sei laut Aussage des Abgabepflichtigen jährlich mündlich prolongiert worden. Die Nichteinhaltung dieser Vereinbarung habe der Geschäftsführer damit erklärt, dass laut Handelsrecht Ausschüttungen in dieser Höhe nicht möglich gewesen wären bzw. im Jahr 2008 ein hoher Kursverlust eine Ausschüttung unmöglich gemacht habe. Auch seien keine fälligen Zinsen verrechnet bzw. vom Geschäftsführer bezahlt worden, Sicherheiten zwischen Gesellschaft und Gesellschafter-GF fehlten ebenfalls (Seite 4 des BP-Berichts).

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird ua. bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Verzichtet eine Kapitalgesellschaft causa societatis zu Gunsten eines Gesellschafters auf eine ihm gegenüber bestehende Forderung, so liegt im Zeitpunkt des (allenfalls schlüssigen) Verzichts eine verdeckte Ausschüttung vor, für welche Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zuflusses der Kapitalerträge nach § 95 Abs 4 EStG 1988 abzuziehen ist (VwGH 26.04.2006, 2004/14/0066).

Maßgeblich für die Beurteilung des Vorliegens einer verdeckten Ausschüttung im Zusammenhang mit auf dem Verrechnungskonto verbuchten Forderungen an den Gesellschafter ist u.a., ob aus den Umständen zu schließen ist, dass die kontokorrentmäßige Erfassung auf dem Verrechnungskonto nach Ansicht der Gesellschaft einer tatsächlich aufrechten Verbindlichkeit des Gesellschafters entspricht. Solange dies der Fall ist, führt auch der spätere Wegfall des Rückzahlungswillens des Gesellschafters oder die Verschlechterung seiner wirtschaftlichen Lage - für sich genommen, d.h. ohne ausdrücklichen oder stillschweigenden Verzicht der Gesellschaft auf die Durchsetzung der Forderung - nicht zur Annahme einer verdeckten Ausschüttung. Es bedarf eines durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Verhaltens der Gesellschaft, das zur Übertragung eines Vorteils aus ihrem Vermögen auf den Gesellschafter führt (VwGH 28.04.2009, 2004/13/0059).

Zur verdeckten Ausschüttung im Zusammenhang mit den "Bezügen über das Verrechnungskonto":

Dem Geschäftsführer einer GmbH gebührt für seine Geschäftsführertätigkeit auch ohne Vorliegen einer Vereinbarung, also schon kraft Gesetzes, angemessene Entlohnung (VwGH 20.11.1989, 89/14/0141). Ist die Geschäftsführerfunktion mit einer nicht nur geringfügigen Tätigkeit verbunden, so schuldet die Gesellschaft im Zweifel auch bei Fehlen einer ausdrücklichen Vereinbarung ein angemessenes Gehalt: Es gilt ein angemessenes Entgelt als bedungen (VwGH 21.10.1999, 97/15/0198, unter Hinweis auf Reich-Rohrwig, GmbH-Recht I, 2. Auflage, Rn 2/44, und Rn 2/91 unter deren Hinweis auf § 1152 ABGB).

Vor dem Hintergrund dieser Bestimmung hätte die belangte Behörde aus ihrer Sachverhaltsfeststellung, der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin habe sein Gehalt von ca. 50.000 Euro auf 12.000 Euro jährlich reduziert, während die "Geldentnahmen" (gemeint: die Geldzuflüsse an den Geschäftsführer insgesamt) gleich geblieben seien, konsequenterweise den Schluss ziehen müssen, dass die dementsprechend vermehrten "Geldentnahmen über das Verrechnungskonto" in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als "verdeckte" Gehaltszahlungen (und nicht als verdeckte Ausschüttung) zu beurteilen seien. Dies - mit der Folge, dass diese Gehaltszahlungen bei der Beschwerdeführerin aufwandswirksam sind und beim Geschäftsführer der Einkommensteuer unterliegen - hätte jedoch der Feststellung bedurft, dass diese Zuflüsse endgültig erfolgt sind. Die belangte Behörde hat dazu keine Ermittlungen angestellt.

Nur der Vollständigkeit halber wird die belangte Behörde darauf hingewiesen, dass es der Abgabenbehörde nicht zusteht, wegen eines von der Gesellschaft (bzw. deren vertretungsbefugten Organen) gemachten Zusage, ein Gesellschafterverrechnungskonto "abdecken zu lassen", in späteren Jahren einfach vom Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung in Höhe des Verrechnungskontostandes auszugehen, wenn das Gesellschafterverrechnungskonto nach "Abdeckung" in der Folge wieder "belastet"

wurde. Auf die oben wiedergegebene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur verdeckten Ausschüttung wird hingewiesen.

Was im Beschwerdefall von Seiten der belangten Behörde in Verkennung der Rechtslage durch die Prüferin überhaupt nicht ermittelt wurde, ist, ob die "Abdeckung" des Verrechnungskontos des MM in den einzelnen Prüfungsjahren tatsächlich durch den Zufluss von Vermögenswerten erfolgt ist und wenn ja, woher diese Mittel stammen. Dazu ist anzumerken, dass die belangte Behörde dem Bundesfinanzgericht trotz Aufforderung auch keine vollständigen (MM betreffenden) Verrechnungskonten für die Prüfungsjahre vorgelegt hat.

Zur verdeckten Ausschüttung im Zusammenhang mit der nicht unterfertigten Darlehensvertragsurkunde:

Im Zuge des Beschwerdeverfahrens wurde von Seiten der Beschwerdeführerin vorgebracht, dass diese kein Darlehen an ihren Gesellschafter MM ausbezahlt hat (siehe das Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 26.03.2014, das die belangte Behörde dem Bundesfinanzgericht mit Schreiben vom 28.03.2014 übermittelt hat). Von Seiten der belangten Behörde wurde dies in der Folge nicht angezweifelt oder bestritten.

3. Zum Beschwerdepunkt "Yachtvermietung"

Liebhaberei Motoryacht "D" (2003-2004)

Mit Vertragsurkunde vom 5. November 2011 schlossen die Beschwerdeführerin als Leasingnehmerin (Mitleasingnehmer: MM) mit der I-Leasinggesellschaft als Leasinggeber einen Leasingvertrag über die Motoryacht "D" (Marke/Modell: AZIMUT 42, Baujahr 2003; Anschaffungswert 310.000 Euro) auf unbestimmte Zeit (Kündigungsverzicht für 60 Monate) um ein (vierteljährlich anpassbares) monatliches Leasingentgelt von zu Vertragsbeginn 4.016 Euro sowie eine einmalige Mietvorauszahlung ("Kautions") von 93.000 Euro (als Kalkulationsbestandteil der Leasingraten ohne Refundierungsanspruch) zur Nutzung im Mittelmeer (mit Begrenzung durch die Meerengen) ab. Der Leasinggeber sollte zum Stichtag des Ablaufes der Grundmietdauer verlangen können, dass der Leasingnehmer das Leasingobjekt innerhalb von 14 Tagen zu dem kalkulierten Restwert (143.000 Euro) ankauft (Andienungsrecht). Dem Leasingnehmer sollte kein Anspruch zustehen, Eigentum am Leasingobjekt zu erwerben.

Die Finanzierung der Mietvorauszahlung ("Kautions") von 93.000 Euro erfolgte von der Beschwerdeführerin über einen Kontokorrentkredit bei der B-Bank.

Die Motoryacht "D" verfügte über zwei Kabinen (keine Skipperkabine) und war für zwölf Personen zugelassen.

Liegeplatz der Motoryacht "D" war im Jahr 2004 die ACI Marina in Opatija. Der Leasingvertrag wurde Anfang 2005 im Zuge des Abschlusses eines Leasingvertrages über die Motoryacht "A" (siehe unten) beendet.

Im Jahr 2004 wurde die Motoryacht "D" dreimal, insgesamt für zwei Wochen und vier Tage vermietet und daraus Einnahmen von insgesamt 44.000 Euro erklärt.

Für die Kalenderjahre 2003 und 2004 weisen die Jahresabschlüsse der Beschwerdeführerin für diese Motoryacht Leasingaufwendungen von -6.600 Euro (2003) und -39.568,87 Euro (2004) sowie Mietaufwendungen für den Liegeplatz von -4.590,39 Euro (2004) aus.

Im Zuge der Beendigung des Leasingvertrages erhielt die Beschwerdeführerin von der Leasinggesellschaft einen Betrag in Höhe der Mietvorauszahlung ("Kautions"), also 93.000 Euro in der Form zurück, dass diese als (Teil der) Mietvorauszahlung ("Kautions") im Zusammenhang mit dem Abschluss eines neuen Leasingvertrages (über die Motoryacht "A") verwendet wurde.

Die Prüferin hat die Bewirtschaftung der Motoryacht, - die von Seiten der Beschwerdeführerin unbestritten einen steuerlichen Gesamtverlust ergeben hat - ertragsteuerlich und umsatzsteuerlich als Liebhaberei beurteilt.

Übersicht über die ertragsteuerlichen Korrekturen lt. BP:

Zeitraum	2003	2004
Einnahmen weg		-44.000,00
Aufwand hinzu	13.925,38	55.041,86
Hinzurechnung KöSt	13.925,38	11.041,86

Übersicht über die umsatzsteuerlichen Korrekturen lt. BP:

Zeitraum	2003	2004
Kürzung Vorsteuern	-355,38	-1.703,73

Die Prüferin geht im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung diesbezüglich von folgenden Beträgen an verdeckten Ausschüttungen (=Bemessungsgrundlagenanteile für die Kapitalertragsteuer) aus:

	2003	2004
Verdeckte Ausschüttung	14.280,76	18.202,02

Motoryacht "A" (2005-2007)

Mit Vertragsurkunde vom 18. Februar 2005 schlossen die Beschwerdeführerin als Leasingnehmerin (Mitleasingnehmer: MM) mit der I-Leasinggesellschaft als Leasinggeber einen Leasingvertrag über die Motoryacht "A" (Marke/Modell: AZIMUT 52, Baujahr 2000; angenommener Anschaffungswert 370.000 Euro) auf unbestimmte Zeit (Kündigungsverzicht für 60 Monate) um ein (vierteljährlich anpassbares) monatliches Leasingentgelt von zu Vertragsbeginn 4.016 Euro sowie eine einmalige Mietvorauszahlung ("Kautions") von 111.000 Euro (als Kalkulationsbestandteil der Leasingraten ohne

Refundierungsanspruch) zur Nutzung im Mittelmeer (mit Begrenzung durch die Meerengen) ab. Der Leasinggeber sollte zum Stichtag des Ablaufes der Grundmietdauer verlangen können, dass der Leasingnehmer das Leasingobjekt innerhalb von 14 Tagen zu dem kalkulierten Restwert (161.000 Euro) ankauft (Andienungsrecht). Dem Leasingnehmer sollte kein Anspruch zustehen, Eigentum am Leasingobjekt zu erwerben.

Die Finanzierung der Mietvorauszahlung ("Kautiön") von 111.000 Euro erfolgte über Verwendung des Betrages aus der Beendigung des Leasingvertrages über die Motoryacht "D" in Höhe von 93.000 Euro sowie einer Zahlung von 18.000 Euro, die von der Beschwerdeführerin über den Kontokorrentkredit bei der B-Bank finanziert wurde.

Die Motoryacht "D" verfügte über drei Kabinen (sowie - laut Vorbringen von Seiten der Beschwerdeführerin - eine Skipperkabine) und war für vierzehn Personen zugelassen.

Liegeplatz der Motoryacht "A" war in den Jahren 2005 bis 2007 die Marina Frapa in Rogoznica (Kroatien). Der Leasingvertrag wurde im ersten Halbjahr 2007 beendet.

Im Jahr 2005 wurde die Motoryacht "A" dreimal, insgesamt für dreieinhalb Wochen vermietet und daraus Einnahmen von insgesamt 37.000,00 Euro erklärt. Im Jahr 2006 wurde die Motoryacht viermal, insgesamt für eine unbekannte Anzahl von Wochen vermietet und daraus Einnahmen von insgesamt 52.000,00 Euro erklärt. Im Jahr 2007 wurde die Motoryacht einmal, insgesamt für eine unbekannte Anzahl von Wochen vermietet und daraus Einnahmen von insgesamt 8.000,00 Euro erklärt.

Für die Kalenderjahre 2005 bis 2007 weisen die Jahresabschlüsse der Beschwerdeführerin für diese Motoryacht Leasingaufwendungen von -46.777,96 Euro (2005), -49.041,11 Euro (2006) und -20.869,96 Euro (2007) sowie Mietaufwendungen für den Liegeplatz von -4.176,72 Euro (2005), -6.143,88 Euro (2006) und -6.787,86 Euro aus.

Im Zuge der Beendigung des Leasingvertrages erhielt die Beschwerdeführerin von der Leasinggesellschaft einen Betrag in Höhe der Mietvorauszahlung ("Kautiön"), also 111.000 Euro.

Die Prüferin hat die Bewirtschaftung der Motoryacht, - die von Seiten der Beschwerdeführerin unbestritten einen steuerlichen Gesamtverlust ergeben hat - ertragsteuerlich und umsatzsteuerlich als Liebhaberei beurteilt.

Übersicht über die ertragsteuerlichen Korrekturen lt. BP:

Zeitraum	2005	2006	2007
Einnahmen weg	-37.000,00	-52.000,00	
Aufwand hinzu	89.385,75	94.503,80	57.341,97
Hinzurechnung KöSt	52.385,75	42.503,80	57.341,97

Übersicht über die umsatzsteuerlichen Korrekturen lt. BP:

Zeitraum	2005	2006	2007
----------	------	------	------

Kürzung Vorsteuern	-10.326,57	-3.809,44	-634,81
--------------------	------------	-----------	---------

Die Prüferin geht im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung diesbezüglich von folgenden Beträgen an verdeckten Ausschüttungen (=Bemessungsgrundlagenanteile für die Kapitalertragsteuer) aus:

	2005	2006	2007
Verdeckte Ausschüttung	87.341,55	40.444,24	36.123,16

Im **Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 6. Mai 2010** führt die Prüferin zur Begründung der Liebhaberei bei den beiden Motoryachten aus:

Tz. 4 Yachtcharter

Sachverhalt:

Der Geschäftsführer und 100%-Gesellschafter Herr [MM] beabsichtigte im Jahr 2003 die Anschaffung einer Motoryacht in Kroatien zur ausschließlichen Weitervermietung an Urlauber und führte dies durch Abschluss eines Leasingvertrages ab 11/2003 über seine GmbH durch. Einnahmen wurden erstmals in der Saison 2004 erzielt (ca. 5 Wochen Vermietung - Einnahmen € 44.000). Ab 2/2005 wurde diese Charteryacht an die Leasinggesellschaft zurückgegeben und durch eine größere Yacht ersetzt (Aufzahlung der hinterlegten Kautions von 98.000 auf 111.000 € und höhere Leasingraten). Dazu ist anzumerken, dass als Leasingnehmer die GmbH auftrat, jedoch als haftender Bürge und Zahler bzw. Mitleasingnehmer auch MM (Gesellschafter-Geschäftsführer) aufscheint. Aufgrund behördlicher Ermittlungen wurde u.a. auch festgestellt, dass die Yacht im österreichischen Schiffsregister unter dem Namen des Herrn [MM] und nicht unter der Leasingnehmerin "[Beschwerdeführerin]" eingetragen ist bzw. bis 2007 war. Der Leasingvertrag wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, seitens des Leasingnehmers bestand jedoch frühestens nach 5 Jahren ein Kündigungsrecht. Wirtschaftlicher Eigentümer lt. Leasingvertrag war ausschließlich die Leasinggesellschaft. Ein Ankaufsrecht seitens des Leasingnehmers bestand explizit nicht. Der Leasingvertrag wurde 2007 vorzeitig beendet, da lt. eigenen Angaben ein "Käufer" gefunden wurde, der in den Leasingvertrag eintrat bzw. die Yacht aus dem Leasingvertrag herauskaufte. Nähere Angaben konnten nicht gemacht werden, da die Yacht unter Rückerstattung der Kautions an die Leasingfirma zurückgegeben wurde.

Im Prüfungszeitraum wurden jährlich für ca. 5 Wochen Einnahmen in Höhe von insgesamt ca. 1;30.000 € erzielt, denen Ausgaben in Höhe von ca. 280.000 € gegenüberstanden. Der Geschäftsführer begründete den Verlust und den vorzeitigen Ausstieg aus dem Leasingvertrag mit einer Erschwernis durch Einführung kroatischer Umsatzsteuern sowie mögliche gewerbliche Vermietung nur mehr unter kroatischer Flagge und somit Einschränkung, der privaten Vermietung durch ausländische Yachtbesitzer auf eine vorweg abzugebende Crewliste von ca. 20 Personen, die ihm bzw. der GmbH. höchstens

eine Vermietung in Höhe von jährlich 40-50.000 € möglich machten. Eine Vermietung unter den steuerlichen Vorschriften der kroatischen Regierung wollte der Geschäftsführer lt. eigenen Angaben nie eingehen und hat es auch nicht versucht, sondern begründete diese Änderungen als Unwägbarkeit. Bei der ersten "Schlussbesprechung" legte der Geschäftsführer eine Prognoserechnung vor, bei der von einer vor Ergehen der neuen Charterbedingungen des kroatischen Staates jährlichen Privatvermietung von fiktiven möglichen Einnahmen in Höhe von 86.000 € ausgegangen wurde. Ein Gewinn wäre jedoch auch nur unter Einrechnung eines fiktiven Veräußerungsgewinns durch Ankauf der Yacht und anschließenden Weiterveräußerung möglich. Diese Prognoserechnung wurde seitens der Prüferin jedoch, da sowohl die Art der Bewirtschaftung aus rein gesellschaftlichen Gründen gewählt wurde als auch ein Veräußerungsgewinn aufgrund der Vertragsgestaltung gar nicht möglich war, nicht als plausibel angesehen.

Da auch auf Basis der Berücksichtigung von entgangenen Entnahmen in Mindesthöhe einer möglichen gewerblichen Vermietung zu den entstandenen Ausgaben als verdeckte Ausschüttung seitens der Abgabepflichtigen GmbH keine Einigung erzielt werden konnte, wird unter Berücksichtigung des Sachverhalts die Vermietung einer Yacht als betriebliche Einkunftsquelle der GmbH. wie folgt gewürdigt.

Rechtliche Würdigung:

Gem. § 1 (2) 1 Liebhabereiverordnung ist in der für den Streitraum geltenden Fassung Liebhaberei für eine Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern entstehen, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z. B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen und Luxuswirtschaftsgüter). Die Vermietung einer (Luxus)yacht ist beispielhaft ausdrücklich genannt.

Nach § 2 (4) der Liebhabereiverordnung liegt dann Liebhaberei nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder die Tätigkeit in einem überschaubaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn der Tätigkeit so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung nicht geändert wird.

Die Tätigkeit der Gesellschaft besteht in der Parkettverlegung und den damit in Verbindung stehenden Baunebentätigkeiten. Die Vermietung einer Yacht stellt keine betriebsnotwendige Tätigkeit dar. Aufgrund der Art der Bewirtschaftung stellt daher die Yachtvermietung keine Einkunftsquelle in der GmbH. dar. Das steuerlich relevante Einkommen ist daher um die zu berücksichtigenden Ausgabenüberschüsse zu bereinigen (siehe Aufstellung in Beilage). Ein Ertragsverzicht, den eine Kapitalgesellschaft im Interesse ihres Gesellschafters in den Geschäftsbeziehungen mit diesem auf sich nimmt und den die Gesellschaft bei Anwendung der Sorgfalt einer ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführung (Wahrnehmung einer Gewinnchance durch gewerbliche Vermietung über eine kroatische Chartergesellschaft) nicht akzeptieren könnte, stellt bei einer konkreten Vorteilszuwendung (Übernahme der Kosten für eine rein im Interesse

des Anteilinhabers liegenden Tätigkeit) jedoch einen einer verdeckten Ausschüttung vergleichbaren sonstigen Bezug gem. § 27(1)1 EStG 1988 dar. Die Führung eines ertragslosen und verlustbringenden Teilbetriebes ist daher als ein derartiger Bezug zu werten, da dem Gesellschafter durch die Abnahme eigener Verpflichtungen ein Vermögensvorteil verschafft wird.

Die Liebhabereibeurteilung ist der Annahme einer verdeckten Ausschüttung logisch vorgeordnet. Die Liebhaberei betrifft auf der ersten Stufe den Umfang des steuerlich relevanten Einkommens (Gewinnerhöhung um Ausgabenüberschuss). Das Instrument der verdeckten Ausschüttung hilft auf der zweiten Stufe, das Einkommen richtig zu ermitteln. Auf der Ebene der Körperschaftssteuer schließen sich Liebhaberei und verdeckte Ausschüttung aus. Auf Ebene des Gesellschafters liegt eine Vorteilszuwendung vor, da die Tätigkeit aufgrund der Art der Bewirtschaftung im Interesse des Gesellschafters liegt.

Umsatzsteuerliche Auswirkungen:

Da insgesamt hinsichtlich der Yachtvermietung Liebhaberei vorliegt, ist hinsichtlich der Kosten bzw. der Investitionen ein Vorsteuerabzug (bzw. Vorsteuern aus i.g. Erwerben) nicht gegeben. Aus verwaltungsökonomischen Gründen wird die Vorsteuer in einem Betrag gekürzt.

Im **Berufungsschreiben vom 22. Juni 2010** wird dem vom steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin entgegen gehalten:

[Seite 4 des Berufungsschreibens]

Jachtcharter-Körperschaftsteuer

Wir berufen gegen die Feststellung, dass es sich bei dem Teilbetrieb Jacht um Liebhaberei handelt.

Laut § 1 Abs 2 Z 1 LVO ist Liebhaberei bei Bewirtschaftung einer Jacht anzunehmen. Die Annahme kann nach § 2 Abs 4 ausgeschlossen sein, wenn die Art der Bewirtschaftung in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn erwarten lässt.

Es wurde der Prüferin eine Prognoserechnung über einen Zeitraum von 7 Jahren vorgelegt. Die Prognoserechnung ergab, dass ein Gesamtgewinn innerhalb dieses

[Seite 5 des Berufungsschreibens]

absehbaren Zeitraumes erzielt werden kann. Bei dieser Rentabilitätsberechnung wurde angenommen, die Jacht vom Leasingnehmer zu erwerben und nach Vertragsende mit Gewinn zu veräußern. Diese Vorgangsweise entspricht den Praktiken in der Jacht-Leasingbranche.

Diese Prognoserechnung wurde von der Prüferin nicht anerkannt, da eine "Bewirtschaftung aus rein gesellschaftlichen Gründen gewählt wurde" und "ein Veräußerungsgewinn aufgrund der Vertragsgestaltung gar nicht möglich war".

Die Leasingverträge über Motorjachten sind so gestaltet, dass der Leasingnehmer keinen Anspruch hat, am Ende der Laufzeit Eigentum am Leasingobjekt zu erwerben. Allerdings bedeutet dies nicht, dass der Leasingnehmer die Jacht nicht kaufen darf.

Naturgemäß wird der Leasingnehmer das Leasinggut, sofern das Boot seinen Erwartungen entsprochen hat, erwerben, da er die Anschaffungskosten ja schon großteils über die Raten finanziert hat. Der Kaufpreis der Jacht nach Beendigung des Leasingvertrages entspricht üblicherweise dem Restwert, der im Vertrag festgelegt ist. Der tatsächliche Marktwert liegt aber zu diesem Zeitpunkt höher.

Laut Aussage des Leasinggebers entspricht es den Usancen, das Boot im Anschluss an den Leasingnehmer zum Restwert zu veräußern. Damit kann aber sehr wohl in einer Prognoserechnung davon ausgegangen werden, dass der Veräußerungserlös hauptsächlich zu einem Gesamtgewinn beiträgt. Diese Geschäftspraxis findet sich bei allen Leasingfirmen beim Leasing von Jachten aber auch bei der gewerblichen Vermietung von Kraftfahrzeugen.

Auch bei anderen gewerblichen Jachtvercharterern kann die gewünschte Rendite nur durch die Veräußerung der Boote erzielt werden (Beilage 1 und Ia). Eine zwischenzeitige Vermietung, die an sich nicht gewinnbringend ist, dient dazu, die laufenden Kosten zu finanzieren.

Dass die Prognoserechnung im Endeffekt nicht "eingetreten" ist, liegt daran, dass Unwägbarkeiten aufgetreten sind. Es wurden nämlich in Kroatien, wie die Prüferin schon ausgeführt hat, die Möglichkeiten zur Privatvercharterung massiv eingeschränkt, sodass die geplanten 10 Wochen Charterzeit nicht mehr erreicht werden konnten. Dadurch musste der Betrieb aus betriebswirtschaftlichen Gründen vorzeitig eingestellt werden. Ein Liegenlassen der Jacht im Hafen ohne Vercharterung hätte die laufenden Kosten aber zu stark in die Höhe getrieben, sodass ein Ausstieg aus dem Leasingvertrag gesucht wurde.

Die Jacht konnte nicht wie geplant mit Gewinn veräußert werden, da die Leasingfirma dem vorzeitigen Ausstieg aus dem Leasingvertrag nur zugestimmt hat, nachdem ein neuer Vertragspartner gefunden wurde.

[Seite 6 des Berufungsschreibens]

Wirtschaftliche Zuordnung:

Laut Prüfbericht tritt die [Beschwerdeführerin] als Leasingnehmer auf, jedoch scheint als haftender Bürge und Zahler bzw. Mitleasingnehmer auch Herr MM auf. Weiters ist die Jacht im Schiffsregister unter MM als Mitleasingnehmer eingetragen.

Dazu ist festzuhalten, dass bei Leasingbooten immer der Schiffseigner, nämlich das Leasingunternehmen, eingetragen wird und zusätzlich der Leasingnehmer. In diesem Fall wurde also als Mitleasingnehmer Herr MM vermerkt.

Dies aus folgendem Grund:

Da sich der Jachteigner bzw. Leasingnehmer in Kroatien ausweisen muss, ist bei einer juristischen Person einerseits ein aktueller beglaubigter Firmenbuchauszug sowie eine Übersetzung davon ins Kroatische notwendig. Das erzeugt eine bürokratische Hürde, die der Gesellschafter durch die Eintragung von Herrn MM ins Schiffsregister umgehen wollte.

Der Einfachheit halber wurde dieser Weg gewählt, sonst steckt kein anderer Grund hinter dieser Vorgangsweise. Daraus kann keinesfalls abgeleitet werden, dass Herr MM wirtschaftlicher Eigentümer der Jacht sei. Eigentümer der Jacht ist die Leasingfirma, diese steht auch auf dem Seebrief (sprich Auszug aus dem Schiffsregister).

Jachtcharter-Kapitalertragsteuer

Weiters berufen wir gegen die Feststellung, dass die Gesellschaft den Jachtbetrieb "rein im Interesse des Anteilsinhabers" geführt hat und ihm daher ein Vermögensvorteil gem. § 27/ 1/ 1 EStG zugeflossen sei.

Aufgrund der Rentabilitätsberechnung lag es im Interesse der Gesellschaft dieses Geschäft einzugehen. Erwarteter Gewinn nach sieben Jahren EURO 230.744,-. Auch unter Anwendung der Sorgfalt einer ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführung wäre ein derartiger Teilbetrieb sinnvoll gewesen, da ja die Jacht aufgrund der Veräußerungsmöglichkeit einen zukünftigen Wert darstellte und der Gesellschafter über das nötige Know-how in der Vercharterung verfügte. Der Betrieb wurde nicht im Interesse des Gesellschafters aufgenommen, vielmehr hatte dieser einen speziellen Kundenkreis der Allgemeinheit im Auge.

So war geplant und ist auch im Wesentlichen so umgesetzt worden, dass in einem vorweg abgesteckten Kundenkreis eine Vercharterung erfolgt. Dieser Kundenkreis sollte im ersten Jahr den "Jacht-Führerschein" erwerben, um dann in den Folgejahren unabhängig chartern zu können.

Aufgrund der Änderung der rechtlichen Verhältnisse in Kroatien (Beilage 4 Verordnung zu ausländischen Yachten) im Frühjahr 2005 war Herr MM ab der Chartersaison 2005 gezwungen, bei jeder Jachtvercharterung persönlich an Bord zu sein. Aufgrund seiner Geschäftsführer- und Bauleitertätigkeit in Österreich war damit eine geplante 10-wöchige Chartersaison unmöglich geworden.

Wie die Umsatzentwicklung in Beilage 3 zeigt, ist die Betriebsleistung der Parkettbodenverlegung von 2004 auf 2005 stark angestiegen. Herr M musste demnach in Österreich auf den Baustellen verstärkt anwesend sein, um den Betrieb zu überwachen und die Mitarbeiter zu führen. Parkettbodenlegerbetriebe in vergleichbarer Größe (Vergleich über Umsatz) beschäftigen eigene Bauleiter neben der Geschäftsführung. Die Firma [Beschwerdeführerin] dagegen kommt mit einer Person aus, die dadurch entsprechend ausgelastet ist.

Daher wurde versucht, aus dem Leasingvertrag wieder auszusteigen, was laut Vertrag aber nicht möglich war. Erst 2007 konnte ein anderer Vertragspartner gefunden werden.

Wie die Geschäftsentwicklung in Österreich zeigt, hätte der Geschäftsführer keine Zeit gehabt, die Yacht im eigenen Interesse zu betreiben. Es wäre ihm nicht möglich gewesen, bis auf den angezeigten Privatanteil von 5%, die Yacht zu nutzen, er war in Österreich unabhkömmlich. Dazu hat die Prüferin keinerlei Erhebungen angestellt.

Es kann also keine Rede davon sein, dass dem Gesellschafter ein Vermögensvorteil gem. § 27/ 1 / 1 EStG zugeflossen sei.

Yachtcharter-Vorsteuerabzug

Wir berufen weiters gegen die Kürzung des Vorsteuerabzuges beim Teilbetrieb Yacht. Dies steht einerseits unmittelbar in Zusammenhang mit der Liebhabereibeurteilung andererseits ist eine losgelöste Betrachtung durchaus angebracht.

Dazu folgende Information:

Nach kroatischem Umsatzsteuerrecht besteht nach Artikel 12 eine Umsatzsteuerbefreiung bei der Einfuhr für Boote, die unter ausländischer Flagge

[Seite 8 des Berufungsschreibens]

fahren, dies gilt auch für das Zubehör. Hier besteht kein Unterschied, ob der Bootseigner nach ausländischem Recht Unternehmer oder Privatperson ist.

Die Überführung des Yachtzubehörs erfolgt in den meisten Fällen über eine Spedition, die sich um alle Formalitäten, u. a. um die Vorsteuerrückerstattung im Zuge der Ausfuhr etc. kümmert. Daraus erwachsen dem Kunden naturgemäß beträchtliche Speditionskosten. Aufgrund dessen hat sich der Geschäftsführer entschieden, die Überstellung selbst vorzunehmen. Die Ausfuhr der Waren wurde dadurch kostengünstiger abgewickelt. Jedenfalls hat das Bootszubehör die EU verlassen, eine Bestätigung (Inventarliste) der kroatischen Zollbehörde liegt auf. Diese wird nachgereicht.

Damit ist eine Entlastung von der österreichischen Umsatzsteuer unbedingt, unabhängig von der Liebhabereibetrachtung, vorzunehmen, da ansonsten eine Ungleichbehandlung zu jeder anderen Ausfuhr eines Privaten mittels Spedition ins Drittland vorliegen würde.

Der Beschluss des Bundesfinanzgerichtes liegt in folgenden Erwägungen begündet:

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 Liebhabereiverordnung 1993 ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen. Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein.

Gemäß § 2 Abs. 4 Liebhabereiverordnung 1993 liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab

Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, ausgeführt hat, ist die Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung in erster Linie danach zu betrachten ist, ob die geprüfte Tätigkeit in der betriebenen Weise objektiv Aussicht hat, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen wirtschaftlichen Gesamterfolg abzuwerfen. Nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Tätigen nach einem solchen Erfolg, hat demnach als Tatbestandsvoraussetzung des Vorliegens von Einkünften zu gelten. Es muss somit der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungsbetätigung nicht entgegenstehen, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen wird (VwGH 23.11.2000, 95/15/0177).

Beinhaltet der Plan hingegen das Vermieten auf einen begrenzten Zeitraum, so muss das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraumes erzielbar sein (VwGH 23.03.2000, 97/15/0009).

Die Behörde kann allerdings in der Regel keine Kenntnis davon haben, ob der Steuerpflichtige konkret geplant hat, die Vermietung unbegrenzt (bzw. zumindest bis zum Erzielen eines gesamtpositiven Ergebnisses) fortzusetzen, oder ob er die Vermietung für einen zeitlich begrenzten Zeitraum geplant hat. Daher wird es, wenn der Steuerpflichtige die Vermietung tatsächlich vorzeitig beendet, an ihm gelegen sein, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht (latent) von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten, ergeben hat (VwGH 23.11.2000, 95/15/0177).

Bewirtschaftung der Motoryacht "D" (2003-2004):

Nach dem Vorbringen von MM im Beschwerdeverfahren war die Vermietung der Motoryacht "D" für sieben Jahre geplant (siehe die Niederschrift vom 16.12.2013). Tatsächlich wurde diese Vermietungstätigkeit im zweiten Jahr (nach einer Vermietungssaison) beendet. Als Grund für die Beendigung wurde von MM angegeben, dass er zur besseren Vermietbarkeit auf eine Motoryacht mit drei Kabinen habe wechseln wollen (siehe nochmals die Niederschrift vom 16.12.2013).

Zum Nachweis der objektiven Ertragsfähigkeit hat die Beschwerdeführerin im Prüfungsverfahren eine Prognoserechnung für die Motoryacht "D" erstellt, in der nicht die tatsächlich bezahlten Leasingentgelte, sondern AfA-Aufwand angesetzt wurde. Unbestritten ist jedoch, dass aus der Bewirtschaftung dieser Motoryacht ein negativer steuerlicher Gesamterfolg entstanden ist.

Im Beschwerdefall hat es die belangte Behörde bezüglich der Motoryacht "D" unterlassen, unter Rückgriff auf die Mitwirkungspflicht der Beschwerdeführerin (Beweis- bzw. Glaubhaftmachungspflicht!) zu ermitteln, ob es als erwiesen angesehen werden

kann, dass der konkrete Plan der Beschwerdeführer auf die Vermietung für einen begrenzten Zeitraum von sieben Jahren ausgerichtet gewesen und die Vermietung nicht von vornherein (latent) auf einen noch kürzeren begrenzten Zeitraum, nämlich bis zur "Anschaffung" einer passenden mit mehr Kabinenplätzen ausgestatteten Motoryacht, geplant gewesen ist.

Sollte die auf Grundlage dieses Ermittlungsergebnisses angestellte Beweiswürdigung ergeben, dass Vermietung der Motoryacht "D" von vornherein (latent) auf einen noch kürzeren begrenzten Zeitraum geplant war, so ist diese Tätigkeit umsatz- und ertragsteuerlich als Liebhaberei zu beurteilen, andernfalls - so die Rechtsmeinung des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 24.06.1999, 97/15/0082, im Fall der Übertragung der "Einkunftsquelle" - die Beendigung für sich allein keinen Einfluss auf die für den vorhergegangenen Zeitraum vorzunehmende Beurteilung, ob die Tätigkeit in der betriebenen Weise geeignet ist, einen wirtschaftlichen Gesamterfolg abzuwerfen, hat; letzteres allerdings nur unter der Voraussetzung, dass die Vermietung der Motoryacht "D" unter gedanklicher Ausklammerung der vorzeitigen Beendigung in einem Zeitraum von sieben Jahren einen Gesamtgewinn hätte erwarten lassen. Dies wiederum wäre von belangten Behörde nicht durch eigene Berechnung, sondern unter Rückgriff auf die Mitwirkungspflicht der Beschwerdeführerin (Beweis- bzw. Glaubhaftmachungspflicht!) durch Aufforderung zur Vorlage einer (im Hinblick auf die Leasingfinanzierung den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechenden) Prognoserechnung zu ermitteln. Dabei sei im Besonderen bezüglich des in der (von der Beschwerdeführerin zu erstellenden Prognoserechnung) angesetzten Erlöses aus der Veräußerung der Motoryacht "D" darauf hingewiesen, dass die belangte Behörde die Realitätsnähe dieser Angabe unter Rückgriff auf die Mitwirkungspflicht der Beschwerdeführerin mittels Aufforderung zur Erbringung des Beweises bzw. der Glaubhaftmachung zu ermitteln haben wird. Erst auf dieser Grundlage kann beurteilt werden, ob ein solcher "Veräußerungsgewinn" aufgrund der Gestaltung des Leasingvertrages bezüglich des Erwerbes der Yacht (der nicht grundsätzlich "nicht möglich" war) als "plausibel" angesehen werden kann.

Bewirtschaftung der Motoryacht "A" (2005-2007):

Nach dem Vorbringen von MM im Beschwerdeverfahren war die Vermietung der Motoryacht "A" für sieben Jahre geplant (siehe die Niederschrift vom 16.12.2013). Tatsächlich wurde diese Vermietungstätigkeit im dritten Jahr (nach zwei Vermietungssaisons) beendet. Als Grund für die Beendigung wurde von MM angegeben, dass die Vermietung aufgrund der Änderung der rechtlichen Verhältnisse in Kroatien (Anmerkung: die Beschränkung der höchstzulässigen Personenzahl) ab der Chartersaison 2005 beendet wurde (siehe nochmals die Niederschrift vom 16.12.2013).

Zum Nachweis der objektiven Ertragsfähigkeit hat die Beschwerdeführerin im Prüfungsverfahren eine Prognoserechnung für die Mototyacht "A" erstellt, in der nicht die tatsächlich bezahlten Leasingentgelte, sondern AfA-Aufwand angesetzt wurde. Unbestritten ist jedoch, dass aus der Bewirtschaftung dieser Motoryacht ein negativer steuerlicher Gesamterfolg entstanden ist.

Wenn die vorzeitige Beendigung der Vermietung der Motoryacht "A" von Seiten der Beschwerdeführerin mit der Einführung einer Beschränkung der zulässigen Personenanzahl durch die Verordnung vom 21.02.2005 über Änderungen und Ergänzungen der Verordnung über die Auskunfts- und Aufenthaltsbedingungen ausländischer Yachten und Sport- und Freizeitboote in den Binnenseegewässern und den Hoheitsgewässern der Republik Kroatien als Unwägbarkeit begründet wird, so vertritt das Bundesfinanzgericht - anders als die belangte Behörde - die Ansicht, dass eine solche Rechtsänderung, die von einer jahrzehntelangen Rechtssituation abweicht und einen maßgeblichen Einschnitt in die Bewirtschaftungsmöglichkeiten darstellt, eine Unwägbarkeit darstellen kann. Ob es sich im Beschwerdefall tatsächlich um eine Unwägbarkeit für die Beschwerdeführerin gehandelt hat, hat die belangte Behörde in diesbezüglicher Verkennung der Rechtslage nicht ermittelt. Die belangte Behörde wird daher unter Rückgriff auf die Mitwirkungspflicht der Beschwerdeführerin (Beweis- bzw. Glaubhaftmachungspflicht!) zu ermitteln haben, ob die Beschwerdeführerin über die (wenn auch entfernte) Möglichkeit einer solchen Änderung der Rechtslage (die wenige Tage nach Abschluss des Leasingvertrages bezüglich die Motoryacht "A" erfolgt ist) Kenntnis haben musste oder sogar hatte (zB Diskussionen in Kreisen der Bootshalter, Informationen in Fachzeitschriften).

Sollte die auf Grundlage dieses Ermittlungsergebnisses angestellte Beweiswürdigung ergeben, dass Vermietung der Motoryacht "A" aufgrund einer Unwägbarkeit vorzeitig beendet wurde, so wird die belangte Behörde zu ermitteln haben, ob die Vermietung der Motoryacht "A" unter gedanklicher Ausklammerung der vorzeitigen Beendigung in einem Zeitraum von sieben Jahren einen Gesamtgewinn hätte erwarten lassen. Dies wiederum wäre von der belangten Behörde nicht durch eigene Berechnung, sondern unter Rückgriff auf die Mitwirkungspflicht der Beschwerdeführerin (Beweis- bzw. Glaubhaftmachungspflicht!) durch Aufforderung zur Vorlage einer (im Hinblick auf die Leasingfinanzierung den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechenden) Prognoserechnung zu ermitteln. Dabei sei im Besonderen darauf hingewiesen, dass bezüglich der in der (von der Beschwerdeführerin zu erstellenden Prognoserechnung) angesetzten Einnahmen aus der Veräußerung der Motoryacht "A" die belangte Behörde die Realitätsnähe dieser Angabe unter Rückgriff auf die Mitwirkungspflicht der Beschwerdeführerin mittels Aufforderung zur Erbringung des Beweises bzw. der Glaubhaftmachung zu ermitteln haben wird.

Sollte die auf Grundlage dieses Ermittlungsergebnisses angestellte Beweiswürdigung ergeben, dass Vermietung der Motoryacht "A" nicht aufgrund einer Unwägbarkeit vorzeitig beendet wurde, so wird die belangte Behörde unter Rückgriff auf die Mitwirkungspflicht der Beschwerdeführerin (Beweis- bzw. Glaubhaftmachungspflicht!) zu ermitteln haben, ob es als erwiesen angesehen werden kann, dass der konkrete Plan der Beschwerdeführer auf die Vermietung für einen Zeitraum von sieben Jahren ausgerichtet gewesen und die Vermietung nicht von vornherein (latent) auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist. Sollte die auf Grundlage dieses Ermittlungsergebnisses angestellte Beweiswürdigung

ergeben, dass die Vermietung von vornherein (latent) auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, so ist diese Tätigkeit umsatz- und ertragsteuerlich als Liebhaberei zu beurteilen. Sollte die auf Grundlage dieses Ermittlungsergebnisses angestellte Beweiswürdigung jedoch ergeben, dass sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben hat, so ist - so die Rechtsmeinung des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 24.06.1999, 97/15/0082, im Fall der Übertragung der "Einkunftsquelle" - die Beendigung für sich allein keinen Einfluss auf die für den vorhergegangenen Zeitraum vorzunehmende Beurteilung, ob die Tätigkeit in der betriebenen Weise geeignet ist, einen wirtschaftlichen Gesamterfolg abzuwerfen, hat; letzteres allerdings nur unter der Voraussetzung, dass die Vermietung der Motoryacht "A" unter gedanklicher Ausklammerung der vorzeitigen Beendigung in einem Zeitraum von sieben Jahren einen Gesamtgewinn hätte erwarten lassen. Auch dies wiederum wäre von der belangten Behörde nicht durch eigene Berechnung, sondern unter Rückgriff auf die Mitwirkungspflicht der Beschwerdeführerin (Beweis- bzw. Glaubhaftmachungspflicht!) durch Aufforderung zur Vorlage einer (im Hinblick auf die Leasingfinanzierung den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechenden) Prognoserechnung zu ermitteln. Dabei sei im Besonderen bezüglich des in der (von der Beschwerdeführerin zu erstellenden Prognoserechnung) angesetzten Erlöses aus der Veräußerung der Motoryacht "A" darauf hingewiesen, dass die belangte Behörde die Realitätsnähe dieser Angabe unter Rückgriff auf die Mitwirkungspflicht der Beschwerdeführerin mittels Aufforderung zur Erbringung des Beweises bzw. der Glaubhaftmachung zu ermitteln haben wird. Erst auf dieser Grundlage kann beurteilt werden, ob ein solcher "Veräußerungsgewinn" aufgrund der Gestaltung des Leasingvertrages bezüglich des Erwerbes der Yacht (der nicht grundsätzlich "nicht möglich" war) als "plausibel" angesehen werden kann.

4. Zur Aufhebung der angefochtenen Bescheide und Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde:

Das Verwaltungsgericht kann mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdeentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Die Aufhebung und Zurückverweisung der Sache ist zulässig, weil die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst weder im Interesse der Raschheit gelegen noch mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden wäre.

Die Aufhebung und Zurückverweisung der Sache ist zweckmäßig, weil die belangte Behörde die erforderlichen Ermittlungen bisher weder beim Beschwerdepunkt "Entnahmen Verrechnungskonto" noch beim Beschwerdepunkt "Yachtcharter" ausreichend durchgeführt hat und deshalb für eine inhaltliche Entscheidung nicht nur ergänzende Ermittlungen zu erwarten sind. Werden - wie hier - die Ermittlungen bzw. die richtigen Ermittlungsschritte im abgabenbehördlichen Verfahren so weitgehend unterlassen, dass es für eine (meritorische) Beschwerdeentscheidung zu einer

Verlagerung beinahe des gesamten Ermittlungsverfahrens auf das Verwaltungsgericht, somit zu einer abgabenbehördliche Prüfung unter fast vollständiger Anleitung des Verwaltungsgerichtes kommen würde, so ist eine Aufhebung der angefochtenen Bescheide unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde geradezu geboten.

Die belangte Behörde wird im weiteren Verfahren ua. die oben ausführlich beschriebenen Ermittlungen im Zusammenhang mit der "Abdeckung" des Verrechnungskontos sowie im Zusammenhang mit der Vermietung der Motoryachten anzustellen haben.

Gemäß § 209a Abs. 5 BAO steht im Fall der Aufhebung unter Zurückverweisung der Sache (§ 278 BAO) die Verjährung nicht der (neuerlichen) Abgabenfestsetzung entgegen, wenn der Bescheid binnen einem Jahr ab Bekanntgabe des aufhebenden Beschlusses ergeht.

Von einer mündlichen Verhandlung war gemäß § 274 Abs. 3 Z 3 BAO abzusehen.

Gegen einen Beschluss des Verwaltungsgerichtes ist gemäß Art. 133 B-VG die Revision (nur) zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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. Da diese Voraussetzungen im Beschwerdefall im Hinblick auf die oben wiedergegebene Rechtsprechung nicht vorliegen, war auszusprechen, dass die Revision unzulässig ist.

Graz, am 29. August 2014