

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Gerald Daniaux in der Beschwerdesache x, über die Beschwerde vom 12. Oktober 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes f vom 9. September 2013 betreffend Umsatzsteuer 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Im Mai 2013 hat bei der Beschwerdeführerin (Bf.) eine Außenprüfung gemäß § 150 BAO betreffend Umsatzsteuer 01-09/2012 durch das Finanzamt stattgefunden.

In Tz. 1 des Prüfungsberichtes vom 6. Mai 2013 wird festgestellt, dass von der a Lohnaufwendungen an diverse Organisationen steuerfrei weiterverrechnet worden seien. Gemäß dem Schreiben vom 30. April 2013 vertrete Herr c von der d Wirtschafts- und Buchhaltungs GmbH die Meinung, dass diese Kostenersätze nicht steuerbar seien. Nach Ansicht der Betriebsprüfung seien diese Umsätze zum Normalsteuersatz von 20% umsatzsteuerpflichtig. Irgendwelche rechtliche Ausführungen der Betriebsprüfung hierzu fehlen.

Im hierauf erlassenen Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-09/2012 vom 6. Mai 2013 wurde begründend ausgeführt, dass die Festsetzung unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgt sei, welche der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien.

In der dagegen erhobenen Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 7. Juni 2013 wird im Wesentlichen angeführt, dass dem Betriebsprüfungsbericht als Begründung für die steuerpflichtige Behandlung von Weiterverrechnungen von Lohnaufwendungen nur zu entnehmen sei, dass diese nach Ansicht der BP steuerpflichtig zum Normalsteuersatz seien, eine entsprechenden Begründung sei nicht enthalten. Nachdem die a im Dezember

2011 gegründet worden sei, habe sie mit dem römisch-katholischen e in f einen Pachtvertrag abgeschlossen, der bereits der Abgabenbehörde vorliege. Entsprechend dem Punkt 11 des Vertrages würden gemäß den Bestimmungen des Arbeitsvertrags-Anpassungsrechts (AVRAG) sämtliche in der g tätigen Mitarbeiter auf die GmbH über - dies kraft Gesetzes und unter Anrechnung der Vordienstzeiten. Im Absatz 2 werde klargestellt, dass es sich bei den angeführten Mitarbeitern ausschließlich um die entsprechend der Beilage 1 zum Vertrag handeln würde. Im Jänner 2012 habe der Geschäftsführer der GmbH geprüft, inwieweit die Mitarbeiter zur Fortführung des Betriebes notwendig seien. Dabei sei nicht nur festgestellt worden, dass ein Teil der Mitarbeiter gekündigt werden könne, sondern dass die Mitarbeiter h überhaupt nicht für die a tätig seien. Diese Mitarbeiter hätten ausschließlich für den i bzw. für das k gearbeitet. D.h., dass der Personalaufwand für diese Mitarbeiter nichtabzugsfähige Aufwendungen im Sinne des § 8 (2) KStG für die a darstellen würde. Es seien diese "Kostenersätze" verrechnet worden um eine verdeckte Gewinnausschüttung zu vermeiden, da sämtliche der angeführten Dienstnehmer in "Gesellschaften" des Gesellschafters und nicht in der Gesellschaft selbst beschäftigt würden. Um feststellen zu können, ob diese Kostenersätze steuerpflichtig bzw. steuerfrei seien, sei zuallererst zu prüfen, ob se sich dabei überhaupt um steuerbare Umsätze im Sinne des UStG 1994 handeln würde. Nach § 12 (2) Z 2 lit a UStG 1994 würden Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Aufwendungen im Sinne des § 8 (2) KStG seien, als nicht für das Unternehmen ausgeführt gelten. Für derartige Leistungen, die von einer Kapitalgesellschaft zum Zweck der Weiterleitung im Wege einer verdeckten Gewinnausschüttung an den Gesellschafter erworben würden, stehe der Gesellschaft kein Anspruch auf Vorsteuerabzug zu. Das habe im gegenständlichen Fall keine Auswirkung, da mit dem Erwerb der Leistungen keine Vorsteuern im Zusammenhang stünden. Die Weiterleitung dieser Leistungen führe jedoch weder nach § 1 (1) Z 2 lit a noch nach § 3 (2) oder § 3 (1a) UStG 1994 zur Steuerbarkeit (vgl. Ruppe/Achatz, Kommentar zum UStG, 4. Auflage, § 1 Tz 398 f.). Da somit diese Kostenersätze überhaupt nicht steuerbar seien, stelle sich überhaupt nicht die Frage, ob diese steuerfrei bzw. steuerpflichtig seien. Es werde daher der Antrag gestellt, die Aufwandsätze im Betrage von € 114.149,34 als nicht steuerbar zu behandeln und dementsprechend die Umsatzsteuer für 1-9/2012 entsprechend den erklärten Bemessungsgrundlagen festzusetzen.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 20. August 2013 wird im Wesentlichen angeführt, dass es sich auch bei einem bloßen Kostenersatz um eine Leistung gegen Entgelt handle (Ruppe, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, § 1 Rz 60). Die Kostenersätze seien daher umsatzsteuerpflichtig.

Im dem am 9. September 2013 erlassenen Jahresumsatzsteuerbescheid 2012 wird begründend auf die Feststellungen der Umsatzsteuersonderprüfung 01-09/2012 mit Bericht vom 6. Mai 2013 bzw. auf die Berufungsvorentscheidung vom 20. August 2013 verwiesen. Die umsatzsteuerpflichtigen Kostenersätze iHv € 95.124,45 seien in der Umsatzsteuererklärung zu berücksichtigen.

In der hierauf von der Bf. erhobenen Berufung vom 12. Oktober 2013 gegen den wird neben dem Verweis auf den bereits gegen die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-09/2012 ergangenen Berufungsschriftsatz ergänzend vorgebracht, dass die in der Berufung aufgelisteten Mitarbeiter ausschließlich für den i bzw. für das k gearbeitet hätten. Hierzu sei anzumerken, dass sowohl der i als auch das k dem l zuzurechnen seien, das alleiniger Gesellschafter der a sei. Entsprechend der Tatsache, dass die o.a. Mitarbeiter nicht für die a tätig seien, habe der Personalaufwand für diese Mitarbeiter nichtabzugsfähige Aufwendungen im Sinne des § 8 (2) KStG für die a dargestellt. Voraussetzung für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung seien eine Eigentums- oder Nahebeziehung zur Körperschaft, das objektive Tatbild der Bereicherung des Anteilsinhabers oder einer ihm nahestehenden Person zu Lasten der Körperschaft und das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung, wobei als Maßstab für das Ausmaß einer verdeckten Ausschüttung vor allem der Fremdvergleich heranzuziehen sei. Der i als auch das k stünden in einer Eigentums- bzw. Nahebeziehung zur a, das l (als alleiniger Anteilsinhaber der GmbH) würde sich zu Lasten der a Personalkosten in Höhe von € 114.149,34 ersparen (und damit bereichern) und aufgrund des Eingehens des in der Berufung angeführten Vertrages zur Übernahme des gegenständlichen Personals liege die auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung vor. Im Fremdvergleich würde niemals ein Vertrag mit Übernahme von Personal zu Stande kommen, wenn dieses Personal für andere "Gesellschaften" tätig sei. Um eine verdeckte Ausschüttung jedoch letztlich zu vermeiden, seien die für den i bzw. das m angefallen Personalaufwendungen an die entsprechenden Gesellschaften weiterverrechnet worden.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vom Finanzamt dem UFS (nunmehr BFG) zur Entscheidung vorgelegt.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Das Bundesfinanzgericht geht von folgendem Sachverhalt aus:

Mit Erklärung über die Errichtung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung vom xx.xx. 2011 errichtete der o der n die a mit Sitz in f, Gegenstand der Unternehmens der Erwerb, Besitz, Verwaltung und Vermietung von Liegenschaften und Gebäuden, von Beteiligungen und anderen Vermögensgegenständen, sowie der Abschluss von Baurechtsverträgen, die Führung eines Seminar- und Gästehausbetriebes, insbesondere der "g", dies insbesondere am Standort p und in Kooperation mit Einrichtungen des q

Das e (o) hat mit Vertragsbeginn 1. Jänner 2012 auf unbestimmte Zeit einen Pachtvertrag mit der a (unter Beitritt des q) betreffend der g in r, geschlossen. Laut Punkt 11. des Pachtvertrages sind die in der g bisher tätigen Mitarbeiter gemäß den Bestimmungen der Arbeitsvertragsrechts-Anpassungsgesetzes auf die GmbH übergegangen, dies kraft Gesetz unter Anrechnung der Vordienstzeiten. Der o hat der GmbH zugesichert, dass

außer den in der angeführten Liste beschäftigten Dienstnehmern (Beilage ./1) und der teilzeitbeschäftigten s (diese bleibt bis Ende Februar 2013 beschäftigt) keine Mitarbeiter im verpachteten Betrieb beschäftigt seien. Weiters sicherte der o der GmbH zu, die GmbH über alle wesentlichen Inhalte der Dienstverhältnisse vollständig und richtig informiert zu haben, dies gelte insbesondere über vertraglich vereinbarte Kündigungsbeschränkungen.

Ein Teil der von der a vom o vertraglich übernommenen Dienstnehmer hat nunmehr statt unmittelbar für die a tätig zu sein, ihre Arbeitsleistung für den i und das k erbracht, welche letztgenannten dem t zuzurechnen sind, das alleiniger Gesellschafter der a ist. D.h., dass sämtliche Dienstnehmer in Gesellschaften des Gesellschafters und nicht in der GmbH selbst beschäftigt waren. Die a war, da die Dienstnehmer bei ihr angestellt waren, vertraglich verpflichtet deren Lohnaufwendungen zu tragen, und hat diese Lohnaufwendungen an den i und das k weiterverrechnet.

Dieser Sachverhalt steht aufgrund der im Akt befindlichen Unterlagen, wie dem Betriebsprüfungsbericht vom 6. Mai 2013, der o.a. Erklärung über die Errichtung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, dem o.a. Pachtvertrag, sowie dem Berufungsvorbringen unbestritten fest.

Verfahrensgegenständlich ist, ob ein - der Umsatzsteuer zu unterwerfender - Leistungsaustausch zwischen der Beschwerdeführerin und dem i bzw. dem k stattgefunden hat.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Die Umsätze einer Gesellschaft sind stets ihr und nicht den Gesellschaftern zuzurechnen. Das *Trennungsprinzip* (Trennung der Sphäre der Gesellschaft von der der Gesellschafter) gilt im Umsatzsteuerrecht für alle Gesellschaftsformen. Zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern ist ein Leistungsaustausch wie zwischen Fremden möglich (VwGH 20.9.1977, 764/76, ÖStZB 1978, 57).

Leistungen sind nur umsatzsteuerbar, wenn sie gegen Entgelt ausgeführt werden. Das entspricht dem Gedanken einer Steuer auf die Einkommensverwendung: Die Steuerbarkeit von Leistungen ist nur gerechtfertigt, wenn für sie etwas aufzuwenden ist. Der Leistung muss eine Gegenleistung gegenüberstehen, es muss zu einem Leistungsaustausch kommen. Gleichgültig ist, ob die Gegenleistung vom Leistungsempfänger oder von einem Dritten erbracht wird (Entgelt von dritter Seite). Gleichgültig ist auch, ob die Gegenleistung auf privatrechtlicher oder öffentlichrechtlicher Grundlage beruht. Leistung gegen Entgelt liegt auch dann vor, wenn die vom Unternehmer bezogene Leistung dem Abnehmer ohne Veränderung bloß gegen Kostenersatz "weitergereicht" wird (vgl VwGH 15.1.1991, 89/14/0105, ÖStZB 1992, 267). Voraussetzung ist aber, dass überhaupt eine unternehmerische Tätigkeit vorliegt (Ruppe/Achatz, UStG⁴ § 1 Tz 59, 60).

Weiters:

Ein Leistungsaustausch liegt auch dann vor, wenn der Unternehmer für seine Leistung lediglich eine Gegenleistung in der Höhe der Selbstkosten anstrebt. Gewinnerzielung ist nicht Voraussetzung eines uestbaren Leistungsaustausches. Werden jedoch Leistungen ohne Absicht der Erlangung einer Gegenleistung erbracht und wird lediglich ein Ersatz effektiver Kosten (zB Reisekosten und sonstiger angefallener Spesen, Vertragserrichtungskosten bei einer Schenkung) vereinbart, so fehlt es an einer entgeltlichen Leistung. Die Leistung wird nicht erbracht um Einnahmen zu erzielen; ihre Erbringung hat lediglich zur Folge, dass die Auslagen ersetzt werden. Der Auslagenersatz ist in diesen Fällen nicht der USt zu unterwerfen. Entscheidend ist die Motivation des Leistenden (Beweisfrage). S.a. § 2 Tz 58. Anderes gilt, wenn Auslagen im Rahmen eines Leistungsaustausches anfallen und ersetzt werden (Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 1, Tz 183).

Die Überlassung oder Bereitstellung von Arbeitskräften ist eine sonstige Leistung im Rahmen eines Leistungsaustausches. Am Leistungsaustausch ändert sich wie o.a. auch nichts, wenn dem Arbeitgeber bloß die Lohnaufwendungen bezahlt ersetzt werden. Voraussetzung ist aber, dass der Arbeitgeber, hier: mit der Personalgestellung, eine Leistung mit eigenständigem wirtschaftlichem Gehalt zum Zweck der Einnahmenerzielung erbringt.

Die Dienstnehmer, für welche die a die Lohnaufwendungen an den i und das k weiterverrechnet hat, waren bei der a angestellt. Die a hat diese laut Punkt 11.1. vertraglich vom o und daraus resultierend alle Verpflichtungen aus den Arbeitsverträgen, darunter naturgemäß die Ausbezahlung der Löhne bzw. Tragung der Lohnaufwendungen übernommen. In der Personalgestellung der GmbH an den i und das k einerseits und dem "Kostenersatz" hierfür andererseits ist jedenfalls ein Leistungsaustausch zwischen der GmbH und den letztgenannten Institutionen zu sehen. Die GmbH hat als Leistung an die Genannten das Personal gestellt (Arbeitskräfteüberlassung) und deren Lohnaufwand an diese Institutionen weiterverrechnet. Die GmbH hat mit dieser Personalgestellung zweifellos eine Leistung mit eigenständigem wirtschaftlichem Gehalt zum Zweck der Einnahmenerzielung erbracht. Die gegenständlichen, namentlich o.a. Dienstnehmer waren, obwohl für andere Institutionen tätig, bei der GmbH angestellt und sind von dieser bezahlt worden, und haben die von der GmbH zu tragenden Lohnaufwendungen durch die Weiterverrechnung zur entsprechenden Einnahmenerzielung der GmbH gedient. Hierbei spielt es keine Rolle, dass lediglich die Lohnaufwendungen ersetzt wurden, weshalb der verfahrensgegenständliche "Kostenersatz" der Umsatzsteuer unterliegt.

Der von der Bf. ins Treffen gebrachte § 8 Abs. 2 KStG ist verfahrensgegenständlich irrelevant, da hier keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, weshalb § 8 Abs. 2 KStG iVm § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 nicht argumentativ herangezogen werden kann bzw. sich eine rechtliche Auseinandersetzung mit dem weiteren von der Bf. Vorgebrachten erübrigt.

Die Beschwerde war somit aus den o.a. Gründen als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Einer Rechtsfrage kann nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung besitzt (zB VwGH 11.9.2014, 2014/16/0009).

Das gegenständliche Erkenntnis weicht nicht von der Rechtsprechung des VwGH ab. Die umsatzsteuerliche Beurteilung vorliegender Rechtsfrage ergibt sich unmittelbar aus der Systematik des Umsatzsteuerrechts und ist aus der dazu ergangenen Judikatur abzuleiten.

Feldkirch, am 22. März 2017