

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ER in der Beschwerdesache Bf vertreten durch SteuerlVertreter,

über die Beschwerde vom 20.01.2011 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA vom 16.12.2010 bzw. vom 17.12.2010, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2001, 2002 und 2004, betreffend Aufhebung gemäß [§ 299 BAO](#) der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2003, 2005 und 2006 und der Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2003, 2005, 2006, 2007, betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2001 bis 2007 und betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für 9/2009,

sowie über die Beschwerde vom 5.7.2011 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA vom 8.6.2011 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2001 bis 2007

I) zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2001, 2002 und 2004 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Aufhebung gemäß [§ 299 BAO](#) der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2003, 2005 und 2006 und der Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2003, 2005, 2006, 2007, werden ersatzlos aufgehoben. Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2003, 2005 und 2006 und die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2003, 2005, 2006, 2007, treten aus dem Rechtsbestand.

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2001, 2002, 2004 und 2007 wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2001, 2002 und 2004 wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert,

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer 9/2009 wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2001 bis 2007 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II) beschlossen:

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2003, 2005 und 2006 und betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2003, 2005, 2006 und 2007 wird gemäß [§ 278 BAO](#) iVm [§ 261 Abs. 2 BAO](#) für gegenstandslos erklärt.

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

Entscheidungsgründe

Bei der Beschwerdeführerin (Bf.), einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, fand eine Außenprüfung gemäß [§ 147 Abs. 1 BAO](#) in Verbindung mit [§ 99 Abs. 2 FinStrG](#) betreffend die Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer bzw. eine Nachschau über den Zeitraum 2001 bis 2007 und betreffend die Umsatzsteuer für den Zeitraum 9/2009 statt.

Zunächst wurde vom vormalig zuständigen Finanzamt eine Außenprüfung gemäß [§ 147 Abs. 1 BAO](#) in Verbindung mit [§ 99 Abs. 2 FinStrG](#) betreffend die Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer für die Jahre 2001 und 2002 mit Prüfungsauftrag vom 8.5.2006 angeordnet. In der Folge führte die Bp. ein umfangreiches Vorhalte- und Ermittlungsverfahren (Vorhalte vom 30.6.2005, 21.12.2007, 9.1.2008, 8.5.2008, 10.10.2008, 16.10.2008 und 17.11.2008) durch, in welchem dem Verdacht auf Abgabenverkürzungen nachgegangen wurde.

Mit Prüfungsauftrag und Nachschauauftrag vom 16.11.2009 des nunmehr zuständigen Finanzamtes mündete die obige Prüfung in das streitgegenständliche Prüfungsverfahren. In ihrem Bericht vom 15.12.2010 und der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 25.11.2010 traf die Bp. verschiedene die Umsatzsteuer, die Körperschaftsteuer und die

Kapitalertragsteuer der Jahre 2001 bis 2007 sowie den Umsatzsteuervoranmeldungszeitraum für 9/2009 betreffende Feststellungen, welche vom Finanzamt mit Abgabenbescheiden vom 16. bzw. 17.12.2010 und mit Haftungsbescheiden vom 8.6.2011 umgesetzt, und von der Bf. mit Beschwerde (vormals Berufung) in Streit gezogen wurden. Außerdem erhob die Bf. (mit Eingabe vom 4.4.2019 konkretisierte) verfahrensrechtliche Einwendungen gegen die entsprechende Wiederaufnahme der Verfahren bzw. Aufhebung der Bescheide gemäß [§ 299 BAO](#) sowie gegen die erlassenen Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Kapitalertragsteuer.

Im Einzelnen sind folgende Streitpunkte zu beurteilen, über die das Gericht nach Vorlage der Beschwerden und ergänzender Ermittlungen sowie Abhaltung eines Erörterungsgesprächs erwogen hat:

I) Verfahrensrechtliches:

1) Aufhebungsbescheide gemäß [§ 299 BAO](#) (betreffend Umsatzsteuer 2003, 2005 und 2006 sowie Körperschaftsteuer 2003, 2005, 2006 und 2007):

Hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2003, 2005 und 2006 sowie der Körperschaftsteuer für die Jahre 2003, 2005, 2006 und 2007 vollzog das Finanzamt die getroffenen Prüfungsfeststellungen im Wege von Bescheidaufhebungen gemäß [§ 299 BAO](#).

Diesbezüglich vertritt die Bf. die Auffassung, dass die Aufhebungsbescheide ersatzlos aufzuheben wären, da sie weder die Ausübung des Ermessens begründen noch die Aufhebungsgründe darstellten. Die Begründung der Aufhebungsbescheide enthalte lediglich folgendes Begründungselement: *Gemäß [§ 299 Abs. 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.* Die Begründung in den entsprechenden Sachbescheiden vermöge den Mangel nicht zu beheben, da die Aufhebungsbescheide keinen Verweis auf die Sachbescheide enthielten. Die Rechtsmittelinstanz dürfe die fehlende Begründung nicht nachholen.

Mit diesem verfahrensrechtlichen Begehren ist die Bf. im Recht.

Die angefochtenen Aufhebungsbescheide enthalten keine ausreichende Begründung. Es ist darin keinerlei sachliches Vorbringen des Finanzamtes, sondern lediglich eine wortwörtliche Wiedergabe jener gesetzlichen Bestimmungen, welche die Zulässigkeit einer amtswegigen Aufhebung an sich normieren, enthalten. Es kann den Aufhebungsbescheiden nicht entnommen werden, auf Grund welcher Umstände im

vorliegenden Fall die Voraussetzungen für eine Aufhebung verwirklicht worden wären und welche konkreten Sachverhalts- bzw. Tatbestandselemente die Abgabenbehörde zu der streitgegenständlichen Aufhebung berechtigt hätten. Wenn aber der als Aufhebungsgrund herangezogene Sachverhalt im Begründungsteil des Aufhebungsbescheides nicht festgestellt wird, ist auch nicht überprüfbar, ob der vom Finanzamt herangezogene Aufhebungstatbestand die Bescheidaufhebung rechtfertigt oder ob die Bescheidaufhebung rechtswidrig erfolgt ist. Auch die Begründung der entsprechenden Sachbescheide kann die mangelhafte Begründung des Aufhebungsbescheides nicht sanieren, enthält letztere doch keinerlei Hin- bzw. Verweis auf erstere. Fehlt aber ein derartiger Hin- bzw. Verweis im Aufhebungsbescheid, so ist die Begründung des Sachbescheides auch nicht Bestandteil der Begründung des Aufhebungsbescheides. Die Aufhebungsbescheide sind daher mit einem wesentlichen Begründungsmangel behaftet. Dieser Begründungsmangel ist im Beschwerdeverfahren nicht sanierbar, denn im Beschwerdeverfahren dürfen nur jene Aufhebungsgründe berücksichtigt werden, die in der Bescheidbegründung des Finanzamtes genannt sind, bzw. darf die Rechtsmittelinstanz eine Bescheidaufhebung nicht auf Grund von Tatsachen bestätigen, die das Finanzamt nicht herangezogen hat (vgl. u.a. UFS 2.1.2008, [RV/0231-G/06](#)).

Es war daher der Beschwerde gegen die Aufhebungsbescheide Folge zu geben und waren die angefochtenen Aufhebungsbescheide betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 2003, 2005 und 2006 sowie die Körperschaftsteuer für die Jahre 2003, 2005, 2006 und 2007 ersatzlos aufzuheben. Damit treten auch die entsprechenden Sachbescheide aus dem Rechtsbestand.

2) Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Kapitalertragsteuer (2001 bis 2007):

Dazu bringt die Bf. vor, sie habe am 20.1.2011 einen Antrag auf Aussetzung der Einhebung der am 17.12.2010 verbuchten Kapitalertragsteuer für die Jahre 2001 bis 2007 gemäß [§ 212a BAO](#) eingebracht und am 22.5.2011 einen Antrag auf Abrechnungsbescheid gemäß [§ 216 BAO](#) betreffend diese Abgaben (und deren Stundung bis zur Erledigung des Antrages gemäß [§ 212 BAO](#)). Am 7.6.2011 seien diese Abgaben vom Finanzamt auf dem Abgabenkonto storniert und ausgebucht worden. Am 8.6.2011 seien für diese Abgaben Haftungs- und Abgabenbescheide (Kapitalertragsteuer) erlassen worden, welche die Bf. mit Beschwerde bekämpfe. Mit gleichem Datum sei wiederum die angeführte Kapitalertragsteuer auf dem Abgabenkonto belastet worden. Über den Aussetzungsantrag wie auch den Antrag auf Abrechnungsbescheid sei aber nicht abgesprochen worden. Wenn aber die Einhebung einer Abgabe dem Erstschuldner gegenüber gemäß [§ 212a BAO](#) ausgesetzt worden sei, dann sei die Erlassung von Haftungsbescheiden nicht zulässig.

Gleiches müsse gelten, wenn über einen Aussetzungsantrag gegenüber dem Erstschuldner noch nicht abgesprochen worden sei. Die Partei sei vor Rechtsnachteilen zu schützen, die dadurch entstehen, dass die Abgabenbehörde Anbringen nicht unverzüglich erledige.

Dazu hielt das Finanzamt in einer Stellungnahme fest, dass die Kapitalertragsteuern für die Jahre 2001 bis 2007 der Bf. gegenüber ausgesetzt wurden.

Die Bf. verwies zur Stützung ihrer Rechtsauffassung auf Ritz, BAO, 6. Auflage § 224 Rz 5 und UFS 17.12.2010, [RV/3424-W/09](#). Dort wird zwar ausgeführt, dass die Erlassung von Haftungsbescheiden nicht zulässig sei, wenn die Einhebung der Abgabe dem Erstschuldner gegenüber gemäß [§ 212a BAO](#) ausgesetzt ist, diese Quellen erscheinen aber auf den gegenständlichen Fall nicht anwendbar. Denn im gegenständlichen Fall wurde die Einhebung der Abgabe nicht gegenüber einem Erstschuldner, sondern gegenüber dem Haftungspflichtigen selbst gemäß [§ 212a BAO](#) ausgesetzt. Eine derartige Aussetzung der Haftungssumme im Beschwerdeverfahren gegen die Haftungsbescheide kann wohl nicht der Erlassung der Haftungsbescheide im Wege stehen.

Die Beschwerde war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

3) Frage der Verjährung:

Dazu bringt die Bf. vor, dass die absolute Verjährungsfrist nur dann zehn Jahre ab Ende des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden sei, betrage, wenn dieser Anspruch am Jahresende entstehe. Entstehe der Abgabenanspruch (wie im Falle einer verdeckten Ausschüttung) vor Ende eines Jahres, so führe [§ 209 Abs. 3 BAO](#) dazu, dass die Frist zur Bemessungsverjährung entsprechend früher ende. Den bekämpften Haftungs- und Abgabenbescheiden (Kapitalertragsteuer) sei nicht im Detail zu entnehmen, wann die jeweiligen Tatbestände der verdeckten Ausschüttungen zeitlich verwirklicht worden seien. Der Eintritt der Verjährung sei von Amts wegen zu beachten. Überdies sei die Verlängerung der Verjährungsfrist für allfällig unterstellte hinterzogene Abgaben nach [§ 327 Abs. 27 BAO](#) erstmals auf Abgaben anzuwenden, für die der Abgabenanspruch nach dem 31.12.2002 endete.

Gemäß [§ 207 Abs. 1 BAO](#) unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung. Bei der Umsatzsteuer, der Körperschaftsteuer und der Einkommensteuer beträgt die Verjährungsfrist fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre ([§ 207 Abs. 2 BAO](#) in der geltenden Fassung). Mit Steuerreformgesetz 2005 wurde die Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben zunächst von zehn auf sieben Jahre verkürzt. Mit Betrugsbekämpfungsgesetz 2010, BGBl. NrX1/2010

wurde diese Frist wieder auf zehn Jahre ausgedehnt. Gemäß [§ 323 Abs. 27 BAO](#) ist diese Verlängerung der Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben erstmals auf nach dem 31. Dezember 2002 entstandene Abgabenansprüche anzuwenden.

Gemäß [§ 208 Abs. 1 lit. a BAO](#) beginnt die Verjährung in den Fällen des [§ 207 Abs. 2 BAO](#) mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Der Abgabenanspruch entsteht bei der Umsatzsteuer, der Körperschaftsteuer und der Einkommensteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird. Für Steuerabzugsbeträge entsteht der Abgabenanspruch im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte ([§ 4 Abs. 2 lit. a Z 2 und 3 BAO](#)).

Gemäß [§ 209 Abs. 1 BAO](#) verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist ([§ 207 BAO](#)) von der Abgabenbehörde nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Gemäß [§ 209 Abs. 3 BAO](#) verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches.

Die §§ 207ff BAO sind grundsätzlich in der Fassung anzuwenden, die im Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Bescheide gegolten hat. Für die Verlängerung der Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben von sieben auf zehn Jahre wird aber durch [§ 323 Abs. 27 BAO](#) eine Sonderregelung getroffen.

Nach der Aktenlage verweisen die gegenständlichen Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend die Kapitalertragsteuer auf den Bericht der Außenprüfung und die Niederschrift zur Schlussbesprechung. Darin werden die Tatbestände der streitgegenständlichen verdeckten Ausschüttungen im Detail dargestellt. Bei den Tatbeständen der verdeckten Ausschüttungen handelt es sich hauptsächlich um die Zurverfügungstellung von Grundstücken und anderen Wirtschaftsgütern an die Gesellschafter sowie um Entnahmen der Gesellschafter. Der Zeitraum der Vermietungen und der Zeitpunkt der Barentnahmen bzw. des Entstehens der von der Gesellschaft getragenen Aufwendungen sind dort im Detail festgehalten. Inwiefern nun die Verwirklichung der Tatbestände zeitlich nicht dargestellt worden sein soll, wird von der Bf. nicht konkret ausgeführt.

Im Ergebnis ist die von der Bf. im Schriftsatz vom 4.4.2019 aufgeworfene Frage der Verjährung im Bereich der Kapitalertragsteuer zum Teil aber berechtigt. Die gegenständlichen Haftungsbescheide betreffend die Kapitalertragsteuer sind am 8.6.2011 ergangen und wurden am 14.6.2011 der Bf. zugestellt. Rechnet man nun von diesem Datum

die zehnjährige Frist der absoluten Verjährung zurück, dann ergibt sich, dass hinsichtlich des Anspruchszeitraumes für die Kapitalertragsteuer vom 1.1.2001 bis zum 13.6.2001 bereits die absolute Verjährung eingetreten war. Die Verjährung des Anspruchszeitraumes 1.1.2001 bis 13.6.2001 bei der Kapitalertragsteuer wirkt sich aber, wie unter Punkt II B5a) noch ausgeführt werden wird, bei der Besteuerung der verdeckten Ausschüttungen für das Jahr 2001 letztlich nicht aus.

Hinsichtlich des Anspruchszeitraumes vom 14.6.2001 bis 31.12.2001 liegt jedenfalls keine Verjährung vor und zwar aus folgendem Grund: Die Verfahrensparteien gehen von einer Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben aus, was einer amtswegigen Prüfung durch das Gericht (wie weiter unten ausgeführt wird) standhält. Demgemäß kommt für die Abgabenansprüche des Jahres 2001 die Verjährungsfrist von sieben Jahren zur Anwendung. Die (nicht absolute) Verjährung beginnt mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Dies ist (auch) bei der Kapitalertragsteuer für das Jahr 2001 der Ablauf des Jahres 2001. Bei einer Verjährungsfrist von sieben Jahren wäre daher die Verjährung mit Ablauf des Jahres 2008 eingetreten. Auf Grund der Unterbrechungsregel des [§ 209 Abs. 1 BAO](#) verlängert sich diese Verjährungsfrist wegen in den Jahren 2005 bis 2008 laufend gesetzter Unterbrechungshandlungen der Abgabenbehörde betreffend die Abgaben des Jahres 2001 (Vorhalte im Prüfungsverfahren etc.) um ein Jahr also bis zum Ablauf des Jahres 2009. Im Jahr 2009, dem Verlängerungsjahr, kam es wiederum zu Unterbrechungshandlungen (Prüfungsauftrag vom 16.11.2009 und Vorhalt vom 23.12.2009), wodurch sich die Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr bis zum Ablauf des Jahres 2010 erstreckt. Im Verlängerungsjahr 2010 fand wiederum die Schlussbesprechung statt. Demnach verlängerte sich die Verjährungsfrist bis in das Jahr 2011 (grundsätzlich bis zum 31.12.2011).

Bei der Umsatzsteuer und der Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 ist zum Zeitpunkt der Erlassung der entsprechenden Bescheide am 16.12.2010 bei der oben angeführten Sachlage ebenfalls noch keine Verjährung eingetreten.

Die Verjährungsfrist für die Kapitalertragsteuer des Jahres 2002 beginnt mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, also mit Ablauf des Jahres 2002. Rechnet man die siebenjährige Verjährungsfrist, dann wäre die Verjährung mit Ablauf des Jahres 2009 eintreten. Durch die oben angeführten Unterbrechungshandlungen verlängert sich die Frist aber um ein Jahr bis zum Ende des Jahres 2010 und wird schließlich diese Frist wegen der Unterbrechungshandlungen im Verlängerungsjahr 2010 (Bp-Bericht und Prüfungsniederschrift) bis zum Ablauf des Jahres 2011 verlängert. Da zu diesem Zeitpunkt auch noch keine absolute Verjährung eingetreten war (vom frühesten Zeitpunkt am 1.1.2002 gerechnet wäre diese mit 1.1.2012 eingetreten), erging der Haftungsbescheid betreffend die Kapitalertragsteuer des Jahres 2002 noch rechtzeitig.

Hinsichtlich des Umsatzsteuerbescheides und des Körperschaftsteuerbescheides für das Jahr 2002, die am 16.12.2010 ergingen, lag demgemäß auch noch keine Verjährung vor.

Für die Abgabenansprüche ab dem Jahr 2003 gilt eine Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben von zehn Jahren. Für diese Abgabenansprüche wie auch die Abgabenansprüche der folgenden Jahre sind daher die angefochtenen Abgabenbescheide jedenfalls rechtzeitig ergangen. Dies gilt sogar, wenn man die normale Verjährungsfrist von fünf Jahren heranzöge und die oben dargestellten laufenden Unterbrechungshandlungen berücksichtigt.

Der Ansatz der Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben ist nach Ansicht des Gerichtes berechtigt.

Die Frage, ob der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben iSd [§ 207 Abs. 2 BAO](#) erfüllt ist, ist nach den Bestimmungen des Finanzstrafgesetzes zu beurteilen. Gemäß [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Eine Abgabenverkürzung ist nach [§ 33 Abs. 3 lit. a FinStrG](#) mit Bekanntgabe des Bescheides, mit dem bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu niedrig festgesetzt wurden oder wenn diese infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten, bewirkt. Vorsätzlich handelt nach [§ 8 Abs. 1 FinStrG](#), wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Liegt eine finanzstrafrechtliche Verurteilung nicht vor, hat die Abgabenbehörde über die Hinterziehung als Vorfrage zu entscheiden. Eine Abgabenhinterziehung erfordert nach [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) vorsätzliches Handeln und liegt daher nicht schon bei einer (objektiven) Abgabenverkürzung vor, sondern kann erst dann als erwiesen gelten, wenn - in nachprüfbarer Weise - auch der Vorsatz feststeht. Vorsätzliches Handeln wiederum beruht nach ständiger Rechtsprechung zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen. Im Rahmen der der Behörde nach [§ 167 Abs. 2 BAO](#) zukommenden "freien Überzeugung" genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt; die Abgabenbehörde muss, wenn eine Partei eine für sie nachteilige

Tatsache bestreitet, den Bestand der Tatsache nicht "im naturwissenschaftlichen-mathematisch exakten Sinn" nachweisen. Für das Vorliegen des Tatbestandes der Abgabenhinterziehung ist daher entscheidend, ob neben einer (objektiven) Abgabenverkürzung ausreichend festgestellte Sachverhaltselemente den Schluss darauf zulassen, dass das Entstehen der Abgabepflicht tatsächlich erkannt oder zumindest ernstlich für möglich gehalten worden war und damit eine auf eine Abgabenverkürzung gerichtete subjektive Einstellung bejaht werden kann. Auch bedingter Vorsatz (dolus eventualis) setzt eine solche (die Abgabenverkürzung in Kauf nehmende) zielgerichtete subjektive Einstellung voraus (vgl. BFG 15.12.2016, [RV/1100071/2014](#) sowie UFS 30.8.2013, RV/2894-W/09 und die dort jeweils zitierte Rechtsprechung des VwGH). Nach [§ 8 Abs. 1 FinStrG](#) liegt der bedingte Vorsatz an der Untergrenze des Vorsatzes. Beim Eventualvorsatz strebt der Abgabepflichtige die Verwirklichung des Unrechts des Sachverhalts zwar nicht an, rechnet nicht einmal mit Bestimmtheit mit dem Erfolg, hält ihn jedoch für möglich. Eine Bejahung des Handlungsergebnisses durch den Abgabepflichtigen ist nicht erforderlich, auch bewusste Gleichgültigkeit stellt bedingten Vorsatz dar. Es genügt, wenn der Abgabepflichtige sich mit der Sachverhaltsverwirklichung, sei es auch bedauernd und mit Unlust, abgefunden hat (vgl. UFS RV/2894-W/09).

Wie unter Punkt II) dieser Entscheidung in der Sache selbst ausgeführt wird, liegen Nutzungen von Wohnräumen (und Garagen) sowie von Einrichtungsgegenständen durch die Gesellschafter der Bf. bzw. durch den Gesellschaftern nahe stehenden Personen auf Kosten der Bf. vor (vgl. unter Punkt II der Entscheidung die Unterpunkte B5a, B5b, B5c, und B5d der Prüfungsniederschrift), die auch nach teilweiser Korrektur durch das Gericht derart erheblich von einer fremdüblichen Gestaltung abweichen, dass von einer bewussten Vorteilseinräumung auszugehen ist, für welche die Bf. keine steuerlichen Konsequenzen gezogen hat. Im Einzelnen ist dazu anzuführen: Bei der Nutzung von einer Garage und Wohnungen durch den Gesellschafter Mag. E*** (Unterpunkt B5a) in den Jahren 2001 bis 2005 betrug die fremdübliche Miete etwa das Dreifache der vereinbarten Miete. Dem Gesellschafter A*** wurden private Einrichtungsgegenstände im Wert von 44.504,60 EURO kostenlos überlassen (Unterpunkt B5b). Der geschiedenen Ehegattin des Gesellschafters Mag. E*** wurde eine Liegenschaft auf Kosten der Bf. zur Verfügung gestellt, wobei die fremdübliche Miete etwa das 2,3-fache der vereinbarten Miete betrug (Unterpunkt B5c). Zudem wurde von der Bf. in den Jahren 2003 bis 2007 ein Teil der Betriebskosten getragen (Jahresbeträge von 1.944,33 EURO, 847,92 EURO, 1.429,27 EURO, 2.196,04 EURO und 1.531,04 EURO), was hier nicht strittig ist. Der Familie des Gesellschafters A*** wurde in den Jahren 2004 bis 2007 der Hälfteanteil an einem Einfamilienhaus mit Garten und Garage kostenlos zur Verfügung gestellt. Die fremdübliche Miete für den Hälfteanteil betrug 992,02 EURO pro Monat. Außerdem wurden Einrichtungsgegenstände kostenlos überlassen (Unterpunkt B5d). Dass die Bf. bzw. ihre Gesellschafter die Pflicht zur Versteuerung dieser Vorteile nicht erkennen konnten bzw. sie

nicht für möglich gehalten haben, hat die Bf. nicht vorgebracht. Dies wäre auch höchst unwahrscheinlich, zumal die Gesellschafter der Bf., die auch als Geschäftsführer der Bf. fungierten, Machthaber über eine weit verzweigte Unternehmensgruppe sind und anzunehmen ist, dass sie als solche von einer Steuerpflicht verdeckter Ausschüttungen wissen mussten. Zudem war die Bf. immer steuerlich vertreten.

Diese Vorteilszuwendungen berühren die Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer der Jahre 2001 bis 2007. Es ist daher diesbezüglich von einem vorsätzlichen Handeln auszugehen, welches den Tatbestand einer Abgabenhinterziehung erfüllt.

Der Beschwerde war daher bezüglich der Frage der Verjährung in dem Umfang (teilweise) Folge zu geben, als die Kapitalertragsteuer des Jahres 2001 im Zeitpunkt der Erlassung des entsprechenden Haftungsbescheides verjährt war. Der diesbezügliche Bescheid war daher ersatzlos aufzuheben.

4) Begründung der Wiederaufnahmebescheide (betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2001, 2002 und 2004):

Die Bf. bringt vor, die Darlegungen im Prüfbericht und der Niederschrift über die Schlussbesprechung erfüllten nicht die Anforderungen an eine gesetzeskonforme Begründung der Wiederaufnahme. Es sei Aufgabe der Abgabenbehörde die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise hervorgekommen seien.

Im Prüfbericht wurde zur Wiederaufnahme ausgeführt, dass Feststellungen getroffen worden seien, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) erforderlich machten und dazu auf die Feststellungen in den Tz 5,6 (USt) bzw. 4,5,6 (KÖSt) verwiesen. Dort wurde wiederum auf die entsprechenden Stellen in der Niederschrift zur Schlussbesprechung (B3, B4, B5) verwiesen. Insbesondere die Ausführungen der Bp in Tz 6 des Prüfberichtes (Mietverhältnisse Fam E***, Fam. A***) in Verbindung mit den Ausführungen im Punkt B5 der Niederschrift enthalten eingehende Feststellungen zur Fremdüblichkeit der dort beurteilten Mietverhältnisse. So wurde dort festgehalten, dass der Gesellschafter Mag. E*** ab 1.8.2001 folgende Objekte angemietet habe: Wien, C-Straße NrX1 Geschäftslokal 3 = Doppelgarage, Wohnung 21 Kat A saniert und Wohnung 24/excl. Balkon, Kat A saniert. Dazu wurde die Größe dieser Liegenschaftsteile und der vereinbarte Mietzins dargestellt und den nach Auffassung des Finanzamtes fremdüblichen Mieten gegenübergestellt. In der gleichen Weise wurden Mietverhältnisse des Gesellschafter A*** und seiner Familie und der geschiedenen Gattin des Herrn Mag. E***

in der Niederschrift dokumentiert und beurteilt. Diese Feststellungen haben u.a. Auswirkung auf die Umsatzsteuer und die Körperschaftsteuer der Jahre 2001, 2002 und 2004.

Nach Ansicht des Gerichtes vermögen diese Feststellungen ausreichend darzutun, welche Tatsachen neu hervorgekommen sind. Der Hinweis im Prüfungsbericht u.a. auf die Tz.6 im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme der Verfahren gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) lässt nämlich den Schluss zu, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme auf den Neuerungstatbestand gestützt hat und die in dieser Textziffer getroffenen Prüfungsfeststellungen jenen Tatsachenkomplex bilden, der nach Ansicht des Finanzamtes im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen ist (siehe dazu VwGH 04.03.2009, [2008/15/0327](#)). Dass die dort angeführten Umstände nicht neu hervorgekommen sind, wurde weder von der Bf. aufgezeigt noch ergibt sich dies aus der Aktenlage.

Es war daher die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer der Jahre 2001, 2002 und 2004 als unbegründet abzuweisen.

II) In der Sache selbst:

Vorauszuschicken ist, dass, soweit in der Folge die Umsatzsteuer der Jahre 2003, 2005 und 2006 sowie die Körperschaftsteuer der Jahre 2003, 2005, 2006 und 2007 tangiert sind, eine Beurteilung nicht mehr erforderlich ist, da die entsprechenden Sachbescheide durch die Aufhebung der gemäß [§ 299 BAO](#) erlassenen Aufhebungsbescheide aus dem Rechtsbestand ausscheiden.

Im Übrigen wurde in der Sache selbst dem Schema der Niederschrift zur Schlussbesprechung folgend über die einzelnen Beschwerdepunkte wie folgt erwogen:

Zu Punkt A) Umsatzsteuervoranmeldung 9/2009:

Diesbezüglich ist der Prüfungsniederschrift zu entnehmen, dass eine Rechnung vom 30.9.2009 der XY M S GmbH an die Bf. keinen Leistungszeitraum enthalte. In dieser Rechnung werde ein pauschaler Beratungsteil von 40% des gesamten Beratungsaufwandes der XY-Gruppe an die Bf. weiterverrechnet (nach Gewichtung der Geschäftsfälle). Es erscheine nicht schlüssig, dass für die gegenständliche Außenprüfung ein

Beratungsaufwand für die Jahre von 2004 bis 2008 in Höhe von 603.647,60 EURO netto zugeordnet werde.

Dem hält die Bf. entgegen, dass es bei der Umsatzsteuer nicht auf eine Gleichwertigkeit von Leistung und Entgelt ankäme. Die fragliche Rechnung enthalte einen Leistungszeitraum und zwar die Jahre 2004 bis 2008. Im Jahr 2001 habe die Unternehmensgruppe große Betriebsprüfungen mit Hausdurchsuchungen gehabt. Dabei seien für die gesamte Unternehmensgruppe Beratungskosten von – wie in der Rechnung ausgewiesen – rund 1,5 Mio. EURO angefallen, die von den Beratern zweckmäßigerweise zentral an die XY fakturiert und dann von der XY an die einzelnen betroffenen Gesellschaften weiterverrechnet worden seien. 40% dieser Beratungskosten seien der Bf. zugeordnet worden. Herr A*** und Herr Mag. E*** seien Gesellschafter und Geschäftsführer der XY. Zwischen der Bf. und der XY gebe es eine Verflechtung über Herrn A*** und Herrn Mag. E***, die beide auch an der Bf. als Gesellschafter beteiligt seien. Der Gesamtaufwand von rund 1,5 Mio. EURO lasse sich nachweisen. Auch die Kriterien für den Prozentsatz von 40% ließen sich belegen. Mit den Beratungen sollte verhindert werden, dass die Bf. in Konkurs getrieben werde. Die Zuordnung hätte auch genau gemacht werden können, man habe sich dann aber für eine pauschale Aufteilung entschieden. Die der Bf. verrechneten Beratungen hätten mit der gegenständlichen Betriebsprüfung nichts zu tun. Die Rechnung enthalte daher alle erforderlichen Merkmale. Es sei alles klar dargestellt.

Die besagte Rechnung datiert vom 30.9.2009 und wurde von der XY M S GmbH an die Bf. adressiert. Die Rechnungsausstellerin und die Bf. sind über die gemeinsamen Gesellschafter Herr Mag. E*** und Herr A*** miteinander verbunden. Die Rechnung ist betitelt mit: Honorarnote weiterverrechneter Beratungs- und Wirtschaftstreuhandleistungen. Im Text heißt es dann: *Wir haben gemeinsam mit Ihrem Unternehmen die seit 2001 laufende Prüfung der Gebarung durch Finanzbehörden bearbeitet. Aufgrund verstärkten Erklärungsbedarfes bei direkt und indirekt involvierten Investoren und Investorenberatern sowie aufgrund des umfangreichen Bearbeitungsaufwandes im Zusammenhang mit der Wirtschaftstreuhand-Vertretung einschließlich Bearbeitung von Fragen, Sachverhaltsdarstellungen, Belegrecherchen, Belegkommentare, Erarbeitung von Stellungnahmen durch Wirtschaftstreuhand, Ausarbeitung von Berufungen und Bearbeitung verschiedener Causen bis inkl. erfolgreicher Verwaltungsgerichtshofbeschwerden verrechnen wir Ihnen unsere anteiligen Kosten für Beratung, Wirtschaftstreuhand- und Rechtsberatung, die alleine in den Jahren 2004 bis 2008 sich auf insgesamt Euro 1.509.119,- beläuft, nach Abstimmung der Rahmenbedingungen und Gewichtung der Geschäftsfälle einen Anteil von 40% dieser Kosten. Dies vorausgeschickt verrechnen wir Ihnen:*
Weiterverrechnete Beratungsaufwendungen wie oben dargestellt, anteilig, netto Euro

603.647,60 zuzüglich 20% Umsatzsteuer Euro 120.729,52 Rechnungsbetrag brutto Euro 724.377,12...

Dieser Rechnungsbetrag wurde im gerichtlichen Beschwerdeverfahren von Herrn Mag. E***, der sowohl Gesellschafter der Bf. wie auch der Rechnungsausstellerin ist, mit Eingabe vom 12.7.2018 wie folgt hergeleitet: Personalkosten der XY M S GmbH laut Bilanz für die Jahre 2004 bis 2008 in Höhe von rund 2.300.000,00 EURO und davon kalkuliert 50% ergibt einen Betrag von 1.150.000,00 EURO; dazu wurden externe Beratungs- und Konsulentenrechnungen für 2004 bis 2008 in Höhe von insgesamt 350.000,00 EURO hinzugerechnet und von den Gesamtkosten von 1.500.000,00 EURO ein Anteil von 40% der Bf. (inkl. Beteiligungen XYI Gruppe) zugerechnet. Der Anteil sei nach investiertem Investorenkapital im Verhältnis Bf./ XYI-Gruppe zu Handels- und Development KGs der ZZ Invest- und E*** & A***-Gruppe berechnet worden.

Über Vorhalt wurde mit Eingabe vom 29.8.2018 noch ergänzend bzw. berichtigend erläutert, dass die 50% Personalkosten inkl. Geschäftsführerkosten deswegen gewählt worden seien, weil 50% der Arbeitszeit der XY M S GmbH für Angelegenheiten der Bf. verwendet worden seien. Die berichtigte Kalkulation müsste demnach 50% der Personalkosten von 1.150.000,00 EURO d.s. 575.000,00 EURO und weitere 40% der externen Konsultationsaufwendungen von 350.000,00 EURO d.s. 140.000,00 EURO in Summe daher 715.000,00 EURO betragen. Die externen Beratungskosten würden jedenfalls indirekt auch die Bf. betreffen, da diese zu 35% am Stammkapital der XYI Immobilien GmbH und damit an der gesamten XYI Gruppe beteiligt gewesen und daher sämtliche Konsultationen jedenfalls auch die Bf. und die XYI Gruppe umfasst hätten. Der Hinweis auf eine Schätzung des Investorenkapitals sei hingegen irreführend gewesen. Die Argumentation sollte eine Rechtfertigung für die Verrechnung der rund 600.000,00 EURO sein.

Dem hielt das Finanzamt in einer Stellungnahme Folgendes entgegen: Die vorgelegten Honorarnoten iHv € 350.000 (externe Beratungs- und Konsulentenrechnungen im Zeitraum 2004 – 2008), welche an die XY M S GmbH gelegt worden seien (insgesamt 119 Seiten via mail vorgelegt), würden im Grunde keinen Zusammenhang zur Bf. aufweisen. Die Honorarnoten betreffen Steuerberatungskosten, Anlegerberatungen, Vertretung vor dem BFG, etc. der XYI-Gruppe. Lediglich auf zwei Honorarnoten von RA/Stb werde u.a. die Vertretung der Bf. im Bp-Verfahren angeführt – Honorarsummen € 2.000 und € 2.760 netto. Bezüglich des Nachweises des Personalaufwandes der XY M S GmbH 2004 – 2008 iHv € 2,3 Mio durch Vorlage der GuV-Rechnungen der XY M S GmbH und bezüglich der Verrechnung von 50% des Aufwandes an die Bf. sei auszuführen, dass auch nach Vorbringen der ergänzenden Unterlagen bzw. Ausführungen davon auszugehen sei, dass eine pauschale Leistungszuordnung bzw. Kostenverrechnung an die Bf. erfolgt sei, die

einen Rechnungsmangel darstelle und die Verwehrung des Vorsteuerabzuges begründe. Ohne Nachweis konkreter Leistungsaufzeichnungen und vertraglicher Vereinbarungen werde von der Bf. behauptet, dass die XY M S GmbH 50% der Arbeitszeit für Angelegenheiten der Bf. aufgewendet habe. Aus den vorgelegten Beratungs- und Konsulentenrechnungen an die XY M S GmbH sei ein unmittelbarer Bezug zur Bf. - mit Ausnahme von zwei o.a. Honorarnoten - eben nicht eindeutig erkennbar und rechtfertige bzw. erkläre die eingewendete Gesellschafterstellung der Bf. in der XYI-Gruppe auch keine pauschal gefasste, ohne nachweisliche vertragliche Regelung, automatisch erfolgte Weiterverrechnung von Aufwendungen. Nach Ansicht der Abgabenbehörde sei es nicht „unbestreitbar“ nachgewiesen, dass die XY M S GmbH gegenständliche Gesamtaufwendungen nicht für ihren eigenen Geschäftsbetrieb verwendet habe und damit pauschal 40% an die Bf. weiterverrechnet.

Gemäß [§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

Gemäß [§ 11 Abs. 1 Z 3 UStG 1994](#) muss eine Rechnung die Art und den Umfang der sonstigen Leistung enthalten.

Eine Urkunde, die nicht die in [§ 11 UStG 1994](#) geforderten Angaben enthält, ist nicht als Rechnung i.S. dieser Gesetzesstelle anzusehen und kann auf eine solche Urkunde der Vorsteuerabzug nicht gestützt werden (vgl. VwGH 26.2.2004, [2004/15/0004](#); 26.6.2001, 2001/14/0023).

Ist eine Leistung in der Rechnung unrichtig oder ungenau bezeichnet worden, steht der Vorsteuerabzug nicht zu. Der Vorsteuerabzug steht allerdings zu, wenn die Leistung aus Aufstellungen hervorgeht, auf die in der Rechnung hingewiesen wird (vgl. Ruppe/Achatz in Ruppe/Achatz (Hrsg), Umsatzsteuergesetz: Kommentar (2017) zu § 11 UStG Rz 68/1).

Im gegenständlichen Fall wurden die in Rechnung gestellten sonstigen Leistungen der Jahre 2004 bis 2008 zwar dem Grunde nach angeführt, diese Leistungen betrafen aber offensichtlich mehrere Leistungsempfänger. Inwieweit diese Leistungen die Bf. betrafen ist in der Rechnung nicht im Einzelnen dargestellt, sondern erfolgte eine pauschale Zuordnung. Diese pauschale Zuordnung vermochte die Bf. aber nicht nachvollziehbar zu begründen. Der Ansatz von 50% der Personalkosten der Rechnungsausstellerin und davon wieder 40% sowie der Ansatz von 40% von externen Beratungsaufwendungen (wovon allerdings nur ein sehr geringer Teil einen Bezug zur Bf. herstellen) entspricht nicht den Erfordernissen einer konkreten Leistungsdarstellung, wie sie [§ 11 UStG 1994](#) verlangt. Diese Prozentsätze sind nicht nachvollziehbar hergeleitet. Überdies scheint diese

pauschale Zuordnung auch für die Bf. selbst nicht begründet. So führte sie zunächst aus, dass der Anteil nach investiertem Investorenkapital im Verhältnis Bf./XYI-Gruppe zu Handels- und Development KGs der ZZ Invest- und E*** & A***-Gruppe berechnet worden sei. Diese Begründung nahm die Bf. in der Folge wieder zurück und schätzte ihren Anteil an den erhaltenen Beratungsleistungen neu und abweichend von der Rechnung mit 50% der Personalaufwendungen der Rechnungsausstellerin und davon wiederum 50% (= 575.00,00 EURO) zuzüglich 40% der externen Beraterkosten (= 140.000,00 EURO) somit in Summe mit neu 715.000,00 EURO. Konkrete Leistungsaufzeichnungen und Vereinbarungen wurden nicht vorgelegt.

Die von der Bf. dazu vorgelegten Unterlagen helfen schon deshalb nicht weiter, weil schon die Zuordnungsprozentsätze nicht nachvollziehbar sind. Die Personalkosten der Rechnungsausstellerin gehen aus den vorgelegten GuV-Rechnungen der Rechnungsausstellerin hervor, es ist aber nicht einmal dem Grunde nach belegt, dass ein Anteil der Personalkosten auf Leistungen betreffend die Bf. entfällt. Aus den externen Belegen ergeben sich gewisse Beratungsleistungen. Diese externen Belege sind an die Rechnungsausstellerin adressiert und enthalten (mit zwei Ausnahmen) keinen Hinweis auf die Bf.

Nach den Feststellungen des Finanzamtes stellen nur 2 Honorarrechnungen im Nettobetrag von 2.000,00 EURO und 2.760,00 EURO einen Bezug zur Bf. her. Diese Feststellungen blieben unwidersprochen. Nur in diesem Umfang kann als gesichert gelten, dass in der fraglichen Rechnung eine Leistung an die Bf. angeführt ist. Auch wenn die gegenständliche Pauschalrechnung keinen dezidierten Hinweis auf diese oder andere vorgelagerte Belege enthält, erscheint es gerechtfertigt, die auf die angeführten Honorarrechnungen entfallenden Umsatzsteuerbeträge in Höhe von 400,00 EURO und 552,00 EURO als Vorsteuer abzuziehen. Soweit in den vorgelagerten Belegen Leistungen betreffend Gesellschaften, an denen die Bf. beteiligt ist, ausgewiesen sein sollten, so vermag dies der Beschwerde auch nicht zum Erfolg zu verhelfen. Sind doch vor der Umsatzsteuer alle Gesellschaften für sich zu betrachten, wenn nicht der Fall einer Organschaft vorliegt, was im gegenständlichen Fall nicht behauptet wird.

Wie der Gesellschafter und Geschäftsführer der Bf. Herr Mag. E*** im Zuge des Erörterungsgespräches mitgeteilt hat, betrifft die gegenständliche Rechnung nicht das gegenständliche Prüfungsverfahren. Es kann daher auch nicht angenommen werden, dass die diversen Prüfungshandlungen zu den pauschal in Rechnung gestellten Beratungsaufwendungen geführt haben. Worauf die pauschalen Beratungshonorare dann beruhen, vermochte die Bf. bzw. ihr Gesellschafter-Geschäftsführer nicht anzugeben.

Aus der strittigen Rechnung wie auch aus der Herleitung des Rechnungsbetrages durch die Bf. bzw. Herrn Mag. E*** ergibt sich, dass die Rechnungsausstellerin keinen Gewinnaufschlag auf die Personalkosten bzw. die vorgelagerten Honorarnoten eingepreist hat. Demgemäß kann die Bf. nicht beschwert sein, wenn aus der streitgegenständlichen Rechnung (lediglich) eine Vorsteuer im Ausmaß von 952,00 EURO anerkannt wird.

Der Beschwerde war daher in diesem Punkt teilweise Folge zu geben.

Zu Punkt B4) Fehlende Leistungserbringung an die Bf.:

Dabei geht es um den Vorsteuerabzug aus Sanierungsarbeiten an Liegenschaften. Nach Durchführung eines Erörterungsgespräches ist angesichts der einschlägigen Rechtsprechung VwGH 25.2.2009, [2006/13/0128](#) und UFS 13.10.2009, [RV/0936-W/09](#) nunmehr unbestritten, dass der Beschwerde in diesem Punkt Folge zu geben ist. Gleichzeitig ist die von der nicht gewährten Vorsteuer zusätzlich berechnete Afa zu stornieren (siehe Tz. 5 des Bp-Berichtes).

Zu Punkt B5a) Vermietung an den Geschäftsführer Herrn Mag. E*:**

Diesbezüglich vertrat die Bp. die Ansicht, dass die Vermietung einer Wohneinheit in der C-Straße NrX1 Top 21 und 24 durch die Bf. an ihren Gesellschafter und Geschäftsführer, Herrn Mag. E***, in den Jahren 2001 bis 2005 zu einem fremdunüblich geringen Mietentgelt erfolgt sei und daher die Differenz auf den fremdüblichen Mietzins eine verdeckte Ausschüttung darstelle. Auch habe die Bf. Herrn Mag. E*** zur Ausstattung dieser Wohnung eine SAT-Anlage bezahlt.

Dem hält die Bf. entgegen, dass eine Folgefremdvermietung ab dem Jahr 2005 zu denselben Konditionen erfolgt sei wie gegenüber dem Gesellschafter Herrn Mag. E***. Außerdem sei der von der Bp. herangezogene Vergleichswert für die Wohnungen Top 21 und 24 der C-Straße NrX1 von 126,59 und 121,09 ATS nicht passend. Der Richtwert laut der Richtwertmietenaufstellung des Mieterschutzverbandes Wien liege bei 57,20 ATS. Auch sei bei der Top 21 und 24 zu berücksichtigen, dass bei der Fläche ein Abschlag von 30% zu machen sei und zwar wegen der Mansardenbauweise. Die C-Straße sei eine vielbefahrene Straße. Es könne daher für die Wohnungen in dieser Straße nur ein guter und kein sehr guter Wohnwert genommen werden. Folgende Bewertung der fremdüblichen Miete der Wohnungen in der C-Straße wäre für die Bf. denkbar: Mittelwert aus dem Ansatz im Immobilienpreisspiegel für guten Wohnwert im Betrag von 7,00 EURO [= guter Wohnwert]

und dem Wert laut Richtwertmietenaufstellung in Höhe von 57,20 ATS pro m². Bei der Fläche sei überdies ein Abschlag von 30% bei Top 21 und 24 zu machen.

Zur SAT-Anlage in der Wohnung Top 24 führte die Bf. aus, dass es nicht üblich sei, solche Anlagen im Mietvertrag besonders anzusetzen. Dies sei auch beim Folgemietvertrag mit dem Fremdmieter nicht geschehen. Die SAT-Anlage rechtfertige die Höhe der frei vereinbarten Miete.

In seiner Stellungnahme vom 10.9.2018 führte das Finanzamt aus, dass ein Abschlag für eine Mansardenbauweise nach der Rechtsprechung des OGH nicht zulässig sei, weil bei der Bestimmung der Wohnnutzfläche von der Bodenfläche auszugehen sei. Die Richtlinien der Stadt Wien betreffend Nutzwertberechnung hielten aber bei Dachgeschosswohnungen Abschläge von maximal 15% für möglich.

Gemäß [§ 8 Abs. 2 KStG 1988](#) ist es für die Ermittlung des Einkommens einer Körperschaft ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt, oder entnommen, oder in anderer Weise verwendet wird.

Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Unter einem Anteilsinhaber ist dabei ein Gesellschafter oder eine Person mit einer gesellschafterähnlichen Stellung zu verstehen. Die Zuwendung eines Vorteils an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person begünstigt wird (siehe z.B. VwGH vom 31.5.2011, [2008/15/0153](#) und vom 5.9.2012, 2010/15/0018).

Das Gericht sieht für die Bemessung einer fremdüblichen Miete für die Wohneinheiten Top 21 und 24 den von der Bp. herangezogenen Immobilienpreisspiegel als taugliche Grundlage an. Er ist genauer und detaillierter als die von der Bf. vorgelegte Aufstellung der Richtwertmieten und Tarife des Mieterschutzverbandes. Während im Immobilienpreisspiegel die klassifizierten Wohnungen bzw. die Mietsätze nach Bezirken, Größe (unter 60 m² und über 60 m²) und Wohnwert (mittlerer, guter und sehr guter Wohnwert) eingeteilt werden, enthält die vorgelegte Aufstellung der Richtwertmieten des Mieterschutzverbandes für ganz Wien nur einen Durchschnittswert. Der Einwand, dass eine Folgefremdvermietung zu denselben Konditionen erfolgt sei wie die Vermietung an den Gesellschafter Mag. E***, ist unberechtigt. Vielmehr ergibt sich aus der unwidersprochen gebliebenen Stellungnahme der Bp., dass die Wohnung Top 24 ab 8/2005 zu einer 3,27mal höheren Miete an einen Folgemmieter vermietet wurde und die Wohnung Top 21 nicht folgevermietet sondern veräußert wurde.

Der Einwand, dass für Wohnungen in der C-Straße infolge des Verkehrsaufkommens nur von einer guten und nicht sehr guten Lage auszugehen sei, erscheint unberechtigt. Ergibt sich nämlich aus der in den Akten einliegenden Einheitswerterklärung, dass das Gebäude C-Straße eine Front an der C-Straße und eine Front „an der Hofgebäude“ hat. Aus auszugsweisen Bauplänen in Verbindung mit der Außenansicht des Gebäudes ist wiederum festzustellen, dass die Wohnungen Top 21 und Top 24 lediglich mit ihren Sanitärräumen und der Küche auf die C-Straße hinausschauen, während die eigentlichen Wohnräume an der Hofseite gelegen sind. Bei dieser Sachlage kann ein allenfalls erhöhtes Verkehrsaufkommen in der C-Straße den Wohnnutzwert der Wohneinheiten Top 21 und Top 24 nicht verringern. Festzuhalten ist auch noch, dass diese Wohnungen nach den unwidersprochen gebliebenen Feststellungen der Bp. in den entsprechenden Mietverträgen als Wohnungen der Kategorie A klassifiziert sind.

Was die Abschläge für die Mansardenbauweise der Wohneinheiten Top 21 und 24 angeht, so ist grundsätzlich auf die vom Finanzamt angeführte Rechtsprechung des OGH zu verweisen, wonach bei der Berechnung der Nutzfläche immer von der Bodenfläche auszugehen sei (vgl. OGH 25.10.2016, [5Ob170/16k](#)). Allerdings geht aus der Stellungnahme des Finanzamtes vom 10.9.2018 auch hervor, dass in der Praxis bei der Nutzflächenermittlung Abschläge für Dachschrägen gemacht werden und zwar im Ausmaß von bis zu 15% (vgl. die der Bf. bekannt gegebenen Richtlinien der Stadt Wien betreffend Nutzwertberechnung). Da es im gegenständlichen Fall darum geht, ob eine Miete fremdüblich ist, erscheint es gerechtfertigt, der Bewertungspraxis zu folgen und bei der Nutzfläche der Wohneinheiten Top 21 und 24 einen pauschalen Abschlag von 15% vorzunehmen. Der Ansatz der Bf. von 30% ist demgegenüber unbewiesen.

Rechnet man nun bei den Mietflächen von 36,5 m² (Top 21) und 136,83 m² (Top 24) einen Abschlag von 15%, dann ergibt sich unter Ansatz der fremdüblichen Miete pro m² und Monat von lt. Bp. 126,59 ATS bzw. 121,09 ATS eine fremdübliche Miete von 3.926,82 ATS (Top 21) und 14.082,76 ATS (Top 24) und nach Abzug der vereinbarten Miete von 1.800,00 ATS bzw. 4.000,00 ATS eine Differenz zur vereinbarten Miete von rund 2.126,82 ATS (= 154,56 EURO) bzw. 10.082,76 ATS (= 732,74 EURO) pro Monat. Diese Differenz beträgt 75,4% bzw. 80,22% der von der Bp. ermittelten Differenz von 2.820,54 ATS bzw. 12.568,74 ATS. In diesem Verhältnis sind die von der Bp. ermittelten verdeckten Ausschüttungen zu kürzen.

Bezüglich der Kapitalertragsteuer für das Jahr 2001 und der teilweisen Verjährung des Abgabenanspruches für den Zeitraum 1.1.2001 bis 13.6.2001 ist festzuhalten, dass die gegenständliche Vermietung der Räumlichkeiten erst mit 1.8.2001 begann und somit die entsprechenden verdeckten Ausschüttungen für die Monate 8 bis 12/2001 nicht den verjährten Zeitraum betreffen.

Es ergibt sich somit aus diesem Titel eine verdeckte Ausschüttung pro Jahr für die Garage unverändert von 9.072,29 ATS (2001), 1.582,34 EURO (2002), 1.582,34 EURO (2003), 1.664,85 EURO (2004) und 81,40 EURO (2005). Für die Wohnung Top 21 ergibt sich eine verdeckte Ausschüttung von 10.633,00 ATS (2001), 1.854,00 EURO (2002), 1.854,00 EURO (2003), 1.964,00 EURO (2004) und 333,00 EURO (2005). Für die Wohnung Top 24 ergibt sich eine verdeckte Ausschüttung von 50.413,00 ATS (2001), 8.792,00 EURO (2002), 8.792,00 EURO (2003) und 6.094,00 EURO (2004). Insgesamt beträgt die verdeckte Ausschüttung daher 70.118,29 ATS (2001), 12.228,34 EURO (2002), 12.228,34 (2003), 9.722,85 EURO (2004) und 414,40 EURO (2005). Für die Jahre 2001, 2002 und 2004 ist die Umsatzsteuer und die Körperschaftsteuer entsprechend anzupassen.

Was die SAT-Anlage betrifft so ist das Beschwerdebegehren berechtigt. Es erscheint auch zwischen Fremden denkbar, dass eine derartige Anlage bei einer Wohnung der Kategorie A nicht gesondert dem Mieter in Rechnung gestellt wird. Es liegt daher insofern keine verdeckte Ausschüttung vor. Die Vorsteuer von 5.441,78 EURO (2001) und die Afa von 1.360,88 EURO (2001) und 197,74 EURO (2002) sind abzugsfähig.

Es war daher der Beschwerde in diesem Punkt teilweise Folge zu geben.

Zu Punkt B5b) Vermietung an den Geschäftsführer Herrn A*:**

Diesbezüglich steht letztlich nur mehr in Streit, ob die unentgeltliche Überlassung einer SAT-Anlage (9.138,33 EURO) und einer Klimaanlage (5.175,00 EURO) an den Gesellschafter A*** eine verdeckte Ausschüttung darstellt oder nicht.

Diesem abgeänderten Begehren ist aus den in Punkt B5a) angeführten Gründen Folge zu geben. Die verdeckten Ausschüttungen des Jahres 2002 sind um den Gesamtbetrag von 14.313,30 EURO netto zu reduzieren. Die entsprechende Vorsteuer von 2.862,66 EURO im Jahr 2002 sowie die Afa von zusammen 1.431,44 EURO ab dem Jahr 2003 sind abzugsfähig.

Zu Punkt B5c) Vermietung an die geschiedene Ehegattin Frau E*:**

Die Bp vertritt die Ansicht, dass die Vermietung eines Einfamilienhauses samt Garten von der Bf. an die geschiedene Ehegattin ihres Gesellschafters und Geschäftsführers, Herrn Mag. E***, in den Jahren 2002 bis 2007 zu einem fremdunüblich geringen Mietentgelt erfolgt sei und daher die Differenz auf den fremdüblichen Mietzins eine verdeckte Ausschüttung darstelle. Auch seien verschiedene Betriebskosten an Frau E*** nicht

verrechnet worden. Das Gebäude, ein ursprünglich ebenerdiges Einfamilienhaus, sei im Jahr 1987 errichtet worden. Im Jahr 1993 sei das Gebäude von Herrn Mag. E*** und seiner Ehegattin je zur Hälfte erworben worden. Im Jahr 1995 seien das Obergeschoss und das Dachgeschoss ausgebaut, der Keller erweitert und die Terrasse errichtet worden und im Jahr 2000 eine Sanierung durchgeführt und der Pool hergestellt worden. Im Zuge der Scheidung sei am 17.5.2001 vereinbart worden, die Liegenschaft in das Alleineigentum der Herrn Mag. E*** zu übertragen. Frau E*** erhielt dafür mit gleichem Tag einen Mietvertrag für eine monatliche Nettomiete von 5.000,00 ATS. Das Haus hätte eine Nutzfläche von 300 m² und sei in einem sehr guten Zustand. Am 17.4.2002 habe Herr Mag. E*** das Grundstück (inkl. Mietvertrag) an die Bf. verkauft.

Dem hält die Bf. im Wesentlichen entgegen, dass bei der Bemessung eines fremdüblichen Mietzinses lediglich von einer Nutzfläche des Gebäudes von 150 m² auszugehen sei. Keller und Spitzbogen und die Stiegen seien mietrechtlich nicht relevant. Das Obergeschoss habe auch schon eine erhebliche Wandschräge. Der von der Bp. herangezogene Mietpreisspiegel gehe von einer neuen Wohnung aus. Das gegenständliche Haus sei damals aber schon 10 Jahre alt und somit abgewohnt gewesen. Außerdem seien Vergleichswerte normalerweise Bruttowerte, die Bp. habe aber Nettowerte angesetzt. Es müssten daher die Vergleichswerte um die Umsatzsteuer reduziert werden.

In einer Stellungnahme führte die Bp. aus, dass Keller und Dachboden voll ausgebaut seien und daher zur Nutzfläche zählten. Das Haus sei zu Vermietungsbeginn 14 Jahre alt gewesen und weise auf den Fotodokumenten keinen „stark abgewohnten“ Zustand auf. Die geltend gemachte Afa betrage rund das 2,5-fache der verrechneten Miete.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde auch die Mieterin des Objektes befragt. Sie gab u.a. an, dass der Keller nur als Abstellraum und Keller genutzt werde. Das gleiche gelte für den Spitzbogen. In den Akten einliegende Fotos zeigen im Obergeschoss eine Mansardenbauweise.

Bei der Berechnung der Nutzfläche eines Wohngebäudes sind Kellerräume und Dachbodenräume nicht zu berücksichtigen (vgl. Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 5. Auflage, S 67). Auch Treppen gehören nicht zur Nutzfläche. Wenn die Bp. ausführt, dass Keller und Dachboden voll ausgebaut seien, dann bedeutet dies noch nicht, dass diese Räume entgegen ihres eigentlichen Verwendungszweckes für Wohnzwecke genutzt wurden. Die Mieterin gab jedenfalls als Auskunftsperson befragt an, Keller und Dachboden nur zu Abstellzwecken zu verwenden. Bei dieser Sachlage erscheint es gerechtfertigt, die Kellerräume und den Dachboden sowie die Stiegen aus der Nutzflächenberechnung auszuscheiden. Darüber hinaus ist es – wie schon oben ausgeführt – gerechtfertigt, wegen der Mansardenbauweise im Obergeschoss einen Abschlag von 15% der Flächen der

betroffenen Räume zu machen. Auf Basis des vorliegenden Bauplanes gehören daher folgende Flächen zur Wohnnutzfläche des Gebäudes: Erdgeschoss: Vorraum 13,96 m², Wohnzimmer 26,96 m², Bad 2,44 m², WC 3,00 m², Wohnküche 17,71 m², Vorraum 4,12 m², Diele 4,62 m²; Obergeschoss: Gang 9,06 m², Kinderzimmer1 19,65 m² - 15% = 16,70 m², Kinderzimmer2 12,32 m² - 15% = 10,47 m², Schlafzimmer 22,85 m² - 15% = 19,42 m², Dusche, WC, Bad in Summe 10,71 m² - 15% = 9,10 m². Die gesamte Wohnnutzfläche beträgt daher 137,56 m².

Was den Zustand des Gebäudes angeht, so kann angesichts der im Jahr 2007 angelegten Fotodokumentation das Vorbringen der Bf., es habe sich um ein (stark) abgewohntes Gebäude gehandelt, nicht bestätigt werden. Die Bilder vermitteln den Eindruck eines Gebäudes in altersgemäßem Zustand (14 Jahre bzw. 10 Jahre betreffend Zubau). Bei einem 14 Jahre alten Gebäude kann bei der Mietberechnung nicht a priori von der Notwendigkeit eines Altersabschlages ausgegangen werden.

Der Einwand, dass die Mietvergleichswerte um die darin enthaltene Umsatzsteuer zu reduzieren sei, ist unberechtigt. Die Bp. hat als Vergleichswert einen Wert aus dem Immobilienpreisspiegel genommen. Diese Werte sind aber nach den einleitenden Ausführungen im Immobilienpreisspiegel Nettowerte (vgl. z.B. die „Informationen zur Handhabung des Immobilienpreisspiegels“ im Immobilienpreisspiegel aus dem Jahr 2012).

Somit errechnet sich der Vergleichswert für das gegenständliche Gebäude wie folgt: 137,56 m² x 6,80 EURO pro Monat ergibt einen Wert von 935,40 EURO. Gegenüber der vereinbarten Miete von 363,64 EURO errechnet sich somit eine Differenz von 571,76 EURO. Zuzüglich der unbestrittenen Mietdifferenz für die Gartenfläche von 214,20 EURO ergibt sich somit eine Gesamtdifferenz von 785,96 EURO. Dies sind rund 40% der von der Bp. ermittelten Mietdifferenz. Somit sind die von der Bp. aus diesem Titel angesetzten verdeckten Ausschüttungen für die Jahre 2002 bis 2007 um 60% zu verringern und betragen nun: 5.430,71 EURO (2002), 9.309,79 EURO (2003), 9.764,83 EURO (2004), 10.422,52 EURO (2005), 10.233,63 EURO (2006) und 10.422,52 EURO (2007). Die Umsatzsteuer der Jahre 2001, 2002, 2004 und 2007 sowie die Körperschaftsteuer der Jahre 2001, 2002 und 2004 sind entsprechend anzupassen.

Es war daher der Beschwerde in diesem Punkt teilweise Folge zu geben.

Zu Punkt B5d) Vermietung an Familie A*:**

Die Bp. stellte fest, dass die Bf. im März 2004 den Hälfteanteil an der Liegenschaft (Einfamilienhaus) Wien, I-Gasse NrX2 erworben habe. Dieses Einfamilienhaus sei der

Familienwohnsitz der Familie A*** gewesen. Die Stromabrechnungen lauteten auf Frau A***. Eine betriebliche Nutzung durch die Bf. sei nicht nachgewiesen. Es existiere kein Mietvertrag zwischen der Bf. und der Familie A***. Demzufolge sei daher für den Hälfteanteil der Bf. die fehlende Miete und 50% der von der Bf. zur Gänze getragenen Aufwendungen für die Jahre 2004 bis 2007 als verdeckte Ausschüttungen zu behandeln. Die von der Bf. bezahlten Einrichtungsgegenstände seien zur Gänze als verdeckte Ausschüttung anzusetzen.

Demgegenüber bringt die Bf. vor, dass die von ihr erworbenen Räumlichkeiten von 2004 bis 2008 betrieblich als Büroräume und Archiv genutzt worden seien.

Da ein Nachweis für die betriebliche Nutzung auch im Beschwerdeverfahren unterblieben ist, konnte der Beschwerde in diesem Punkt inhaltlich nicht gefolgt werden.

Zu Punkt B6): Kreditaufnahme I-Gasse:

Nach Auffassung der Bp. stellt auch die Kreditaufnahme der Bf. zur Finanzierung des Erwerbes des Hälfteanteiles der Liegenschaft I-Gasse keinen betrieblichen Vorgang dar, weshalb auch in Höhe der anteiligen Zinsen und Bankspesen der Jahre 2004 bis 2007 eine verdeckte Ausschüttung vorliege.

Auch dazu bringt die Bf. vor, dass die von ihr erworbenen Räumlichkeiten von 2004 bis 2008 betrieblich als Büroräume und Archiv genutzt worden seien.

Entsprechend den Ausführungen zu Punkt B5d) war die Beschwerde auch in diesem Punkt inhaltlich als unbegründet abzuweisen.

Zu Punkt B7) Außerbetriebliches Vermögen:

Die Bp. sah in den Aufwendungen für ein Trabrennpferd keinen betrieblichen Zusammenhang und beurteilte die entsprechenden Ausgaben der Jahre 2004 bis 2006 als nicht abzugsfähig. Die Anschaffung des Pferdes sei nicht in das Betriebsvermögen aufgenommen worden. Weder der Kauf (es seien keine Rechnungen vorgelegt worden) noch andere als die von der Prüfung beanstandeten Aufwendungen seien in den vorgelegten Unternehmensunterlagen aufgeschienen. Das Tier sei kein notwendiges Betriebsvermögen. Es sei auch der für ein willkürliches Betriebsvermögen notwendige Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit der Bf. nicht gegeben, die de facto im Ankauf und Verkauf von Häusern und deren Vermietung bestehe. Vielmehr sei das Pferd

dem steuerneutralen Bereich der Bf. zuzurechnen. Ausgaben in diesem Bereich mindern das Einkommen einer Körperschaft aber nicht.

Die Bf. argumentiert damit, dass das Pferd Teil ihrer Vermögensverwaltung und außerdem ein Werbeträger bei öffentlichen Veranstaltungen gewesen sei. Man habe das Pferd jung gekauft und gehofft, dass es im Laufe der Zeit erheblich an Wert zulegen werde. Es sei also eine spekulative Anlage gewesen, was vom Geschäftszweck der Bf. gedeckt sei. Das Pferd sei einige Male gelaufen. Man sei 2 bis 3mal bei Rennen gewesen und habe dazu auch Geschäftspartner eingeladen. Nach etwa einem Jahr sei das Tier erkrankt und keine Rennen mehr gelaufen. Niemand in der Familie der Gesellschafter reite.

Gemäß § 7 Abs. 1 KStG ist der Körperschaftsteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Zusage Abs. 2 leg.cit. ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und dem Körperschaftsteuergesetz.

In die Gewinnermittlung dürfen nur die Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens einbezogen werden. Zum Betriebsvermögen gehören alle positiven und negativen Wirtschaftsgüter, die im wirtschaftlichen Eigentum des Betriebsinhabers stehen und betrieblich veranlasst, entgeltlich oder unentgeltlich erworben, hergestellt oder eingelegt worden sind. Ist ein Wirtschaftsgut dem Betriebsvermögen zuzuordnen, sind die mit dem Wirtschaftsgut in Zusammenhang stehenden Einnahmen und Ausgaben als Betriebseinnahmen bzw. als Betriebsausgaben zu erfassen. Es wird zwischen notwendigem Betriebsvermögen, gewillkürtem Betriebsvermögen sowie notwendigem Privatvermögen unterschieden. Für die Zuordnung zum Betriebsvermögen sind die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheit des Betriebes und des Berufszweiges sowie die Verkehrsauffassung maßgebend. Dabei kommt es auf den tatsächlich ausgeübten Betriebsgegenstand an. Die Rechtsfrage, ob eine Sache dem Betriebsvermögen zuzurechnen ist, ist erst nach Lösung der Sachfrage zu beantworten, in welcher Weise die betroffene Sache dem objektiven Anschein der Verhältnisse nach verwendet wird. Die Zugehörigkeit eines Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen ist bei der Körperschaftsteuer unterliegenden Körperschaften nach denselben Kriterien zu beurteilen wie bei der Einkommensteuer unterliegenden Personen. Ein Wirtschaftsgut, das objektiv erkennbar privaten bzw. gesellschaftsrechtlichen Zwecken dient oder objektiv erkennbar für solche Zwecke bestimmt ist, stellt notwendiges Privatvermögen dar; auch eine Widmung als gewillkürtes Betriebsvermögen ist in diesem Fall nicht möglich. Derartige Wirtschaftsgüter

gehören nicht zum Betriebsvermögen, sondern zum steuerneutralen Bereich der Körperschaft. Zum notwendigen Betriebsvermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm tatsächlich dienen. Die Rechtsprechung stellt fallweise auch auf die betriebliche Verwendung ab. Entscheidend ist die Art der Nutzung. Die betriebliche Veranlassung ergibt sich aus dem Einsatz im Betrieb (vgl. Marschner in Jakom, EStG 2020, 13. Aufl. 2020, § 4, Rz 71 ff).

Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 3 KStG dürfen Repräsentationsaufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 bei den Einkünften nicht abgezogen werden.

Nach der Rechtsprechung sind unter „Repräsentationsaufwendungen“ alle Aufwendungen zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt sind bzw. im Zusammenhang mit der Erzielung von stpfl. Einkünften anfallen, die aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern, es ihm also ermöglichen, zu „repräsentieren“, und zwar selbst dann, wenn der Aufwand ausschließlich im betrieblichen Interesse lag (sodass auch Fälle erfasst sind, in denen nach allgemeinen Grundsätzen Betriebsausgaben vorlägen) (vgl. Peyerl in Jakom, EStG, 13. Aufl. 2020, § 20, Rz 62).

Es ist zwar zutreffend, dass der gesellschaftsvertragliche Zweck der Bf. die Vermögensverwaltung ist. Ausschlaggebend für die Frage, ob das Trabrennpferd zum Betriebsvermögen der Bf. zu zählen ist oder nicht, ist aber die tatsächliche Tätigkeit der Bf. Diese bestand nach den unwidersprochen gebliebenen Feststellungen des Finanzamtes im An- und Verkauf und der Vermietung von Liegenschaften. Ausgehend von dieser Tätigkeit der Bf. ergibt sich kein Zusammenhang des Wirtschaftsgutes Trabrennpferd zum Betrieb der Bf. Konsequenterweise wurde das Pferd von der Bf. auch nicht ins Betriebsvermögen aufgenommen.

Wenn die Bf. vorbringt, das Pferd hätte als Werbeträger fungiert und man sei 2 bis 3mal bei Rennen gewesen und habe dazu auch Geschäftspartner eingeladen, dann vermag sie damit noch keinen betrieblichen Zusammenhang aufzuzeigen. Denn es ist schwer vorstellbar, dass allein durch ein Laufen des Pferdes bei Rennen im Namen der Bf. ein tatsächlicher Werbeeffect für die im Immobilienbereich tätige Bf. eingetreten ist. Dies vermochte die Bf. auch nicht nachzuweisen. Der Umstand, dass zu den Rennen Geschäftsfreunde eingeladen waren, lässt vielmehr den Eindruck entstehen, dass das Trabrennpferd zu Repräsentationszwecken verwendet wurde, was aber eine Berücksichtigung diverser laufender Aufwendungen für das Pferd als Betriebsausgabe nicht zu rechtfertigen vermag.

Die Beschwerde war daher in diesem Punkt inhaltlich als unbegründet abzuweisen.

Zu Punkt B8) Entnahmen von Herrn Mag. E* und Herrn A***:**

Die Bp. behandelte diverse auf Verrechnungskonten der Bf. verbuchte Entnahmen ihrer Gesellschafter in den Jahren 2003 bis 2007 als verdeckte Ausschüttungen.

Diesbezüglich bringt die Bf. vor, dass die entnommenen Gelder Ende 2009 wieder rückgeführt worden seien. Eine Rückführung sei von Haus aus so vorgesehen gewesen. Dies ergebe sich aus im gerichtlichen Beschwerdeverfahren vorgelegten Ergebnisverwendungsbeschlüssen für die Jahre 2004 bis 2007, jeweils datiert mit Mai des Folgejahres. In diesen Papieren sei jeweils angeführt, dass sich die Gesellschafter E*** und A*** verpflichtet hätten, die Gesellschafterverrechnungskonten langfristig abzudecken. Angeführt sei auch, dass die Konten mit 3% zu verzinsen seien.

Holt sich der Gesellschafter einer GmbH Geldmittel aus der GmbH, wird aber von der GmbH gleichzeitig ein Rückforderungsanspruch ausgewiesen (durch Einbuchen auf dem Verrechnungskonto), führt dies nur dann zu einer verdeckten Ausschüttung, wenn im Vermögen der Gesellschaft keine durchsetzbare (werthaltige) Forderung an die Stelle der ausgezahlten Beträge getreten ist und somit die buchmäßige Erfassung der Rückforderung nur zum Schein erfolgt ist. Im Hinblick auf den gesellschaftsrechtlich zwingenden und nicht disponiblen Rückgewähranspruch wird stets eine Forderung der GmbH bestehen. Als verdeckte Ausschüttungen bleiben daher in der Regel nur die Fälle der mangelnden Bonität des Gesellschafters bei Fehlen entsprechender Sicherheiten (vgl. Zorn in SWK 12/2015, 577 und die dort analysierte Rechtsprechung des VwGH).

Im gegenständlichen Fall hat das Finanzamt die Durchsetzbarkeit der Forderungen auf den Verrechnungskonten nicht in Frage gestellt. Demgemäß liegen in den Entnahmen auch keine verdeckten Ausschüttungen begründet.

Nach der Aktenlage war vereinbart, dass die Forderungen gegenüber den Gesellschaftern mit 3% p.a. zu verzinsen sind. Nach den vorgelegten Gesellschafterbeschlüssen ist die Verzinsung (erst) anlässlich der Rückzahlung der Verrechnungskonten fällig, was im Wirtschaftsleben nicht ungewöhnlich ist (endfällige Verzinsung). In den Streitjahren sind die Verrechnungskonten noch nicht ausgeglichen worden. Somit ergibt sich auch aus diesem Titel keine Handhabe für den Ansatz einer verdeckten Ausschüttung.

Der Beschwerde war daher in diesem Punkt Folge zu geben.

Zu Punkt B9) KFZ-Kosten – Ausscheidung für nichtbetriebliche Nutzung:

Laut Bp. sei bezüglich eines Multivans mangels Unterlagen über dessen Nutzung eine griffweise Schätzung des Privatanteiles von 33,33% für die Jahre 2004 bis 2007 vorzunehmen gewesen. Auf die Gesellschafter der Bf. seien keine Fahrzeuge zugelassen gewesen.

Dem hält die Bf. entgegen, dass den Gesellschaftern Fahrzeuge über eine andere Gesellschaft gegen Verrechnung eines Sachbezuges zur Verfügung gestellt worden seien. Außerdem sei der VW Multivan auch für den Betrieb eines Kunsthandels genutzt worden, den Herr Mag. E*** über eine andere GmbH betrieben habe. Es habe diesbezüglich eine Kostenverrechnung mit der Bf. gegeben.

Nach Ansicht des Gerichtes vermag das Beschwerdevorbringen eine Rechtswidrigkeit in der Festsetzung eines Privatanteiles von 33,33% nicht aufzuzeigen. Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass ein zur privaten Nutzung geeignetes KFZ zum Teil auch privat verwendet wird. Es wäre nun Sache der Bf. dies durch geeignete Unterlagen und Beweismittel auszuschließen. Dies ist im gegenständlichen Fall nicht erfolgt. Das Beschwerdevorbringen wurde nicht ausreichend konkretisiert und auch nicht belegt. Der Privatanteil von 33,33% erscheint unbedenklich.

Es war daher die Beschwerde in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Zu Punkt B10) Aufnahme von Akonti in die Umsatzsteuererklärung:

Die Bp. erhöhte die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage für das Jahr 2006 um vier erhaltene Anzahlungen durch Gutschriften auf Bankkonten der Bf. im Dezember 2006 in Höhe von zusammen 1 Mio. EURO.

Darin sieht sich die Bf. beschwert.

Wie oben ausgeführt ist der gemäß [§ 299 BAO](#) erlassene Aufhebungsbescheid betreffend die Umsatzsteuer des Jahres 2006 ersatzlos aufzuheben. Damit scheidet der angefochtene Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2006 aus dem Rechtsbestand, weshalb über den gegenständlichen Beschwerdepunkt nicht mehr abzusprechen ist.

In der Sache selbst sei aber Folgendes angemerkt: Zahlungen, bei denen im Zeitpunkt der Vereinnahmung unklar ist, ob sie überhaupt bzw. für welche Leistung sie bestimmt sind, sind nicht zu versteuern (vgl. Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 5. Auflage (2017) zu § 19 UStG, Rz 108f). Nach der Aktenlage fehlte im gegenständlichen Fall eine

entsprechende Konkretisierung, weshalb die gegenständlichen Zahlungen nicht der Umsatzsteuer unterlägen.

Es war daher der Beschwerde in diesem Punkt Folge zu geben.

Änderung der Besteuerungsgrundlagen und Abgaben:

Umsatzsteuer:

	2001 ATS	2002 EURO	2004 EURO	2007 EURO
Umsatz lt.Bp	140.308,09	648.534,07	3.663.680,26	5.049.113
B5a) vA Top 21,24	-76.946,40	-13.420,59	-10.203,24	
	+61.046,00	+10.646,00	8.058,00	
B5c) vA EFH		-13.576,78	-24.412,08	-26.056,32
		+5.430,71	+9.764,83	+10.422,52
Umsatz lt. BFG	124.407,69	637.613,41	3.646.887,77	5.033.479,20
Umsatz zu 10% lt. Bp	123.131,20	40.064,33	148.408,84	145.563,37
B5a) vA Top 21,24	-76.946,40	-13.420,59	-10.203,24	
	+61.046,00	+10.646,00	8.058,00	
B5c) vA EFH		-13.576,78	-24.412,08	-26.056,32
		+5.430,71	+9.764,83	+10.422,52
Umsatz zu 10% lt. BFG	107.230,80	29.143,67	131.616,35	129.929,57

Vorsteuern lt. Bp.	8.221,55	146.968,36
B4)	+235.000,00	+54.259,04
B5a)	+5.441,78	
B5b)		2.862,66
Vorsteuern lt. BFG	248.663,33	204.090,06

	2001 ATS	2002 EURO	2004 EURO	2007 EURO
USt 20% unverändert	3.435,38	16.693,95	703.054,28	681.709,93
USt 10%	10.723,08	2.914,36	13.161,35	12.992,95
Summe Umsatzsteuer	14.158,46	19.608,31	716.215,91	694.702,88
Vorsteuern	-248.6663,33	-204.090,06	-84.304,71	-566.586,88
Vorsteuerberichtigung		+694,34		+45.472,47
Zahllast/Gutschrift	-234.504,87 €-17.042,13	-183.787,35	631.911,20	173.588,47

Umsatzsteuer für 9/2009:

Gesamtbetrag der Umsätze wie bisher 13.750,45 EURO abzüglich Vorsteuer wie bisher von -471,15 EURO und Vorsteuer lt. BFG von - 952,00 EURO ergibt eine Zahllast lt. BFG von 12.327,30 EURO.

Körperschaftsteuer:

	2001 ATS	2002 EURO	2004 EURO
Gewinn lt. Bp.	101.229,57	106.010,99	245.582,00
Tz 5 Storno Afa aus VSt	+2.350,00	+341,56	
B5a) vA Top 21,24	-76.946,40	-13.420,59	-10.203,24
	+61.047,00	+10.646,00	+8.058,00
B5a) Afa SAT-Anlage	-1.360,88	-197,74	-197,74
B5b) Afa SAT-Anlage/Klimaanlage			-1.431,44
B5c) vA EFH		-13.576,78	-24.412,08
		+5.430,71	+9.764,83
Gewinn lt. BFG	86.319,29	95.234,15	227.160,33
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BFG	134.348,00	192.361,55	227.160,33
KÖSt 34%	45.678,32	65.402,92	77.234,51
Einbehaltene Steuerbeträge	-68,00	-4,10	-7.233,98
Festgesetzte Körperschaftsteuer	45.610,32 € 3.314,63	65.398,82	70.000,53

Kapitalertragsteuer:

	2001 ATS	
vA inkl. USt lt. Bp		128.178,45
B5a) Top 21,24 netto		-76.946,40

	+61.046,00
B5a) TOP 21,24 USt	-7.694,64
	+6.104,60
B5a) SAT-Anlage	-27.208,88
B5a) SAT-Anlage USt	-5.441,78
vA inkl. USt lt. BFG	78.037,35
KESt-Basis	104.049,80
KESt	26.012,45
	€ 1.890,40

	2002 EURO	2003 EURO	2004 EURO
vA inkl USt lt. Bp	31.595,92	128.342,60	479.758,74
B5a) Top 21,24 netto	-13.420,59	-13.420,59	-10.203,24
	+10.646,00	+10.646,00	+8.508,00
B5a) davon USt	-1.342,05	-1.342,05	-1.020,32
	+1.064,60	+1.064,60	+805,80
B5b) Einrichtung		-58.817,93	
		+44.504,60	
B5b) davon USt		-11.763,59	
		+8.900,92	
B5c) EFH	-13.576,78	-23.274,48	-24.412,08

	+5.430,71	+ 9.309,79	+9.764,83
B5c) davon USt	-1.357,68	-2.327,45	-2.441,21
	+543,07	+930,97	+976,48
B8)			-64.425,63
		-11.946,81	-339.942,98
vA inkl. USt lt. BFG	19.583,20	80.806,58	56.918,39
KESt-Basis	26.110,93	107.742,10	75.891,18
KESt	6.527,73	26.935,52	18.972,79
	2005	2006	2007
	EUR	EURO	EURO
vA inkl USt lt. Bp	78.954,96	817.641,97	766.177,86
B5a) Top 21,24 netto	-442,36		
	+333,00		
B5a) davon USt	-44,24		
	+33,30		
B5c) EFH	-26.056,32	-25.584,08	-26.056,32
	+10.422,52	+10.233,63	+10.422,52
B5c) davon USt	-2.605,63	-2.558,41	-2.605,63
	+1.042,25	+1.023,36	+1.042,25
B8)		-361.159,50	-280.735,10
	-6.308,99	-375.543,29	-381.871,61
vA inkl. USt lt. BFG	55.328,49	64.053,68	86.373,97

KESt-Basis	73.771,32	85.404,90	115.165,29
KESt	18.442,83	21.351,22	28.791,32

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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. Im gegenständlichen Fall stützt sich das Erkenntnis auf die einhellige Lehre und Rechtsprechung, weshalb keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt.

Klagenfurt am Wörthersee, am 18. Mai 2020