

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 20. September 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes ***2*** vom 6. August 2012 betreffend Umsatzsteuer 2008 und 2009 sowie Körperschaftsteuer 2008 und 2009 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden gegen die Umsatzsteuer 2008 und die Körperschaftsteuer 2008 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Diese angefochtenen Bescheide werden - ersatzlos - aufgehoben.

II. Den Beschwerden gegen die Umsatzsteuer 2009 und die Körperschaftsteuer 2009 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe/n der Umsatzsteuer 2009 und der Körperschaftsteuer 2009 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei der BF wurde im Jahr 2012 eine Betriebsprüfung über die Jahre 2008-2010 durchgeführt. Dabei versagte der Prüfer den als Betriebsausgaben geltend gemachten Kosten für ein vom GF der BF absolviertes Fahrsicherheits-/ Wintertraining in XY sowie den geltend gemachten Kosten für die Teilnahme des GF an mehreren Oldtimerrennen die Anerkennung als Betriebsausgaben und begründete dies im Wesentlichen damit, dass das Fahrsicherheits-/ Wintertraining in XY keine betriebsbezogenen Aufwendungen der BF darstelle und dies und die Teilnahme an verschiedenen Oldtimerrennen der privaten Sphäre des GF zuzurechnen sei. Das FA folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers und erließ in weiterer Folge neue Umsatz- sowie

Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2008 und 2009, in denen die Vorsteuern bzw. die Kosten aus den oben angeführten Aufwendungen nicht berücksichtigt wurden.

Weiters erließ das FA Kapitalertragsteuerbescheide für das Jahr 2008 i.H.v. € 1.298,00 sowie für das Jahr 2009 i.H.v. € 1.475,00, mit denen diese als privat behandelten Kosten als verdeckte Ausschüttung an den GF angesetzt wurden.

Gegen diese Bescheide erhob die BF durch ihren ausgewiesenen Vertreter binnen verlängerter offener Rechtsmittelfrist Berufung begründete dies hinsichtlich der Teilnahme an den Oldtimerrennen dahingehend, dass diese Veranstaltungen der Pflege des Kontaktes mit anderen Oldtimerbesitzern und damit potentiellen Kunden dienen würde.

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 17.10.2012 wies das FA die Beschwerden gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2008 und 2009 als unbegründet ab und begründete dies im Wesentlichen damit, dass die Teilnahme an derartigen Veranstaltungen auch für den GF einer Gesellschaft, die mit Oldtimern handle, einen Aufwand darstelle, der grundsätzlich der Privatsphäre zuzuordnen sei, gleichzeitig aber auch den Beruf fördere. Die aktive Teilnahme an einer derartigen Veranstaltung ohne eingehende Produkt- und Leistungsinformation betreffend eine betriebliche Tätigkeit führe aber nicht dazu, die dadurch veranlassten Aufwendungen als Betriebsausgaben bei den betrieblichen Einkünften ansetzen zu können, auch wenn dadurch das Knüpfen von Kontakten mit potentiellen Kunden der betrieblichen Tätigkeit förderlich sein sollte. Derartige Aufwendungen dürften im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 2 EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden, die aktive Teilnahme an einer derartigen Veranstaltung sei somit überwiegend der Privatsphäre zuzuordnen, auch wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringe und sie der Förderung des Berufes oder Tätigkeit des Steuerpflichtigen diene. Es bestehe kein weitaus überwiegender Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit.

Darauf beantragte die BF durch ihren ausgewiesenen Vertreter fristgerecht die Vorlage dieser Beschwerden zur Entscheidung durch den UFS.

Das FA legte mit diesen Beschwerden auch die Beschwerden gegen die Haftungsbescheide betreffend die Kapitalertragsteuer 2008 und 2009 direkt, somit ohne Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung dem UFS zur Entscheidung vor.

Diese Verfahren waren zum 31.12.2013 noch nicht erledigt.

Mit Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses des BFG vom 15.07.2020 wurde die gegenständliche Beschwerde der damit belasteten Gerichtsabteilung abgenommen und der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung zugeteilt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Das BFG legt seiner Entscheidung den im folgenden dargestellten Sachverhalt zugrunde, der sich aus den Akten des Verwaltungsverfahrens, den Unterlagen der Betriebsprüfung sowie dem Vorbringen der Parteien im gegenständlichen Berufungs- bzw. Beschwerdeverfahren ergibt. Dieser Sachverhalt ist - soweit aus den Akten des Verwaltungsverfahrens nachvollziehbar - von den Parteien des Verfahrens unbestritten.

Die BF ist eine GmbH deren Unternehmensgegenstand, der Handel, die Vermittlung sowie die Vermietung von Fahrzeugen, insbesondere von Oldtimern darstellt.

Die BF erstellt ihre Jahresabschlüsse auf den 31. Jänner eines Jahres. Sie versteuert ihre Umsätze und ihre Gewinne nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr vom Februar des Jahres bis zum Jänner des folgenden Jahres.

Dies ergibt sich aus dem Firmenbuch, den Steuererklärungen sowie den vorgelegten Jahresabschlüssen im Veranlagungsakt des FA.

Folgende Rechnungen wurden mit Eingang der Rechnung als Aufwand verbucht und von der BF getragen, wobei die Zahlung zeitnah erfolgt ist:

Rechnung vom 09.10.2008 sowie Rechnung vom 01.11.2009 in Höhe von jeweils € 2.950,00 für die Teilnahme des GF der BF an einem „Drift & Drive“ Fahrertraining eines bekannten Rallyefahrers in XY;

Rechnung vom 21.03.2008 für die Teilnahme des GF am „historischen Gaisbergrennen“ i.H.v. € 1.242,00 + € 248,00 USt;

Rechnung vom April 2008 für die Teilnahme des GF an der „Südsteiermark Klassik“ in der Höhe von € 1.000,00 + € 200,00 USt;

Rechnung vom 20.04.2009 für die Teilnahme des GF am „historischen Gaisbergrennen“ i.H.v. € 1.450,00 + € 290,00 USt;

Rechnung vom 05.06.2009 für die Teilnahme des GF an der „Ennstal Klassik“ in der Höhe von € 1.500,00 + € 300,00 USt.

An diesen Veranstaltungen nahm der GF der BF mit verschiedenen Fahrzeugen teil. Diese Fahrzeuge fanden sich nach den vorliegenden Unterlagen nicht im Anlagevermögen der BF. Dies ergibt sich aus dem AB der Betriebsprüfung.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. und II. (Stattgabe 2008, teilweise Stattgabe 2009)

Zur Zuständigkeit der Gerichtsabteilung:

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen ... vom BFG als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B VG zu erledigen. Das BFG ist somit zur Entscheidung über diese im Jahr 2012 eingebrachten Berufungen als Beschwerden zuständig.

Gemäß § 9 Abs. 9 BFGG kann der Geschäftsverteilungsausschuss einer Einzelrichterin oder einem Einzelrichter oder Senat eine ihr oder ihm zufallende Rechtssache durch Verfügung abnehmen, wenn die Einzelrichterin oder der Einzelrichter oder Senat verhindert oder wegen des Umfangs ihrer oder seiner Aufgaben an deren Erledigung innerhalb einer angemessenen Frist gehindert ist. Auf Grund des im Verfahrensgang dargestellten Beschlusses des Geschäftsverteilungsausschusses ist sohin die nun zur Entscheidung des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens berufene Gerichtsabteilung zuständig.

Zur Zuordnung der in Streit stehenden Ausgaben zu einzelnen Wirtschaftsjahren:

Gemäß § 2 Abs. 5 EStG 1988 ist Gewinnermittlungszeitraum das Wirtschaftsjahr. Das Wirtschaftsjahr deckt sich grundsätzlich mit dem Kalenderjahr. Buchführende Land- und Forstwirte und rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende (§ 5) dürfen jedoch ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr haben; in diesem Fall ist der Gewinn bei Ermittlung des Einkommens für jenes Kalenderjahr zu berücksichtigen, in dem das Wirtschaftsjahr endet.

Gemäß § 20 Abs. 3, 2. Satz UStG 1994 sind, wenn ein Unternehmer ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr als Veranlagungszeitraum (Abs. 1) wählt, alle Umsätze, die er in diesem Zeitraum im Rahmen seines Unternehmens ausführt, diesem Veranlagungszeitraum zuzuordnen.

Das FA hat die im Kalenderjahr 2008 jeweils ab März geltend gemachten Vorsteuern in Höhe von € 448,00 sowie die im gleichen Zeitraum im Kalenderjahr 2008 geltend gemachten Aufwendungen von € 5.192,00 dem Wirtschaftsjahr 2008 und die im Kalenderjahr 2009 ab April geltend gemachten Vorsteuern in Höhe von € 590,00 sowie die im gleichen Zeitraum im Kalenderjahr 2009 geltend gemachten Aufwendungen von € 5.900,00 dem Wirtschaftsjahr 2009 zugeordnet. Nur die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide der Wirtschaftsjahre 2008 und 2009 wurden in der Folge in Beschwerde gezogen.

Die BF ermittelt als rechnungslegungspflichtiges Unternehmen (§ 5 EStG) aber sowohl ihre Umsatzsteuern als auch ihre Gewinne für Zwecke der Körperschaftbesteuerung nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr, das zum 31.01. des jeweiligen Jahres endet.

Daraus ergibt sich, dass Vorsteuern in Höhe von € 448,00 sowie Aufwendungen von € 5.192,00 aufgrund des oben beschriebenen Zeitpunktes der Geltendmachung nicht dem Wirtschaftsjahr 2008, sondern dem Wirtschaftsjahr 2009 zuzuordnen sind. Vorsteuern in Höhe von € 590,00 sowie Aufwendungen von € 5.900,00 sind nicht dem Wirtschaftsjahr 2009, sondern dem Wirtschaftsjahr 2010 zuzuordnen.

Damit sind aber die Beschwerden betreffend die Umsatz- bzw. Körperschaftsteuer 2008 entschieden. Da nach den Feststellungen des FA im Wirtschaftsjahr 2008 keine nicht abzugsfähigen Vorsteuern bzw. keine nicht abzugsfähigen Aufwendungen vorlagen, war den Beschwerden gegen die Umsatz- bzw. Körperschaftsteuer 2008 bereits aus diesem Grund stattzugeben und die beiden angefochtenen Bescheide für 2008 waren ersatzlos aufzuheben.

Allerdings ist über eben diese Vorsteuern in Höhe von € 448,00 und Aufwendungen in Höhe von € 5.192,00 im Wirtschaftsjahr 2009 abzusprechen, in dem diese auch von der BF geltend gemacht wurden, während die vom FA dem Wirtschaftsjahr 2009 zugeordneten nicht abzugsfähigen Vorsteuern in Höhe von € 590,00 sowie die nicht abzugsfähigen Aufwendungen von € 5.900,00 von der BF in dem - nicht in Beschwerde gezogenen - Wirtschaftsjahr 2010 geltend gemacht wurden und somit steuerlich auch diesem zuzuordnen sind.

Zu der vom FA getroffenen inhaltlichen Beurteilung der in Streit stehenden Aufwendungen ist festzuhalten, dass im Erstbescheid nach Wiederaufnahme der Verfahren die private Veranlassung der Übernahme von Kosten für den GF der BF als Grund für die Nichtabzugsfähigkeit argumentiert wurde. Aufgrund der Argumentation des steuerlichen Vertreters der BF, wonach die Kosten für die Teilnahme an Oldtimerveranstaltungen bei der BF beruflich bedingt seien, führte das FA in seiner Begründung in der Beschwerdeverentscheidung aus, dass in der Teilnahme an Oldtimerveranstaltungen Repräsentationsaufwendungen vorliegen würden.

Aus Sicht des BFG ist diese Beurteilung der einzelnen in Frage stehenden Aufwendungen differenziert vorzunehmen. Zur Frage der Abzugsfähigkeit der Vorsteuern bzw. der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen ist in rechtlicher Hinsicht Folgendes auszuführen:

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

Für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung müssen folgende Voraussetzungen kumulativ vorliegen: Die Zuwendung eines geldwerten Vorteils, die Eigentums- oder Nahebeziehung des Vorteilsempfängers zur Körperschaft (z.B. VwGH vom 1. März 2007, 2 1004/15/0096), das objektive Tatbild der Bereicherung des Empfängers zulasten der Körperschaft (z.B. VwGH vom 8. Februar 2007, 2 1004/15/0149) sowie das subjektive Tatbild der auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung (z.B. VwGH vom 31. März 2004, 99/13/0260, u.a.) (Raab/Renner in Die Körperschaftsteuer, KStG 1988, § 8, Tz.723)

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

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 3 a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben nicht abgezogen werden.

Nach der Rechtsprechung sind unter „Repräsentationsaufwendungen“ alle Aufwendungen zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt sind bzw iZm der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften anfallen, die aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern, es ihm also ermöglichen, zu „repräsentieren“ (VwGH 24.2.10, 2006/13/0119; EStR 4808), und zwar selbst dann, wenn der Aufwand ausschließlich im betrieblichen Interesse lag (sodass auch Fälle erfasst sind, in denen nach allgemeinen Grundsätzen BA vorlägen; VwGH 17.4.13, 2009/13/0065). Darunter fallen auch Aufwendungen, die ganz allgemein dazu dienen, geschäftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen bzw. bei (künftigen) Geschäftsfreunden eingeführt zu werden, um als möglicher Ansprechpartner bzw. potentieller Auftraggeber oder Auftragnehmer in Betracht gezogen zu werden (VwGH 13.10.99, 94/13/0035). Maßgebend ist das äußere Erscheinungsbild, das auf Art und Beweggrund des Aufwands schließen lässt und nicht die bloß behauptete, davon abweichende Motivation des Steuerpflichtigen (VwGH 30.4.03, 99/13/0208). Keine Repräsentationskosten sind nach EStR 4810 die Kosten für Zuwendungen, bei denen primär die berufliche Tätigkeit und nicht die Person des Steuerpflichtigen im Vordergrund steht. (Jakom, Peyerl EStG 2020, § 20 Tz. 62)

Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 2 lit. a UStG 1994 gelten Lieferungen, sonstige Leistungen ... deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind, nicht als für das Unternehmen ausgeführt. Ein VorSt Abzug steht für derartige Aufwendungen nicht zu.

Betrachtet man nun die gegenständlichen Kosten im Wirtschaftsjahr 2009, so ist aus Sicht des BFG im Sinne der oben dargestellten Unterscheidung zwischen verdeckten Ausschüttungen und Repräsentationsaufwendungen festzuhalten, dass auch aus Sicht des BFG keine berufliche Veranlassung für die Übernahme der Kosten eines Drift- /Winterfahrtrainings des GF durch die BF vorgelegen sind. Im Sinne der oben dargestellten Voraussetzungen wurde damit dem Gesellschafter GF ein geldwerter Vorteil in Höhe der Kosten von € 2.950,00 zulasten der BF zugewendet, womit der GF bereichert wurde. Ein anderer subjektiver Grund der BF als die Vorteilsgewährung an eine der Gesellschaft nahestehenden Person kann bei diesem Sachverhalt nicht erkannt werden und wurde von der BF auch gar nicht argumentiert. Die Nichtabzugsfähigkeit dieses Betrages wurde vom FA somit zurecht festgestellt. In Höhe des Betrages von € 2.950,00 liegt eine verdeckte Ausschüttung nach § 8 Abs. 2 KStG im Wirtschaftsjahr 2008/2009 vor.

Anders verhält es sich nach Sicht des BFG mit den Kosten der Teilnahme an Oldtimerveranstaltungen. Die Argumentation der steuerlichen Vertretung der BF, wonach solche Veranstaltungen auch dem Knüpfen neuer Kontakte mit potentiellen Käufern der von der BF gehandelten Oldtimern dient, wurde vom FA in der Beschwerdevorentscheidung geteilt, ist aus Sicht des BFG nachvollziehbar und wird auch dadurch glaubhaft, dass der GF der BF an all diesen Veranstaltungen mit unterschiedlichen, ihm offenbar zum Großteil von verkaufswilligen Besitzern überlassenen Fahrzeugen teilgenommen hat. Diese Teilnahme mag also dazu gedient haben, die Fahrzeuge zu präsentieren, geschäftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen bzw. bei (künftigen) Geschäftsfreunden eingeführt zu werden, um als möglicher Ansprechpartner bzw. potentieller Auftraggeber oder Auftragnehmer in Betracht gezogen zu werden (VwGH 13.10.99, 94/13/0035), sie ermöglichten es der BF aber vertreten durch ihren GF, zu „repräsentieren“ (VwGH 24.2.10, 2006/13/0119; EStR 4808). Damit liegen aber Repräsentationsaufwendungen im Sinne des § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a KStG 1988 vor, die bei der Ermittlung des Einkommens der BF ebenso wenig abgezogen werden können, wie die damit im Zusammenhang stehenden Vorsteuern. Damit sind aber auch die damit im Zusammenhang stehenden Vorsteuern in Höhe von € 448,00 sowie Aufwendungen in Höhe von € 2.242,00 dem Wirtschaftsjahr 2009 nicht abzugsfähig.

Der Beschwerde gegen die Umsatzsteuer 2009 und die Körperschaftsteuer 2009 ist somit im Ergebnis aufgrund der oben angesprochenen Verschiebung der höheren Kosten in das Wirtschaftsjahr 2010 teilweise stattzugeben.

2.2. Zu Spruchpunkt III. (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.

Die Entscheidung des BFG zur Zuordnung der Ausgaben zu den jeweiligen Wirtschaftsjahren ergibt sich direkt aus § 2 Abs. 5 EStG bzw. § 20 Abs. 3 UStG 1994. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Die Entscheidung zur Abzugsfähigkeit der in Frage stehenden Aufwendungen im Bereich der USt und der KSt und deren Einordnung als verdeckte Ausschüttungen bzw. Repräsentationsaufwendungen ergibt sich aus den angeführten Bestimmungen der §§ 8 Abs. 2 bzw. 12 Abs. 1 Z. 3 KStG bzw. § 12 Abs. 1 Z. 2 lit. a UStG 1994 und der im Begründungsteil dazu zitierten Rechtsprechung. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung liegen auch in diesen Bereichen nicht vor.

Salzburg, am 6. November 2020