

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerden vom 7. November 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes ***2*** vom 17. Oktober 2012 betreffend Kapitalertragsteuer 2008 und Kapitalertragsteuer 2009 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

II. Die Kapitalertragsteuer für 2008 wird mit € 737,50 festgesetzt; die Kapitalertragsteuer für 2009 wird mit € 737,50 festgesetzt.

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 mit Datum 06.08.2012 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.

Gegen diese Bescheide erhob die BF durch ihren ausgewiesenen Vertreter binnen verlängerter offener Rechtsmittelfrist Berufung begründete dies hinsichtlich der Teilnahme an den

Oldtimerrennen dahin gehend dass diese Veranstaltungen der Pflege des Kontaktes mit anderen Oldtimerbesitzern und damit potentiellen Kunden dienen würde.

Lediglich zu den Berufungen gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2008 und 2009 erließ das FA Berufungsvorentscheidungen, wies die Berufungen 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 Berufungen zur Entscheidung durch den UFS.

Mit Datum 17.10.2012 erließ das FA die verfahrensgegenständlichen Kapitalertragsteuerbescheide für das Jahr 2008 i.H.v. € 1.298,00 sowie für das Jahr 2009 i.H.v. € 1.475,00, mit denen die oben angeführten als Betriebsausgaben angesetzten Beträge als privat qualifiziert wurden und als verdeckte Ausschüttung an den GF angesetzt wurden.

Gegen diese Bescheide erhob die BF fristgerecht Berufung.

Das FA legte mit den Akten betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2008 und 2009 auch die Berufungen gegen die Haftungsbescheide betreffend die Kapitalertragsteuer 2008 und 2009 direkt, somit ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS zur Entscheidung vor.

Alle Berufungen waren zum 31.12.2013 noch nicht erledigt.

Mit Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses des BFG vom 15.07.2020 wurden die gegenständlichen Rechtsmittel der damit belasteten Gerichtsabteilung abgenommen und der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung zugeteilt.

Mit Erkenntnis vom 06.11.2020 erledigte das BFG die Beschwerden gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2008 und 2009.

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. Zur Zuständigkeit:

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.

2.2. Zu Spruchpunkt I. und II: (teilweise Stattgabe)

Vorab ist anzumerken, dass für die Frage der Festsetzung der Kapitalertragsteuer die Problematik eines abweichenden Wirtschaftsjahres wie bei der BF für den Bereich der Körperschaftsteuer und der Umsatzsteuer festgehalten nicht gilt. Die In Frage stehenden Zahlungen wurden den richtigen Besteuerungszeiträumen zugeordnet.

Das FA erfasste im Kalenderjahr 2008 Aufwendungen von € 5.192,00 sowie Kalenderjahr 2009 Aufwendungen von € 5.900,00 in den im gegenständlichen Verfahren erlassenen Kapitalertragsteuerbescheiden als verdeckte Ausschüttungen.

Inhaltlich beurteilte das FA die in Streit stehenden Aufwendungen in den verfahrensgegenständlichen Bescheiden (wie auch in den anderen Erstbescheiden) dahingehend, dass die Übernahme der oben angeführten Kosten für den GF bei der BF nicht abzugsfähig sei und vollumfänglich als verdeckte Ausschüttung gesehen wurden. Aufgrund der Argumentation des steuerlichen Vertreters der BF in der Berufung, wonach die Kosten für die Teilnahme an Oldtimerveranstaltungen bei der BF beruflich bedingt seien, führte das FA in seiner Argumentation in den Berufungsvorentscheidungen zu den Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheiden aus, dass hinsichtlich dieser Kosten Repräsentationsaufwendungen vorliegen würden.

Eine Berufungsvorentscheidung hinsichtlich der Kapitalertragsteuer 2008 und 2009 unterblieb wie im Verfahrensgang dargestellt.

Aus Sicht des BFG ist – wie bereits im Verfahren RV/6100621/2012 ausgeführt – für die Einstufung der in Streit stehenden Aufwendungen eine differenzierte Beurteilung vorzunehmen:

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 § 27 Abs. 1 Z. 1 lit. a EStG 1988 in der in den Streitjahren geltenden Fassung gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

Gemäß § 93 Abs. 1 iVm Abs. 2 Z. 1 lit. a wird bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben.

Gemäß § 95 Abs. 3 Z. 1 iVm Abs. 4 Z. 1 EStG 1988 ist zum Abzug der Kapitalertragsteuer bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2) der Schuldner der Kapitalerträge verpflichtet. Er hat dies im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuführen.

Gemäß § 95 Abs. 4 Z. 4 EStG 1988 ist bei sonstigen Kapitalerträgen wie beispielsweise verdeckten Ausschüttungen der Zuflusszeitpunkt nach Maßgabe des § 19 EStG 1988 festzulegen.

Betrachtet man nun die Kosten, die der Kapitalertragsteuer 2008 und 2009 als verdeckte Ausschüttungen unterzogen wurden, so ist aus Sicht des BFG im Sinne der oben dargestellten Unterscheidung zwischen verdeckten Ausschüttungen und Repräsentationsaufwendungen festzuhalten, dass – wie auch schon im Verfahren RV/6100621/2012 dargestellt – 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 sowohl im Kalenderjahr 2008 als auch im Kalenderjahr 2009 ein geldwerter Vorteil in Höhe der Kosten von je € 2.950,00 zugunsten der BF zugewendet, womit der GF bereichert wurde. Ein anderer subjektiver Grund der BF als die Vorteils-gewährung an eine der Gesellschaft nahestehenden Person kann bei diesem Sachverhalt nicht erkannt werden und wurde von der BF auch gar nicht argumentiert. In Höhe des Betrages von € 2.950,00 liegt eine verdeckte Ausschüttung nach § 8 Abs. 2 KStG im Kalenderjahr 2008 und im Kalenderjahr 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 den Berufungsvorentscheidungen zur Umsatz- und Körperschaftsteuer 2008 und 2009 geteilt.

Diese Sicht ist auch für das 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 zwar bei der Ermittlung des Einkommens der BF nicht abgezogen werden können, eine verdeckte

Ausschüttung hinsichtlich dieser Ausgaben liegt aber nicht vor, da die o.a. Voraussetzungen dafür nicht gegeben sind.

Der Beschwerde gegen die Kapitalertragsteuer 2008 und die Kapitalertragsteuer 2009 ist somit im Ergebnis teilweise stattzugeben. Die verdeckte Ausschüttung ist in jedem der beiden angefochtenen Jahre mit 25% von einem Betrag von jeweils € 2.950,00, das sind € 737,50 vorzuschreiben.

2.3. Zu Spruchpunkt II. (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 zur Qualifikation der in Frage stehenden 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 nicht vor.

Salzburg, am 17. November 2020