

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache ***Bf1***, vertreten durch RÄ, über die Beschwerde vom 16. April 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 21. März 2018 betreffend Körperschaftsteuer 2012 bis 2015, Steuernummer ***StNr***, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben werden wie folgt festgesetzt:

	Gesamtbetrag der Einkünfte in Euro	Körperschaftsteuer in Euro
2012	30.848,62	7.712,00
2013	7.109,60	1.777,00
2014	- 10.837,60	1.438,00
2015	- 31.441,34	1.750,00

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Schreiben von 25. April 2017 beantragte die steuerliche Vertreterin der Beschwerdeführerin die Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 1 BAO betreffend Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer 2012-2015. Begründend wurde ausgeführt, dass der Vorsteuerberater bei der Erstellung der Steuererklärungen die Bezüge der beiden Geschäftsführer als Gewinnausschüttung behandelt habe. Es sei in keinem Jahr im Rahmen eines Umlaufbeschlusses eine Gewinnausschüttung beschlossen worden. Die

Beschwerdeführerin habe auch nie Gewinne in dieser Höhe gemacht, die ausgeschüttet hätten werden können. Die Gewinnausschüttungen seien in der Bilanz in den Aufwand gebucht und über die Mehr-Weniger-Rechnung wieder rausgenommen worden. Die korrigierten Steuererklärungen, die Aufwandskosten aus der Buchhaltung und eine Erläuterung in Excelform würden beigelegt. Es werde außerdem um Stornierung der zu Unrecht verbuchten Kapitalertragssteuer 2012-2015 ersucht.

Am 19. Juli 2017 wurden antragsgemäß Wiederaufnahmebescheide und neue Sachbescheide verbucht, in denen die Bezüge der beiden Geschäftsführer aufwandswirksam als Geschäftsführerbezüge qualifiziert wurden.

Am 7. Februar 2018 gab Herr Dkfm. Stb beim Finanzamt FA Folgendes niederschriftlich an:

„Ich bin der steuerliche Vertreter der GmbH seit der Gründung bis zur Erstellung der Buchhaltung 1/2017 gewesen. Ich habe auch die Einzelunternehmen von beiden Ehegatten (Mag. GF1 und GF2) steuerlich vertreten. Frau Mag. GF1 ist 51 % Gesellschafterin der BW GmbH und ist auch handelsrechtliche Geschäftsführerin. Ihr Gatte GF2 ist ebenfalls handelsrechtlicher Geschäftsführer und mit 49 % beteiligt. Frau Mag. GF1 hat in ihrem Einzelunternehmen (Tierarztpraxis) außerhalb der GmbH einen Kredit abdecken müssen. Darauf ist Herr GF2 zu mir gekommen mit dem Anliegen jeweils € 960 monatlich aus der GmbH herauszunehmen und diesen Betrag zur Abdeckung des Kredites der Gattin zu verwenden. Meines Wissens nach ist der monatliche Betrag vom Bankkonto der GmbH auf das Bankkonto des Einzelunternehmens der Gattin (Tierarztpraxis) überwiesen worden. Ich erklärte ihm daraufhin, dass dies eine verdeckte Gewinnausschüttung wäre. Damit würde eine KEST abzuführen sein. Daraufhin habe ich monatlich eine KEST-Anmeldung an das Finanzamt FA erstattet und die entsprechende KEST abgeführt. Ich habe es steuerlich auch so behandelt, dass die GmbH die KEST trägt. Alle gesellschaftlichen Tätigkeiten wurden von Herrn GF2 getätigt. Er hat alle Bankbelege, Eingangsrechnungen, Ausgangsrechnungen und sonstige Belege betreffend die GmbH und seiner Einzelfirma zu mir gebracht. Die Gattin hatte mit geschäftlichen Dingen wie oben erwähnt nichts zu tun.“

Herrn Dkfm. Stb werden die Anträge der Beschwerdeführerin zur Kenntnis gebracht. Dazu gibt er folgendes an:

„Es hat nie einen vereinbarten Geschäftsführer-Bezug gegeben. Herr GF2 bzw. dessen Gattin Mag. GF1 haben mir auch nie einen Vertrag über einen Geschäftsführerbezug vorgelegt. Auch ist mir von beiden nie bekannt gegeben worden, dass es diesbezüglich irgendeine mündliche Vereinbarung gegeben hätte. Es gibt nur die Aussage von Herrn GF2, der zur mir sagte, „meine Gattin hat einen Bankkredit abzudecken, daher werden pro Monat € 960 aus der GmbH herausgenommen.“ Den Zahlungsfluss der € 960 auf das Konto der Gattin könnte man sehr leicht aus den entsprechenden Bankbelegen ansehen. Ich kann mich auch noch daran erinnern, dass im Jänner 2017 Herr GF2, als er mir die Buchhaltungsunterlagen Dezember 2016 brachte, sagte, jetzt wäre der offene Kredit der Gattin abgedeckt.“

Mit Schreiben von 12. Februar 2018 wurde die Beschwerdeführerin aufgefordert, zur beigelegten Niederschrift des damaligen Steuerberaters Stellung zu nehmen. Insbesondere möge bekannt gegeben werden, wer die Geschäfte bei der Beschwerdeführerin in den Jahren 2011 bis laufend geführt habe. Es werde um Angabe der von den Geschäftsführern jeweils ausgeführten Tätigkeiten ersucht. Es wurde gefragt, ob es über die Höhe und den Auszahlungszeitpunkt der Geschäftsführerbezüge eine Vereinbarung gebe, auf welches Konto die Geschäftsführerbezüge überwiesen worden seien. Die jeweiligen Verträge und Unterlagen mögen vorgelegt werden. Eine Stellungnahme zur Aussage, dass der Betrag von € 960 pro Monat direkt für die Abstattung eines Kredites, den Frau GF1 im Einzelunternehmen aufgenommen habe, verwendet worden sei. Schließlich wurde gefragt, ob in den Jahren vor 2012 bzw. nach 2016 ebenfalls Geschäftsführerbezüge ausbezahlt worden seien.

Mit Schreiben vom 1. März 2018 übermittelte der rechtliche Vertreter der Beschwerdeführerin einen Firmenauszug, woraus die Gesellschafterstellung von Frau Mag. GF1 sowie des Herrn GF2 ersichtlich sei. Tatsächlich wäre es so, dass die Steuererklärungen über Beratung und Empfehlung des Herrn Dkfm. Stb abgegeben worden seien, wobei dieser erklärt habe, dass infolge der Gesellschafterstellung Geschäftsführerbezüge nicht zulässig seien. Die Argumentation des Herren Stb sei insofern verständlich, als zwischenzeitig bereits ein Passivverfahren im Zusammenhang mit der Bezahlung der Honorarnote für die Vertretung von Frau Mag. GF1 zu führen sei, insbesondere jedoch auch nunmehr Aktivverfahren gegen Herrn Dkfm. Stb eingeleitet würden. Herr Dkfm. Stb versuche offensichtlich seinen Standpunkt zu retten. Tatsächlich sei es so, dass Frau GF1 den Verkauf leite, Herr GF2 wiederum teilweise den Verkauf führe und Rechnungen und Belege sammle und übergebe. Die Argumentation des Herrn Stb, dass lediglich Herr GF2 tätig sei, als dieser die Belege zur buchhalterischen Erfassung übergebe, sei völlig unsinnig. Tatsächlich sei vereinbart worden, dass jeder monatlich € 480 für seine Tätigkeit erhalte, wobei aufgrund der aktuellen Umsatzsituation die Geschäftsführerbezüge gestundet worden seien bzw. nicht zur Auszahlung kommen würden. Im Innenverhältnis sei zwischen den Gesellschaftern vereinbart, dass die Geschäftsführerbezüge zur Kredittilgung eines Kredites von Frau GF1 verwendet würden und sohin im Rahmen einer Zahlungsanweisung der Betrag von € 960 zur Kreditrückführung verwendet werde. Diese Vereinbarung sei getroffen worden, um unnötige Überweisungen und Spesen zu vermeiden. Die Geschäftsführerbezüge würden nunmehr ordnungsgemäß verbucht und in den Einkommensteuererklärungen erfasst werden. Herr Dkfm. Stb habe dezidiert erklärt, dass infolge der Geschäftsanteile von jeweils mehr als 25 % es eben nicht möglich sei Geschäftsführerbezüge zu beanspruchen. Aus dem zur Verfügung gestellten Protokoll könne nicht entnommen werden, ob Herr Dkfm. Stb aus eigenem Antrieb oder jedoch über Aufforderung des Finanzamtes seine Aussage getätigt habe. Aus der Formulierung „Herr Dkfm. Stb kommt am 07.02.2018 in das Finanzamt FA und gibt Folgendes bekannt“, sei jedenfalls ableitbar, dass er dies aus eigenem Antrieb getan habe. Die Vereinbarung über die Höhe und den Auszahlungszeitpunkt der Geschäftsführerbezüge sei mündlich getroffen worden. Zur Auszahlung der Geschäftsführerbezüge sei bereits auf die oben getroffene Vereinbarung

zwischen den Gesellschaftern in Form der Zahlungsanweisung hingewiesen worden. Die Auszahlung der Geschäftsführerbezüge bzw. deren Verbuchung sei auf Basis der beantragten Aufrollung erfolgt. Für den Zeitraum 2017 sei beschlossen worden, die Geschäftsführerbezüge nicht mehr in Anspruch zu nehmen, als die aktuelle finanzielle Situation dies unter Berücksichtigung der Verantwortlichkeit der Gesellschaft nicht opportun erscheinen lasse.

Mit den Bescheiden vom 21. März 2018 wurden die Körperschaftsteuerbescheide 2012-2015 gemäß § 299 BAO aufgehoben. Begründend wurde ausgeführt, dass die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben könne, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweise. Da die aus der Begründung des Sachbescheides sich ergebende inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung habe, wäre die Aufhebung des im Spruch bezeichneten Bescheides von Amts wegen zu verfügen. Die Beschwerdeführerin hätte in ihrem Antrag auf Wiederaufnahme vom 5. Mai 2017 beantragt, die Zahlungen an die Gesellschafter als Geschäftsführergehälter zu behandeln und nicht, wie ursprünglich vom steuerlichen Vertreter, als verdeckte Gewinnausschüttung. Die Darstellung wäre glaubwürdig erschienen, weshalb dem Antrag stattgegeben worden sei.

Da sich nun herausgestellt habe, dass die Darstellung nicht den tatsächlich gehandhabten Vorgängen entsprochen habe, sondern es sich tatsächlich bei den Zahlungen an die Gesellschafter um verdeckte Ausschüttungen gehandelt habe, weil es keine fremdüblichen Verträge oder Dokumentationen über mündliche Verträge über Geschäftsführerbezüge zwischen Gesellschaftern und GmbH gegeben habe, und weil weiters die Vorhalte an die Gesellschafter vom 12. Februar 2018 nicht beantwortet worden seien, würden die Bescheide über die Wiederaufnahme aufgehoben und somit der ursprünglich erklärte Sachverhalt, dass keine Geschäftsführerbezüge sondern verdeckte Ausschüttungen vorliegen würden, wiederhergestellt.

Gleichzeitig wurden die entsprechenden nunmehr angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide 2012-2015 mit der gleichen Begründung wie die Aufhebungsbescheide erlassen.

Mit Schreiben vom 16. April 2018 brachte die rechtliche Vertretung der Beschwerdeführerin gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2012-2015 vom 21. März 2018 das Rechtsmittel der Beschwerde ein. Begründend wurde ausgeführt, dass die gegenständlichen Bescheide aus mehreren Gründen höchst mangelhaft seien. Tatsächlich sei mit Einschreiben vom 1. März 2018, sohin fristgerecht, unter dem Abgaben Kto.-Nr. ***BF1StNr1*** die Stellungnahme im Auftrag der Familie GF2 bzw. auch der Beschwerdeführerin abgegeben und darüber hinaus auch aufgefordert worden offenzulegen, ob Herr Dkfm. Stb aus eigenem Antrieb oder jedoch über Aufforderung des Finanzamtes seine Aussage getätigt habe, zumal sein Vorgehen nicht nur strafrechtlich sondern auch disziplinarrechtlich relevant sei. Nunmehr sei nicht nur die Eingabe der Beschwerdeführerin vom 1. März 2018 mit gegenständlichen Bescheiden negiert

worden, sondern vielmehr auch noch behauptet worden, dass die Angaben, welche zur Wiederaufnahme des Verfahrens und neue Bestimmung der Vorschreibung geführt hätten, nicht den tatsächlichen Vorgängen entsprochen hätten. Es werde damit argumentiert, dass der Steuerberater wissentlich verdeckte Gewinnausschüttungen gebucht habe und dies im Rahmen seiner Beratungstätigkeit erfolgt sei. Genau dieser Inhalt ergebe sich aus der Aussage des Dkfm. Stb. Diese Vorgangsweise sei derart frappierend, dass diese Behauptungen des Herrn Dkfm. Stb offensichtlich im Zusammenhang mit dem Zivilverfahren gegen die Gesellschafter der Beschwerdeführerin in Konnex stehen, insbesondere seine persönliche Einsichtsfähigkeit möglicherweise in doch erheblichen Bereichen getrübt sei. Ungeachtet dessen werde sich jedoch sehr wohl auch die Berufsinteressenvertretung mit der Situation zu beschäftigen haben. Es sei nicht verständlich, aus welchen Gründen einerseits dem Antrag auf Offenlegung und Akteneinsicht in der Eingabe vom 1. März 2018 nicht entsprochen worden sei, darüber hinaus auch noch behauptet werde, die Eingabe sei nicht rechtzeitig erfolgt. Ungeachtet dessen sei zu berücksichtigen, dass die Eingabe jedenfalls vor Bescheiderlassung zur Verfügung gestanden habe, sohin jedenfalls auch diese Einwände berücksichtigt werden hätten müssen. Es würden die Anträge gestellt, die Körperschaftsteuerbescheide 2012-2015 aufzuheben und neuerlich im Sinne der Wiederaufnahmeanträge von 5. Mai 2017 festzusetzen, weiters auf Überprüfung der Vorgänge im Zuge der Aktenbearbeitung, insbesondere welche Fehler zu der nunmehrigen unrichtigen Begründung und Rechtsmeinung den unrichtigen Bescheiden geführt habe.

Mit den Beschwerdeverentscheidungen vom 26. Juli 2018 wurde die Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2012-2015 als unbegründet abgewiesen. Aus rechtlicher Hinsicht liege bei den getätigten Zahlungen eine Einkommensverwendung nach § 8 Abs. 2 KStG vor. Die verdeckte Gewinnausschüttung sei in objektiver und subjektiver Hinsicht erfüllt. Die GmbH habe monatlich Zahlungen iHv € 960 zur Abstattung des Kredites beim Einzelunternehmen von Frau Mag. GF1 geleistet. Die Art der in der Anfragebeantwortung geschilderten Vereinbarung über den Geschäftsführerbezug würde in keinsten Weise einem Fremdvergleich standhalten. Würden keine schriftlichen Vereinbarungen vorliegen, müssten zumindest die wesentlichsten Vertragsbestandteile erkennbar und mit genügender Deutlichkeit fixiert sein. In der behaupteten mündlichen Vereinbarung gebe es unter anderem keine Regelung wie Herr GF2 zu seinem gestundeten Geschäftsführergehalt von monatlich € 480 komme. In freier Beweiswürdigung werde nach § 167 Abs. 2 BAO der Aussage und steuerlichen Beurteilung der Zahlungen als verdeckte Gewinnausschüttung der bisherigen steuerlichen Vertretung gefolgt.

Mit Schriftsatz vom 7. August 2018 beantragte die rechtliche Vertretung der Beschwerdeführerin die Vorlage der Beschwerdesache an das Bundesfinanzgericht.

Mit Bericht vom 3. Jänner 2019 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorgelegt. Hinsichtlich des Sachverhaltes wurde ergänzend vorgebracht, dass die bescheidmäßige Rückforderung der zurückgezählten Kapitalertragsteuerbeträge der Jahre 2012-2016 in

Rechtskraft erwachsen seien. Seitens der Abgabenbehörde wird die Abweisung der Beschwerde beantragt. Entsprechend der Aussage des damaligen steuerlichen Vertreters bzw. der Vorhaltsbeantwortung der rechtlichen Vertretung liege eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Der Vorlageantrag vom 7. August 2018 weise keine weiteren Argumente für das rechtliche Vorliegen eines Geschäftsführergehalts auf. Aus den beiliegenden beim Firmenbuch eingereichten Jahresabschlüssen sei ersichtlich, dass nur in den Jahren 2011, 2012 und 2017 ein Jahresüberschuss erzielt worden sei. Wieso erst ab dem Jahr 2012 mit der Auszahlung eines Geschäftsführergehaltes begonnen worden sei und dann diese Zahlung im Jahr 2017, wo die Beschwerdeführerin erstmalig wieder einen Jahresüberschuss erzielt habe, eingestellt worden sei, sei nicht nachvollziehbar.

Mit Schreiben vom 23. Jänner 2019 legte die rechtliche Vertretung der Beschwerdeführerin dar, dass nicht die bescheidmäßige Rückforderung der zurückgezahlten Kapitalertragsteuerbeträge der Jahre 2012-2016 in Rechtskraft erwachsen sei, sondern sei lediglich parallel zum gegenständlichen Wiederaufnahme/Beschwerdeverfahren die Aufhebung des Rückzahlungsbescheides trotz bereits erfolgter Rückzahlung ausgeführt worden. Dies stelle inhaltlich einen gänzlich anderen Sachverhalt dar. Tatsächlich sei die Aufhebung des Rückzahlungsbescheides nach erfolgter Rückzahlung wirkungslos und sei lediglich aufgrund des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens weiter vorzugehen. Die zwischenzeitig auch versuchte Exekution sei sohin jedenfalls auch rechtswidrig. Im Übrigen sei seitens des Finanzamtes zugestanden worden, dass die neuerliche Aufrollung, welche nunmehr zum gegenständlichen Beschwerdeverfahren geführt habe, einzig und allein auf der Aussage des Herrn Dkfm. Stb gestützt werde, welcher noch im Verfahren vor dem Bezirksgericht ***BG*** erklärt habe, es sei ihm völlig egal, was er gemacht habe, als er jeden Tag in Pension gehen könne. Erst auf den klaren Hinweis durch den Sachverständigen, dass seine Handlung nicht allenfalls zu einem Berufsverbot, sondern vielmehr zu einer Geldstrafe von bis zu € 100.000 führen könne, habe Herr Dkfm. Stb kurzfristig etwas bedrückt gewirkt. Herr Dkfm. Stb habe in seinem ureigensten Interesse einen Sachverhalt gegenüber der Behörde behauptet, dies zu einem Zeitpunkt als er nicht mehr steuerliche Vertreter gewesen sei, welcher inhaltlich unrichtig sei, jedoch einzig und allein seinen zivilrechtlichen Interessen diene. So etwas nennt man schlicht und ergreifend Klientenverrat, abgesehen davon, dass die Behauptungen auch inhaltlich nicht stimmig seien.

In der Gegenäußerung vom 19. Februar 2019 gab das Finanzamt bekannt, dass die Aussage, der Sachverhalt im letzten Satz des Vorlageberichtes sei unrichtig dargestellt, unverständlich sei. Wie bereits im Vorlagebericht dargelegt worden sei, habe das Finanzamt infolge eines Antrages auf Wiederaufnahme die von der steuerlichen Vertretung als verdeckte Gewinnausschüttung behandelten Zahlungen als Geschäftsführergehalt anerkannt. Die Körperschaftsteuerbescheide seien damit richtiggestellt worden. Dem Antrag auf Rückzahlung der abgeführten KEST sei mit Rückzahlungsbescheid vom 16. August 2017 stattgegeben worden. Im weiteren Ermittlungsverfahren habe sich herausgestellt, dass die steuerliche

Vertretung den Sachverhalt sehr wohl richtig beurteilt hätte und eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliege. Darauf seien die Körperschaftsteuerbescheide 2012-2015 wieder berichtigt worden. Das Finanzamt habe den Rückzahlungsbescheid vom 16. August 2017 gemäß § 299 BAO aufgehoben und den Antrag auf Rückzahlung der Kapitalertragsteuer abgewiesen. Der Aufhebungsbescheid gem. § 299 und der Abweisungsbescheid seien mit 23. März 2018 ausgestellt und nachweislich am 3. April 2018 zugestellt worden. In der Beschwerde vom 16. April 2018 habe die rechtliche Vertretung die Aufhebung der Körperschaftsteuerbescheide 2012-2015 beantragt. Der Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO und der Abweisungsbescheid, beide datiert mit 27. März 2018, seien nicht bekämpft worden. Die beiden Bescheide seien nachweislich am 3. April 2018 zugestellt worden. Die Rechtskraft sei einen Monat nach Zustellung am 3. Mai 2017 eingetreten. Das Vorlageverfahren umfasse nur die Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 2012-2015.

Mit Schreiben vom 14. Oktober 2020 wurde seitens der zuständigen RichterIn die Rechtslage dargelegt und die Beschwerdeführerin eingeladen detailliert darzulegen, welche Geschäftsführertätigkeiten die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer jeweils ausgeführt hätten, wie hoch der durchschnittliche monatliche Zeitaufwand dafür jeweils gewesen und welche Vereinbarung dieser Aufteilung zugrunde gelegen sei. Soweit vorhanden mögen Gesellschafterbeschlüsse, Gesprächsnotizen etc. vorgelegt werden. Im Schriftsatz vom 1. März 2018 sei dargelegt worden, dass die Geschäftsführerbezüge gestundet bzw. nicht zur Auszahlung gelangen würden. Es wurde gefragt, für welchen Zeitraum diese Aussage gelte und über welchen Zeitraum mit dem Betrag von 960,00 € ein Kredit lautend auf Mag. GF1 bedient worden sei.

Mit Schriftsatz vom 4. November 2020 wurde seitens der rechtlichen Vertretung der Beschwerdeführerin im Wesentlichen Folgendes bekannt gegeben: Im angeführten Schreiben vom 1. März 2018 sei die gegenständliche Problematik auf Basis der Informationen der Gesellschafter aufgelistet worden. Es sei jeweils ein Geschäftsführerbezug von 480,00 € vereinbart worden. Die Mittelverwendung sei im privaten Bereich über Anordnung von Herrn GF2 durch Direktüberweisung an die Gesellschafterin Mag. GF1 erfolgt. Diese Gesellschafterbezüge seien erst für die beschwerdegegenständlichen Jahre ausbezahlt worden, infolge Verschlechterung der Auftragslage ab 2017 nicht mehr.

Die ***Bf1*** sei als gemeinsames Projekt der Ehegatten GF2 gegründet und betrieben worden. Beide Ehegatten würden darüber hinaus anderen beruflichen Tätigkeiten nachgehen. Das Unternehmen habe Rotlichtstrahler verkauft, was sich als aufwändig gestaltet habe, da viele Einzelkontakte zu knüpfen gewesen wären. Die potenziellen Kunden hätten vielfach die Geräte zuvor gemietet und erst dann unter Anrechnung der Miete gekauft. Es seien mindestens sechs persönliche und telefonische Kontakte und Beratungen pro Kunde notwendig gewesen. Die Geschäftsanbahnungen seien von beiden geschäftsführenden Gesellschafter überschneidend ausgeführt worden. Weitere Gespräche über Wirkung und Abänderung der Anwendung habe Frau Mag. GF1 geführt. Leistungen zur Führung des

Bürobetriebes, Kontakte zum Steuerberater, Postversand der Strahler etc sei vorwiegend von Herrn GF2 durchgeführt worden. Es würden eine Auftragsliste beginnend mit 8. April 2011 bis laufend und der Firmenbuchauszug vorgelegt.

Seitens des Finanzamtes wurde bekannt gegeben, dass keine weitere Stellungnahme abgegeben werde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Gegenstand dieses Verfahrens ist ausschließlich die Frage der rechtlichen Qualifizierung der monatlichen Zahlungen der Beschwerdeführerin i.H.v. jeweils € 480,00 an Frau Mag. GF1 und Herrn GF2. Zur Klärung dieser Frage ist folgender Sachverhalt entscheidungsrelevant:

Die Beschwerdeführerin, eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom x.2011 gegründet. Gesellschafter sind Mag. GF1 und GF2 mit einem Anteil von 51 bzw. 49 %. Die Firma wurde von beiden Gesellschaftern geführt. Im beschwerdegegenständliche Zeitraum beanspruchten die beiden Gesellschafter einen Geschäftsführerbezug von jeweils 480,00 € monatlich. Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum wurde damit ein von Frau Mag. GF1 aufgenommener Kredit mit monatlich € 960 bedient.

Gegenstand des Unternehmens war der Vertrieb von Rotlichtstrahlern. Dabei wurde zunächst mit hochpreisigen Geräten gehandelt (3.120,00 € pro Stück), später mit deutlich günstigeren (370,00 €). Die Geschäftsanbahnung wurde von beiden Gesellschaftern durchgeführt, Beratungsgespräche übernahm Frau Mag. GF1. Die weiteren Leistungen zur Führung des Bürobetriebes, Kontakt zum Steuerberater, Postversand etc. wurde von Herrn GF2 ausgeführt. Auf den Tag verteilt war jeder der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer vier Stunden für die Beschwerdeführerin tätig. Die Anstellung eines Geschäftsführers unter Beachtung des Kollektivvertrages hätte einen Aufwand von etwa 3.000,-- monatlich verursacht.

Die Beschwerdeführerin erzielte folgende Umsätze (in Euro):

2012	195.130,44
2013	190.033,73
2014	140.737,92
2015	41.399049

2. Beweiswürdigung

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen und dem vom Finanzamt unwidersprochenen Parteivorbringen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Zwischen den Parteien des Beschwerdeverfahrens steht außer Streit, dass die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer grundsätzlich Arbeitsleistungen in einem gewissen Umfang für die Beschwerdeführerin erbracht haben. Den diesbezüglichen detaillierten Ausführungen der Beschwerdeführerin im Schreiben vom 04.11.2020 wurde vom Finanzamt nicht entgegengetreten. Das Finanzamt hat die geschilderten verrichteten Tätigkeiten (z.B. Geschäftsanbahnungen, Kundenberatungen, Führung des Bürobetriebes etc) prinzipiell nicht in Frage gestellt. Das bedeutet, dass davon auszugehen ist, dass jeder der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer täglich etwa vier Stunden für die Beschwerdeführerin tätig war (50 % Teilzeit) und dafür einen Geschäftsführergehalt von monatlich 480,00 € bezogen hat.

Es mag zutreffen, dass Gesellschafter-Geschäftsführer mitunter unentgeltlich für ihre GmbH tätig sind. Dem Regelfall entspricht allerdings die entgeltliche Geschäftsführung. In diesem Zusammenhang ist auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21.10.1999, [97/15/0198](#), zu verweisen: „Im Erkenntnis vom 20. November 1989, 89/14/0141, hat der Verwaltungsgerichtshof unter Hinweis auf Reich-Rohrwig, GmbH-Recht, 106, ausgesprochen, dem Geschäftsführer gebühre auch ohne Vorliegen einer Vereinbarung angemessene Entlohnung. Hinsichtlich des Geschäftsführerbezuges sei daher nicht auf formelle Vereinbarungen, sondern auf die Angemessenheit des Bezuges abzustellen. In diesem Sinn hat der Verwaltungsgerichtshof auch im Erkenntnis vom 22. Oktober 1991, 91/14/0020, für nicht vertraglich fixierte Zahlungen zugunsten des Gesellschafter-Geschäftsführers ausschließlich für relevant erachtet, ob die Gesamtausstattung der Entlohnung für den Geschäftsführer angemessen sei.

Ist die Geschäftsführerfunktion mit einer nicht nur geringfügigen Tätigkeit verbunden, so schuldet die Gesellschaft im Zweifel auch bei Fehlen einer ausdrücklichen Vereinbarung ein angemessenes Gehalt: Es gilt ein angemessenes Entgelt als bedungen (vgl. Reich-Rohrwig, GmbH-Recht I, 2. Auflage, Rn 2/44, und Rn 2/91 unter Hinweis auf § 1152 ABGB).“

Selbst bei Fehlen einer Vereinbarung in Zusammenhang mit der Entlohnung eines Geschäftsführers steht eine solche zu, wenn die Geschäftsführertätigkeit mit einer nicht nur geringfügigen Tätigkeit verbunden ist. In diesem Fall gilt ein angemessenes Gehalt als bedungen. Das heißt mit anderen Worten, ob es letztendlich eine ausdrückliche Vereinbarung über die Geschäftsführerbezüge gab oder nicht, ist gegenständlich nicht

entscheidungsrelevant, da den Geschäftsführern bei entsprechender Tätigkeit jedenfalls eine angemessene Entlohnung zusteht.

Die Bezüge eines geschäftsführenden Gesellschafters stellen nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nur dann eine verdeckte Ausschüttung iSd [§ 8 KStG 1988](#) dar, wenn sie das Maß dessen übersteigen, was für die gleichen Leistungen an gesellschaftsfremde Personen gezahlt werden müsste.

Im Erkenntnis vom 12.04.1983, [82/14/0207](#), hat der VwGH Folgendes ausgesprochen: „Die Frage, ob bzw inwieweit die Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers überhöht sind, ist in erster Linie durch einen Vergleich mit den Bezügen von Geschäftsführern zu lösen, die eine mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer annähernd vergleichbare Tätigkeit entfalten, ohne aber Gesellschafter der von ihnen geleiteten Gesellschaft zu sein. Sollte solchermassen keine ausreichende Vergleichsmöglichkeit bestehen, so können auch andere Anhaltspunkte zur Lösung der Frage nach der Angemessenheit der Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers herangezogen werden, wie etwa die Überlegung, dass auch ein an der Gesellschaft unbeteiligter Geschäftsführer im Wirtschaftsleben bei gleicher Leistung grundsätzlich NICHT GERINGER entlohnt wird als ein Angestellter, der nicht Geschäftsführer ist.“

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass festgestellt werden muss, ob die an die Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlten Bezüge in dieser Höhe auch einem Geschäftsführer ausbezahlt worden wären, der nicht gleichzeitig auch Gesellschafter ist. Es muss also der Wert der Dienstleistungen für die Beschwerdeführerin ermittelt werden.

Die ausgeführten Tätigkeiten von Frau Mag. GF1 und Herrn GF2 sind mit jener eines Handelsvertreters und der eines Buchhalters und allenfalls einer/s Bürogehilfin jeweils im weiteren Sinn vergleichbar. In Hinblick darauf, dass die Beschwerdeführerin außer den beiden Geschäftsführern keine anderen Arbeitnehmer beschäftigt, liegt es auf der Hand, dass die Geschäftsführung Tätigkeiten über jene eines Geschäftsführers im eigentliche Sinn hinaus zu verrichten haben.

Als Verkäufer/in im Außendienst in Vollzeit-Anstellung verdient man in Österreich in der Regel zwischen € 2.217,- und € 3.695,- brutto — je nach Bundesland, Berufsjahren im Unternehmen und anderen Faktoren. (vgl. [www.karriere.at](#))

Das Durchschnittsgehalt, das ein Handelsvertreter erhält, liegt bei einem Bruttojahresgehalt von 42.000 Euro –bzw. einer monatlichen Bezahlung von 3.500 Euro. (Vgl. [karrierebibel.de](#))

Als Buchhalter/in in Vollzeit-Anstellung verdient man in Österreich in der Regel zwischen € 1.833,- und € 3.056,- brutto je nach Bundesland, Berufsjahren im Unternehmen und anderen Faktoren. (vgl. [www.karriere.at](#)).

Als BuchhalterIn verdient man zwischen einem Minimum von € 1.800 brutto pro Monat und einem Maximum von über € 3.650 brutto pro Monat. (vgl. [www.jobted.at](#)).

Lt. AMS Gehaltskompass gebührt Bürogehilfen ein monatlicher Bruttolohn von 1.310,00 bis

1.740,00 €.

Diese Angaben gelten alle bei Vollbeschäftigung.

Legt man diese Zahlen dem gegenständlichen Sachverhalt zu Grunde, würde das bedeuten, dass Frau Mag. GF1, die überwiegend die Tätigkeit einer Handelsvertreterin ausübt, ein Monatslohn von brutto ca. 1.750,-- € zustehen würde.

Herrn GF2, der überwiegend für die buchhalterischen Belange zuständig ist und auch Hilfsgeschäft erledigt, würde ein Monatslohn von brutto ca. 1.000,00 bis 1.300,00 € zustehen. Tatsächlich beziehen beide monatlich 480,00 €, also deutlich weniger als die Gesellschaft einem unbeteiligten Geschäftsführer im Wirtschaftsleben für die gleichen Leistungen zahlen müsste. Eine Abgrenzung, inwieweit die Entgeltansprüche ihren Rechtsgrund in der Beschäftigung oder etwa in der Kapitalbeteiligung als jeweiliger Gesellschafter haben, ist somit entbehrlich.

Der Verwaltungsgerichtshof hat ausgesprochen, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung nur insofern vorliegt, als ein Geschäftsführer aufgrund seiner Gesellschafterstellung höher entlohnt wird als ein unbeteiligter Geschäftsführer. Da gegenständlich eindeutig von keiner überhöhten Entlohnung der Gesellschafter-Geschäftsführer auszugehen ist, sind die Zahlungen in Höhe von jeweils 480,00 € nicht unter § 8 Abs. 2 KStG 1988 zu subsumieren und dem Beschwerdebegehren wie im Spruch ersichtlich insofern Rechnung zu tragen, als die strittigen Zahlungen ertragsmindernd zu berücksichtigen sind.

3.2. 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 gegenständliche Entscheidung orientiert sich einerseits am Gesetzestext und andererseits an der einschlägigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, sodass eine ordentliche Revision nicht zulässig ist.

Aus den dargelegten Gründen ist spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 14. Jänner 2021