

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Susanne Haim in der Beschwerdesache Bf., Adr., über die Beschwerde vom 24.05.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt ABC vom 26.04.2013, betreffend Einkommensteuer 2009, 2010, 2011 und Umsatzsteuer 2009, 2010, 2011 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Beim Beschwerdeführer (Bf.) fand im Jahr 2013 eine Betriebsprüfung gemäß § 147 Abs 1 BAO für den Prüfungszeitraum 2009-2011 statt.

Im Betriebsprüfungsbericht vom 25.04.2013 finden sich folgende streitrelevante Ausführungen:

Steuerliche Feststellungen

Tz. 1 Beratungstätigkeit

Wirtschaftsberatung			
Zeitraum	2009	2010	2011
	Euro	Euro	Euro
Vor Bp	-10.820,58	-14.744,24	-13.273,72
Nach Bp	3.392,28	0,00	0,00
Differenz	14.212,86	14.744,24	13.273,72

Steuerliche Auswirkungen			
Zeitraum	2009	2010	2011
	Euro	Euro	Euro
Umsatzsteuer			
[060] Vorsteuern (ohne EUSt)	-1.863,54	-1.193,37	-1.684,54

Einkunftsquellen

Wirtschaftsberatung

Zeitraum	2009	2010	2011
	Euro	Euro	Euro
Vor Bp	0,00	0,00	0,00
Tz. 1 Beratungstätigkeit	14.212,86	14.744,24	13.273,72
Nach Bp	14.212,86	14.744,24	13.273,72

Änderung der Besteuerungsgrundlagen

Umsatzsteuer			
[060] Vorsteuern (ohne EUSt)			
Zeitraum	2009	2010	2011
	Euro	Euro	Euro
Vor Bp	1.863,54	1.193,37	1.684,54
Tz. 1 Beratungstätigkeit	-1.863,54	-1.193,37	-1.684,54
Nach Bp	0,00	0,00	0,00

Einkommensteuer			
[330] Einkünfte aus Gewerbebetrieb			
Zeitraum	2009	2010	2011
	Euro	Euro	Euro
Vor Bp	-10.820,58	-14.744,24	-13.273,72
Wirtschaftsberatung	14.212,86	14.744,24	13.273,72

N ach Bp	3.392,28	0,00	0,00
-------------	----------	------	------

Prüfungsabschluss

Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO erforderlich machen.

Abgabenart	Zeitraum	Feststellung
Umsatzsteuer	2009 - 2011	Tz. 1
Einkommensteuer	2009 - 2011	Tz. 1

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auwirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Tz 1) Wirtschaftsberatung

Mit 31.03.2009 wurde eine Ruhendmeldung der Gewerbeausübung angezeigt. Diese wurde mit 01.04.2011 wieder aufgehoben. In diesen Jahren wurden auch keinerlei Umsätze getätigt. Bei den Ausgaben handelt es sich lt. dem Bf. um Ausgaben, die das Einzelunternehmen an die Firma1 weiterverrechnet (Miete, Nutzung Kfz, Telefon, Fremdleistungen usw.). Eine Weiterverrechnung wurde jedoch in den Jahren 2009-2011 nicht vorgenommen.

Der Bf. ist im Prüfungszeitraum Gesellschafter und seine Ehegattin Frau VN NN ist seit 31.03.2009 Geschäftsführer/Gesellschafter dieser GmbH. Auf den Verrechnungskonten der Firma1 wurden diese Verbindlichkeiten nicht berücksichtigt.

Da im Prüfungszeitraum das Einzelunternehmen ruhend gemeldet gewesen ist und keine unternehmerische Tätigkeit für dieses Unternehmen ausgeführt wurde sind sämtliche Ausgaben lt. BP nicht anzuerkennen.

Im Besprechungsprogramm vom 08.04.2013 findet sich zu Tz. 1) Wirtschaftsberatung noch eine Aufstellung der Zahlungen die durch das Einzelunternehmen übernommen wurden:

	2009	2010	2011
--	------	------	------

Miete	5.654,49	5.682,00	5.922,00
Fremdleistungen	792,28		
Aus- und Fortbildung	2.093,46		
Kfz (wurde an GmbH verborgt)	2.357,16	4.728,08	3.466,08
Telefon	225,96	396,97	737,64
Diäten		516,00	30,04
	11.123,35	11.323,05	10.155,76

Das Finanzamt erließ mit 26.04.2013 - für die Jahre 2009-2011 im wiederaufgenommenen Verfahren - den Feststellungen der Betriebsprüfung entsprechende Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide.

Die Betriebsprüfung führte zu einer Abgabennachforderung

- betreffend Umsatzsteuer 2009 in Höhe von € 1.863,54,
- betreffend Einkommensteuer 2009 in Höhe von € 6.383,38,
- betreffend Umsatzsteuer 2010 in Höhe von € 1.193,37,
- betreffend Einkommensteuer 2010 in Höhe von € 6.248,00,
- betreffend Umsatzsteuer 2011 in Höhe von € 1.684,54, sowie
- betreffend Einkommensteuer 2011 in Höhe von € 5.731,00.

Der Bf., vertreten durch Stb, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, erhob weiters am 24.05.2013 **Beschwerde** gegen die Umsatzsteuerbescheide 2009, 2010 und 2011 (alle vom 26.4.2013), sowie gegen die Einkommensteuerbescheide 2009, 2010 und 2011 (alle vom 26.04.2013) mit folgender Begründung: Vom Finanzamt wurden sämtliche Betriebsausgaben des Klienten im fraglichen Zeitraum nicht anerkannt, da er das Gewerbe ruhend gemeldet habe und keine Umsätze getätigten wurden. Dem ist entgegenzuhalten, dass bei einer Betriebsunterbrechung keine Betriebsaufgabe vorliegt, wenn die werbende Tätigkeit vorübergehend in der objektiv erkennbaren Absicht eingestellt wird den Betrieb wieder aufzunehmen. Es muss nach den außen erkennbaren Umständen wahrscheinlich sein, dass der Betrieb in ähnlicher Weise und in einem relativ kurzen Zeitraum wieder aufgenommen wird. Da diese Kriterien im vorliegenden Fall eindeutig vorliegen, kann von einer Betriebsaufgabe keine Rede sein. Zahlungen, die lt. BP durch das Einzelunternehmen "übernommen" wurden, wurden tatsächlich auf Grund von teils langjährigen, vertraglichen Bindungen geleistet. Die Zahlung der monatlichen Büromiete etwa erfolgte an Frau VN2 NN2 auf Grund des mit dem Bf. bereits

am 01.10.1991 abgeschlossenen Mietvertrags. Ähnlich verhält es sich mit den übrigen Aufwendungen, die vom Finanzamt ohne weitere schlüssige Begründung nicht anerkannt wurden.

Die **Stellungnahme der Betriebsprüfung zu der Beschwerde des Bf.** gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2009-2011 lautet:

"Die Beschwerde richtet sich gegen die wieder aufgenommenen Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2009-2011 wegen Nichtanerkennung von Betriebsausgaben bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb.

Im Zuge der für den Zeitraum 2009-2011 durchgeführten Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass ab 2009 (ausgenommen einer Restzahlung aus 2008) keine Weiterverrechnung von laufenden Kosten an die GmbH mehr erfolgte. Laut Erstaussage des Bf. betrafen sämtliche Betriebsausgaben, die bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb erklärt wurden, die Firma1. Der Grund der Nichtweiterverrechnung bzw. der Verzicht auf Einnahmen konnte vom Abgabepflichtigen weder ausreichend erklärt noch glaubhaft dargestellt werden.

Von 2007 bis 2011 wurde in Summe ein Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von 72.901 "erwirtschaftet". Diese Verluste wurden immer mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ausgeglichen und führten zu Lohnsteuererstattungen. Die erklärten Betriebseinnahmen resultierten großteils aus der Weiterverrechnung von Kosten an die Firma1 mit Sitz in Ort, Str.1. Die Weiterverrechnung des laufenden Aufwandes erfolgte bis 2008.

Festzuhalten ist, dass die Gewerbeberechtigungen Str.1 und Str.2 mit 31.03.2009 ruhend gemeldet wurden, mit 01.04.2011 eine Wiederbetriebsmeldung nur am Standort Str.2 erfolgte. Daraus folgt, dass die Kosten des ehemaligen gemeinsamen Standortes Str.1 nur die GmbH betreffen konnten.

Lt. Firmenbuchauszug war der Bf. bis 31.03.2009 Geschäftsführer und mit 9.084 am Stammkapital, ab 01.04.2009 mit 27.253 als Mehrheitsgesellschafter beteiligt. Die Gesellschafterin NN VN war bis 31.03.2009 mit 27.253 und ab 01.04.2009 mit 9.084 beteiligt. Sie übernahm ab 01.04.2009 die Geschäftsführung der Firma1.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung liegt die Wurzel der Nichtverrechnung in der gesellschaftsrechtlichen Stellung des ehemaligen Geschäftsführers und derzeitigen Mehrheitsgesellschafters. Unter dem Blickwinkel des Fremdvergleichs wäre diese Vorgangsweise zwischen fremden Vertragspartnern über diesen langen Zeitraum nicht denkbar. Der Verzicht auf die Betriebseinnahmen warf die Frage auf, ob ab 2009 überhaupt noch eine Einkunftsquelle Gewerbebetrieb im Sinne des Einkommensteuergesetzes existent war.

Aufgrund des Fremdvergleichs (Nichtweiterverrechnung von Kosten) und der gesellschaftsrechtlichen Stellung des Bf. (ehem. Geschäftsführer und

Mehrheitsgesellschafter) und dem fehlenden Interessensgegensatz lag nach Ansicht der Betriebsprüfung ab 2009 kein Gewerbebetrieb im steuerlichen Sinne vor. Die negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind steuerlich nicht anzuerkennen und ein Vorsteuerabzug steht nicht zu."

In der **Beschwerdevorentscheidung** vom 24.02.2014 wurde die Beschwerde vom 24.05.2013 gegen die Bescheide vom 26.04.2013 betreffend Einkommensteuer 2009, 2010 und 2011 sowie gegen die Bescheide vom 26.04.2013 betreffend Umsatzsteuer 2009, 2010 und 2011 als unbegründet abgewiesen.

Die Begründung der abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 24.02.2014 lautet:
Die Beschwerde richtet sich gegen die wiederaufgenommenen Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2009-2011 wegen Nichtanerkennung von Betriebsausgaben bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Festzuhalten ist, dass die Gewerbeberechtigungen Str.1 und Str.2 mit 31.03.2009 ruhend gemeldet wurden, mit 01.04.2011 eine Wiederbetriebsmeldung am Standort Str.2 erfolgte. Im Zeitraum 2007 bis 2011 wurde in Summe ein Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 72.901,00 "erwirtschaftet". Diese Verluste wurden immer mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ausgeglichen und führten zu Lohnsteuererstattungen. Die erklärten Betriebseinnahmen resultierten größtenteils aus der Weiterverrechnung von Kosten an die Firma1 mit Sitz in Ort, Str.1. Lt. Firmenbuchauszug war der Bf. bis 31.03.2009 Geschäftsführer und mit 9084 am Stammkapital, ab 01.04.2009 mit 27.253 als Mehrheitsgesellschafter beteiligt. Die Gesellschafterin NN VN war bis 31.03.2009 mit 27.253 und ab 01.04.2009 mit 9084 beteiligt. Sie übernahm ab 01.04.2009 die Geschäftsführung der Firma1. Im Zuge der für den Zeitraum 2009-2011 durchgeführten Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass ab 2009 (ausgenommen einer Restzahlung aus 2008) keine Weiterverrechnung von laufenden Kosten an die GmbH mehr erfolgte. Laut Erstaussage des Bf. betrafen sämtliche Betriebsausgaben, die bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb anfielen, die Firma1. Der Grund der Nichtweiterverrechnung bzw. der Verzicht auf Einnahmen konnte nicht ausreichend erklärt werden. Nach Ansicht der Abgabenbehörde liegt die Wurzel der Nichtverrechnung in der gesellschaftsrechtlichen Stellung des ehemaligen Geschäftsführers und derzeitigen Mehrheitsgesellschafters. Unter dem Blickwinkel des Fremdvergleichs wäre diese Vorgangsweise zwischen fremden Vertragspartnern über diesen langen Zeitraum nicht denkbar. Der Verzicht auf die Betriebseinnahmen wirft die Frage auf, ob ab 2009 überhaupt noch eine Einkunftsquelle Gewerbebetrieb existent war. Aufgrund des Fremdvergleichs (Nichtweiterverrechnung von Kosten) und der gesellschaftsrechtlichen Stellung des Bf. (ehem. Geschäftsführer und Mehrheitsgesellschafter) und dadurch fehlenden Interessensgegensatz liegt nach Ansicht der Abgabenbehörde ab 2009 kein Gewerbebetrieb vor. Die Ausgaben sind steuerlich nicht anzuerkennen und ein Vorsteuerabzug steht nicht zu.

Den **Vorlageantrag** vom 26.03.2014 betreffend die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2009-2011 vom 26.04.2013 begründet der Bf., vertreten durch Stb, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, wie folgt: "Vom Finanzamt wurden sämtliche Betriebsausgaben des Klienten im fraglichen Zeitraum nicht anerkannt, da er das Gewerbe ruhend gemeldet habe und nur geringe Umsätze getätigt wurden. Laut Erstaussage des Bf. beträfen sämtliche Betriebsausgaben, die bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb anfielen, die Firma1. Diese Aufwendungen seien nur auf Grund der Rechtsstellung des Unternehmers nicht weiterverrechnet worden. Diese Darstellung entspricht keinesfalls den Gegebenheiten. Die einzige Betriebsausabe, die die GesmbH betrifft, ist die Zahlung der Miete an Frau VN2 NN2 auf Grund des vom Bf. bereits am 1.10.1991 abgeschlossenen Mietvertrages, der sich der Klient nicht entziehen konnte und kann. In den betreffenden Jahren war die Bilanz der Gesellschaft nur mit Mühe zu erstellen. Die Weiterverrechnung erfolgte noch 2010 und auch in späteren Zeiträumen. Dies bedeutet, dass keinesfalls ein Verzicht auf diese Forderung gegenüber der Gesellschaft vorliegt. Alle übrigen geltend gemachten Aufwendungen, die vom Finanzamt ohne weitere schlüssige Begründung nicht anerkannt wurden, betreffen ausschließlich die erst mit April 2009 ruhend gemeldete Einzelfirma des Bf. und wurden im Hinblick auf die Wiederaufnahme der vollen Tätigkeit mit April 2011 getätigt. Es ist unstreitig, dass bei einer Betriebsunterbrechung keine Betriebsaufgabe vorliegt, wenn die werbende Tätigkeit vorübergehend in der objektiv erkennbaren Absicht eingestellt wird den Betrieb wieder aufzunehmen. Es muss nach den außen erkennbaren Umständen wahrscheinlich sein, dass der Betrieb in ähnlicher Weise und in einem relativ kurzen Zeitraum wieder aufgenommen wird. Da diese Kriterien im vorliegenden Fall eindeutig vorliegen, kann von einer Betriebsaufgabe keine Rede sein. Auch eine Vorteilsgewährung an die GesmbH kann nicht erkannt werden, wenn die Verrechnung von Kosten von vornherein aussichtslos ist, der Aufwand hingegen zwangsläufig entsteht. Eine mündliche Verhandlung wird beantragt."

Am 15.05.2014 zog der Bf., vertreten durch Stb, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, seine Beschwerde vom 23.05.2013 betreffend die Wiederaufnahme für die Jahre 2009-2011 zurück.

Die Beschwerde wurde am 02.06.2014 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

In der **mündlichen Verhandlung vom 5.12.2017** wurde ergänzend ausgeführt:

Der Bf. bringt vor, im Jahr 2007 bzw. 2008 sei es zu einem Umsatzeinbruch gekommen, weshalb die GmbH habe entlastet werden müssen. Die Ruhendmeldung sei aus Kostengründen erfolgt, er habe normal weitergearbeitet, da die Kontakte erhalten hätten werden müssen. Ein Beleg über die Weiterverrechnung dieser Kosten für 2012 wird vorgelegt.

Die Amtspartei gibt an, dass es sich um Einlagen handle, ein Vorsteuerabzug stehe nicht zu. Der Bf. habe seine Verluste aus dem Einzelunternehmen stets mit seinen NSA-Einkünften ausgeglichen.

Beweiswürdigung

Beweis wurde aufgenommen durch Einsicht in die vorliegenden Aktenteile.

Rechtslage

Gemäß § 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

§ 12 Abs 1 UStG 1994 lautet auszugsweise:

Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. 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.

Gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988 bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden.

Erwägungen

Das Einzelunternehmen des Bf. an den Standorten Str.1 und Str.2 war von 31.3.2009 bis 1.4.2011 ruhend gemeldet. Mit 1.4.2011 erfolgte eine Wiederaufnahme des Betriebes nur am Standort Str.2.

Die GmbH hat und hatte ihren Betriebsstandort an der Adresse Str.1.

Strittig ist, ob für die Aufwendungen (Miete, Fremdleistungen, Aus- und Fortbildung, Kfz, Telefon, Diäten) die im Zeitraum 2009 bis 2011 angefallen sind, Vorsteuerabzug zusteht bzw. ob sie Betriebsausgaben des Einzelunternehmens sind.

Lt. Firmenbuchauszug war der Bf. bis 31.03.2009 Geschäftsführer und mit 9.084 am Stammkapital, ab 01.04.2009 mit 27.253 als Mehrheitsgesellschafter beteiligt. Ab 1.4.2009 übernahm die Gattin des Bf. die Geschäftsführung.

Ruhen:

Eine Betriebsunterbrechung ist keine Betriebsaufgabe. Eine Betriebsunterbrechung (=Ruhen des Betriebes) liegt dann vor, wenn die werbende Tätigkeit zwar eingestellt ist, aber objektiv erkennbar beabsichtigt ist, den Betrieb innerhalb eines relativ kurzen Zeitraumes in ähnlicher Weise wieder aufzunehmen (z.B. bei Saisonbetrieben), so dass

der stillgelegte mit dem wieder aufgenommenen Betrieb ident ist. Die während des Ruhens anfallenden Betriebsausgaben führen zu laufenden Verlusten. Das Ruhen endet, wenn die Tätigkeit wieder aufgenommen wird oder die wesentlichen Betriebsgrundlagen veräußert bzw in das Privatvermögen übernommen werden (Doralt, Kirchmayr, Mayr, Zorn, EStG¹⁸, Rz 150 zu § 24 EStG 1988).

Der wesentliche Punkt im gegenständlichen Fall ist der Umstand dass der Bf. während des ruhenden Betriebs die Ausgaben, die sein Einzelunternehmen getätigt hat, aber die tatsächlich die Firma1 betroffen haben, nicht an diese weiterverrechnet hat.

Trennungsprinzip:

Aufgrund des Trennungsprinzips sind schuldrechtliche Beziehungen zwischen den steuerrechtlich selbständigen Körperschaften und ihren Gesellschaftern steuerlich prinzipiell anzuerkennen (vgl. VwGH 23.10.1997, 94/15/0160).

Es sind aber für die steuerliche Anerkennung dieser schuldrechtlichen Beziehungen die von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien zu Verträgen zwischen nahen Angehörigen zu berücksichtigen, denn Nahebeziehungen können auch durch gesellschaftsrechtliche Verflechtungen entstehen. Die von der Angehörigenjudikatur entwickelten Grundsätze gelten somit auch für die Anerkennung von Verträgen zwischen einer Gesellschaft und ihren (beherrschenden) Gesellschaftern (vgl. Doralt, EStG(8), § 2 Tz 159/2).

Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern als betriebliche Vorgänge setzt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes voraus, dass die Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen. Andernfalls liegen Ausschüttungs- bzw. Einlage-Vorgänge vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte eingekleidet werden. Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern finden nur dann steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Es ist zu prüfen, ob die Zuwendung nach ihrem inneren Gehalt ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter oder im Gesellschaftsverhältnis hat. Im letzteren Fall ist die Leistung - ungeachtet einer allfälligen Bezeichnung z.B. als Darlehen oder stille Beteiligung - als verdeckte Einlage anzusehen (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. April 1999, 97/13/0068, sowie vom 14. Dezember 2000, 95/15/0127).

Im gegenständlichen Fall liegt eine Übernahme von Aufwendungen der Gesellschaft durch den Gesellschafter vor und ist zu prüfen, ob die Zuwendung nach ihrem "inneren Gehalt" ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter oder im Gesellschaftsverhältnis hat.

Es war somit u.a. zu prüfen, ob ein gesellschaftsfremder Dritter der GmbH die in Rede stehenden Beträge zugewendet hätte und auf eine Weiterverrechnung verzichtet hätte.

Verträge zwischen nahen Angehörigen finden unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit für den Bereich des Abgabenrechts grundsätzlich nur Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend in Erscheinung treten, einen eindeutigen klaren Inhalt haben und auch unter Fremden so abgeschlossen worden wären. Dies gilt vor allem deshalb, weil der in Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten. Die Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen gelten auch für Verträge mit juristischen Personen, an denen ein Vertragspartner oder seine Angehörigen in einer Weise als Gesellschafter beteiligt sind, dass mangels eines Interessengegensatzes die Annahme nahe liegt, für eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine im Gesellschaftsverhältnis wurzelnde Veranlassung (vgl. VwGH 1.7.2003, 97/13/0215; VwGH 24.9.2002, 99/14/0006).

Die Tatsache dass der Bf. bis 31.03.2009 Geschäftsführer und ab 01.04.2009 Mehrheitsgesellschafter der Firma1 war spricht eindeutig dafür, dass eine solche Nahebeziehung vorliegt. Die Richterin stellt fest, dass im gegenständlichen Beschwerdefall das Trennungsprinzip völlig außer acht gelassen wurde. Es wurde nicht ausreichend zwischen den Sphären der einzelnen Unternehmen unterschieden.

Nach Ansicht der Richterin wäre zwischen Fremden jedenfalls eine Verrechnung der Kosten des Einzelunternehmens an die GmbH erfolgt, zumal es jeder wirtschaftlichen Gebarung widerspricht, auf Einnahmen zu verzichten, speziell dann, wenn ohnehin nur Verluste gemacht werden. Dafür spricht auch die Aussage des Bf. in der mündlichen Verhandlung, wonach das Einzelunternehmen deshalb ruhend gemeldet wurde, um die GmbH zu entlasten. Er habe aber "normal weitergearbeitet". Die wirtschaftlichen Vorteile dieser Tätigkeit kamen im Beschwerdezeitraum daher offenbar der GmbH zugute. Für die Weiterverrechnung von Kosten während des Beschwerdezeitraums konnte kein Beleg vorgelegt werden, auch nicht für eine Nachverrechnung, wie zunächst vorgebracht. Erst ab 2012 wurden die Beträge der GmbH wieder verrechnet.

Dem Einwand im Vorlageantrag, dass es unrichtig sei, dass die Aufwendungen nur auf Grund der Rechtstellung des Bf. nicht weiterverrechnet worden sind und die einzige Betriebsausgabe, die die Firma1 betrifft, die Zahlung der Miete an Frau VN2 NN2 auf Grund eines vom Bf. bereits am 01.10.1991 abgeschlossenen Mietvertrages sei, der sich der Klient nicht entziehen konnte und kann ist folgendes entgegenzuhalten: Die Ergebnisse der BP ergeben eindeutig, dass für 2009 - 2011 ua. Ausgaben für Miete, Kfz (das an die GmbH verborgt wurde), Telefon und Diäten durch das Einzelunternehmen des Bf. übernommen wurden, diese jedoch auf den Verrechnungskonten der Firma1 keine Berücksichtigung fanden. Auch der Bf. gab im Rahmen seiner Erstaussage bei der BP an, die Aufwendungen würden die GmbH betreffen. Nach dieser Argumentation

hätte sich im übrigen auch die GmbH der Zahlung nicht entziehen können, da ein gültiger Untermietvertrag zwischen dem Bf. und der GmbH im Zuge der mündlichen Verhandlung vorgelegt wurde.

Einlage

Die Übernahme der Kosten für die GmbH stellt nach Ansicht der Richterin in Übereinstimmung mit dem Vorbringen der Amtspartei in der mündlichen Verhandlung eine Einlage dar.

Als "verdeckte" Einlage werden durch gesellschaftsrechtliche Beziehungen veranlasste Zuwendungen liquider Mittel, Wirtschaftsgüter oder geldwerter Vorteile bezeichnet, die nach außen hin in gewöhnliche Rechtsbeziehungen gekleidet sind (z.B. Mietvertrag, Dienstvertrag, Darlehensvertrag) und daher zunächst nicht als Einlagen erkennbar sind.

Es ist zu prüfen, ob die Zuwendung nach ihrem inneren Gehalt ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter oder im Gesellschaftsverhältnis hat. Im letzteren Fall ist die Leistung, ungeachtet ihrer allfälligen Bezeichnung, als verdeckte Einlage anzusehen (VwGH 23.10.1997, 94/15/0160, 0161).

Nach Ansicht der Richterin liegen die Kriterien dafür im gegenständlichen Fall vor. Die unterlassene Weiterverrechnung hat ihre Ursache in der Stellung des Bf. in der GmbH, eine Trennung der beiden Firmen/Tätigkeiten erfolgte durch den Bf. nicht. Kosten für den Betriebsstandort der GmbH sind typischerweise Aufwendungen der GmbH. Grund für die Nichtweiterverrechnung war die schlechte Wirtschaftssituation und man wollte die GmbH entlasten. Steuerlich kann diese Vorgehensweise jedoch nur als verdeckte Einlage, somit nicht als Betriebsausgabe, beurteilt werden.

Ein Vorsteuerabzug steht dafür nicht zu. Die gegenständlichen Aufwendungen wurden nicht für das Einzelunternehmen des Bf. getätigt, es liegt eine Einlage vor.

Es war 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. Eine solche Rechtsfrage liegt im gegenständlichen Fall nicht vor.

