

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Prodingler & Partner Wth-Stb GmbH&CoKG, Prof.Ferry Porsche Straße 28, 5700 Zell am See, über die Beschwerde vom 11.01.2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt FA vom 17.12.2015, betreffend Umsatzsteuer 2011-2013 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Im Rahmen einer Außenprüfung wurden u.a. folgende Feststellungen getroffen: Dem Bf sei im gesamten Prüfungszeitraum 2011-2013 als Alleingesellschafter-Geschäftsführer ein Firmenfahrzeug (BMW X5) für berufliche und private Fahrten zur Verfügung gestanden. Es sei jedoch nur für das zweite Halbjahr 2013 ein Sachbezug von 300 Euro monatlich ertragsteuerrechtlich angesetzt und die Sachleistung der Umsatzsteuer unterzogen worden. Sachleistungen seien Teil des Entgelts, im Fall eines selbständigen Geschäftsführers unterliege dies auch der Umsatzsteuer. Daher werde auch für den Zeitraum von Jänner 2011 bis Juni 2013 ein Sachbezug angenommen und der Umsatzsteuer-Bemessungsgrundlage hinzugerechnet.

Weiters wurde im Zuge der Außenprüfung festgestellt, dass der Bf Alleingesellschafter-Geschäftsführer zweier GmbHs sei, deren eine Häuser errichte und deren andere ein Betonwerk betreibe. Beide Gesellschaften hätten einen gemeinsamen Sitz (Firmenzentrale) und eine einheitliche Verwaltung, wobei die Kosten von einer Gesellschaft getragen und der anderen anteilig verrechnet werden. Der Bf führe von der Firmenzentrale aus bei beiden die Geschäfte, treffe jegliche abschließende Entscheidung, prüfe jeweils die Preiskalkulationen und verhandle jeweils die Einkaufspreise. Der Bf mache aus beiden Geschäftsführungsverträgen das Vorsteuerpauschale (§ 14 Abs 1 Z 1 UStG) geltend, weil er aus beiden Rechtsverhältnissen unter 220.000 Euro Umsatz erziele. Da der Bf aber für beide Gesellschaften eine gleichartige Tätigkeit ausübe, liege bei ihm mit den zwei Geschäftsführungsverhältnissen, die in engem wirtschaftlichem und organisatorischem Zusammenhang stünden, ein einheitlicher Betrieb

Geschäftsführungstätigkeit vor. Die Einnahmen aus beiden Geschäftsführungstätigkeiten zusammen liegen jährlich über 220.000 Euro, weshalb die Vorsteuerpauschalierung nicht in Anspruch genommen werden könne.

In der Beschwerde bringt der Bf gegen diese Feststellungen vor: Das Firmenfahrzeug sei vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, und es werde von der GmbH auch keine Rechnung an den Bf gestellt. Es würde ein Eigenverbrauch vorliegen, der aber bedingt durch den fehlenden Vorsteuerabzug nicht der Umsatzsteuer unterliegen könne.

Die Geschäftsführung betreffend handle es sich um zwei verschiedene Kapitalgesellschaften mit komplett verschiedenen Gewerben (Bau vs Betonhandel und -erzeugung). Jede der beiden Gesellschaften habe vom Geschäftsführer abgesehen verschiedene verantwortliche Personen und unterschiedliche Mitarbeiter. Die Gesellschaften seien auch untereinander nicht finanziell verbunden. Die beiden Unternehmen befänden sich an unterschiedlichen Standorten und hätten unterschiedliche Kundenkreise. Es liege somit kein einheitlicher Betrieb vor.

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung führt die belangte Behörde weiter aus, der Bf habe durch die Geschäftsführertätigkeit eine steuerbare und steuerpflichtige Leistung erbracht. Das Entgelt bestehe zum Teil in Geld und zum Teil in einer sonstigen Leistung (Duldung der Kfz-Nutzung). § 4 Abs 6 UStG enthalte für Zwecke des Tausches nur eine Regelung betreffend die Wertbestimmung des Entgeltes, unabhängig davon, ob die für die Leistung benötigten Gegenstände das Recht auf Vorsteuerabzug vermittelten. Nach allgemeiner Auffassung spreche nichts dagegen, für die Bemessung des Entgeltsteils aus der Pkw-Nutzung die Werte der Sachbezugsverordnung anzuwenden. Für die Frage des einheitlichen Betriebes bei der Geschäftsführungstätigkeit sei auf eben diese abzustellen und nicht auf die Unternehmensgegenstände der geführten Gesellschaften.

Im Vorlageantrag führt der Bf aus wie bisher und trägt ergänzend vor: Dass ausgehend vom Tauschgrundsatz rein vom Privatanteil die Umsatzsteuer geschuldet werde, sei un schlüssig. Gerade der Privatanteil könne nicht der Umsatzsteuer unterliegen. Der Tausch erfordere die Hingabe einer Leistung für den Erhalt einer Gegenleistung. Dieser Umstand sei nicht nachgewiesen worden.

Gegen einen einheitlichen Betrieb spreche, dass die kaufmännischen Tätigkeiten in beiden Gesellschaften unterschiedlicher Anforderungen bedürften. Das einheitliche Büro sei nicht ausschlaggebend, weil die Tätigkeit zum Großteil bei Kunden und Lieferanten erfolge. Eine wirtschaftliche Abhängigkeit der beiden Gesellschaften zueinander bestehe nicht, der Betonumsatz mit der anderen Gesellschaft betrage unter 10 % des Umsatzes. Die Kapital- und Anlagenausstattung etc. seien ebenso unterschiedlich. Die Geschäftsführung beschreibe zwar die gleiche Funktion, aber nicht die gleiche Tätigkeit.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Beschwerdeführer war im Beschwerdezeitraum Geschäftsführer von zwei GmbHs, deren Alleingesellschafter er war. Unstrittig hat er diese Tätigkeiten selbständig ausgeführt und war somit Unternehmer iSd UStG. Von einer der beiden GmbHs wurde ihm ein Pkw zur Verfügung gestellt, den er sowohl dienstlich als auch für seine privaten Zwecke verwenden konnte.

Zum ersten Streitpunkt der Pkw-Nutzung ergibt sich in rechtlicher Hinsicht folgendes: Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten (§ 4 Abs 1 UStG). Zum Entgelt gehört auch, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung freiwillig aufwendet, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten (§ 4 Abs 2 Z 1 UStG). Beim Tausch oder tauschähnlichen Umsatz gilt der Wert jedes Umsatzes als Entgelt für den anderen Umsatz (§ 4 Abs 6 UStG).

Erhält der leistende Unternehmer als Gegenleistung für seine Geschäftsführungstätigkeit neben einer Geldleistung zusätzlich die Möglichkeit, ein Kraftfahrzeug des Leistungsempfängers für eigene Zwecke zu nutzen, so liegt in dieser Nutzungsmöglichkeit ein Entgeltsbestandteil. Dass das Kraftfahrzeug ihm nicht aus dem Geschäftsführungsvertrag sondern aus der Gesellschafterstellung heraus überlassen worden wäre, wurde nicht behauptet. Auch der Bf ist ab Juli 2013 davon ausgegangen, dass der Nutzungsvorteil aus dem Pkw Entgeltsbestandteil ist und der Umsatzsteuerpflicht unterliegt.

Die gegenteiligen Vorbringen des Bf überzeugen nicht.

Es ist ohne Belang, ob die Anschaffung der Gegenstände, mit denen der Leistungsempfänger das Entgelt erbringt, beim Leistungsempfänger dem Vorsteuerabzug unterliegen (vgl. *Hirschler*, taxlex 2005, 359). Sachleistungen des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer (zB Beförderung von Dienstnehmern) sind als tauschähnliche Umsätze aufzufassen und daher vom Arbeitgeber der USt zu unterziehen (VwGH 11.1.1988, 85/15/0216) - obwohl die Gegenleistung nicht der Umsatzsteuer unterliegt. Gleiches muss daher gelten, wenn die Gegenleistung (unecht) von der USt befreit ist. Eine Verknüpfung der eigenen Umsatzsteuerpflicht des Leistenden mit dem Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers erfolgt nur bei Umsätzen nach § 6 Abs 1 Z 16 und 17 UStG (§ 6 Abs 2 UStG).

Für das Entstehen der Steuerschuld ist auch nicht bedeutend, ob eine Rechnung vorliegt, sondern lediglich das Ausführen der Lieferung oder sonstigen Leistung oder die Vereinnahmung des Entgelts (§ 19 Abs 2 UStG). Eine Rechnung zu erstellen ist vielmehr Ausfluss der Steuerpflicht.

Bei der Leistungsempfängerin ist auch kein Eigenverbrauch zu erblicken, überlässt sie dem Bf das Fahrzeug doch im Rahmen ihres Unternehmens einerseits, damit der Bf als organschaftlicher Vertreter Aufgaben für das Unternehmen der Leistungsempfängerin durchführen kann, andererseits als Entgelt für die an die Leistungsempfängerin im Rahmen ihres Unternehmens erbrachten Leistungen.

Weiters ist nicht ersichtlich, dass der Tausch nicht nachgewiesen worden wäre. Der Behauptung der belangten Behörde, der Bf dürfe das Fahrzeug der Leistungsempfängerin auch für private Zwecke nutzen, wurde vom Bf nicht entgegengetreten. Außerdem hat der Bf selbst ab Juli 2013 die Privatnutzung als Entgeltsbestandteil angesetzt und damit den Tauschcharakter bejaht.

Zur Höhe des Entgelts ist festzuhalten, dass selbstverständlich nur insoweit ein Vorteil beim Bf und damit ein Leistungsaustausch gegeben sein kann, als der Bf daraus einen Vorteil hat, indem er außerhalb des Unternehmens der Leistungsempfängerin und somit für eigene Zwecke den Pkw nutzen darf. Dabei wurde von den (Höchst-)Werten der Sachbezugsverordnung ausgegangen.

Die Werte der Sachbezugsverordnung sind nur für Vorteile heranzuziehen, die an Arbeitnehmer zugewendet werden, weil diese zu § 15 Abs 2 EStG ergangene Verordnung in § 4 nur die Privatnutzung des "arbeitgebereigenen" Kraftfahrzeuges regelt und demnach in § 4 Abs 1 auch nur die Privatnutzung der arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuge durch den "Arbeitnehmer" anspricht. Wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer sind keine Arbeitnehmer, daher gelten für sie die Werte der Sachbezugsverordnung nicht. Die entsprechenden Betriebseinnahmen sind vielmehr - beim Fehlen entsprechender Aufzeichnungen - nach den allgemeinen Grundsätzen des § 184 BAO zu schätzen (VwGH 22.12.2005, 2003/15/0063).

Da die belangte Behörde aber keinerlei Feststellungen über den Wert des Entgeltsbestandteils der Kfz-Nutzung und über den Umfang der Nutzung durch den Bf getroffen hat, wird davon ausgegangen, dass der vom Bf im zweiten Halbjahr 2013 angesetzte und von der belangten Behörde für die vorangegangenen Zeiträume übernommene Wert von 300 Euro monatlich den tatsächlichen Wertverhältnissen entspricht.

Zum zweiten Streitpunkt der Vorsteuerermittlung nach Durchschnittssätzen

ergibt sich in rechtlicher Hinsicht folgendes: Unstrittig steht die Möglichkeit der Vorsteuerpauschalierung betriebsbezogen zu, und auch die jährliche Umsatzgrenze ist betriebsbezogen zu betrachten (§ 14 Abs 1 UStG iVm § 17 Abs 2 Z 2 EStG).

Ob bei mehreren Tätigkeiten ein einheitlicher Betrieb oder mehrere Betriebe vorliegen, ist nach objektiven Grundsätzen zu beurteilen (Jakom/*Marschner*, EStG 2016, § 4 Rz 6). Nach der Rechtsprechung liegt „ein (einheitlicher) Betrieb vor, wenn die mehreren Betriebszweige nach der Verkehrsauffassung und nach den Betriebsverhältnissen als Teil eines Betriebes anzusehen sind; das trifft bei engem wirtschaftl, technischem oder organisatorischem Zusammenhang zu“. Dabei kommt es „auf das Ausmaß der objektiven organisatorischen, wirtschaftlichen und finanziellen Verflechtung zwischen den einzelnen Betrieben an“ (VwGH 22.11.95, 94/15/0154 zu einem einheitlichen Betrieb aus Werbeagentur und Unternehmensberatung). IdR genügt es, wenn ein einziges dieser Kriterien vorliegt (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (Loseblatt), 16. Lfg, § 4 Rz 28).

Die Ausführungen des Bf gehen schon deshalb ins Leere, weil sie fast ausschließlich die Unterschiedlichkeit der Betriebe betonen, die in den eigenen Rechtspersönlichkeiten darstellenden GmbHs existieren. Dass aber personenübergreifend kein einheitlicher Betrieb vorliegen kann, ist weder unklar noch verfahrensgegenständlich. Es verbleiben die Einwände, dass die kaufmännischen Tätigkeiten in beiden Gesellschaften unterschiedlicher Anforderungen bedürften und die Geschäftsführung zwar die gleiche Funktion, aber nicht die gleiche Tätigkeit beschreibe.

Der Bf ist Geschäftsführer zweier GmbHs, deren Alleingesellschafter er ist und die er von einem gemeinsamen Büro aus leitet. Dass bezogen auf die Führung eines Bauunternehmens und auf die Führung eines Betonerzeugungs- und -handelsunternehmens wesentlich unterschiedliche *kaufmännische* Fähigkeiten erforderlich wären, erscheint dem Verwaltungsgericht nicht plausibel. Die Tätigkeit des Bf erstreckt sich ja gerade nicht auf die Ausführung der einzelnen Tätigkeiten, sondern auf die - in ihren Anforderungen objektiv gleich gelagerte - Geschäftsführung in zwei Körperschaften. Wie der Bf selbst ausführt sind für die Branchenspezifika in den beiden Gesellschaften jeweils weitere Personen verantwortlich. Somit ist nicht nur die Funktion sondern auch die Tätigkeit eines Geschäftsführers in beiden Gesellschaften gleich.

Der Betrieb des Bf besteht in der Übernahme der Geschäftsführung von Kapitalgesellschaften als deren organschaftlicher Vertreter. Im Zuge dieses Betriebes wird er gegenüber zwei Kunden (zwei GmbHs) tätig. Damit sind auch die Umsätze aus beiden Geschäftsführungsverhältnissen zusammenzuzählen. Das führt dazu, dass der Bf mit seinem Betrieb die Umsatzgrenze für die Pauschalierung jährlich überschreitet. Die Pauschbeträge für den Vorsteuerabzug stehen ihm daher nicht zu. Tatsächliche Vorsteuern wurden vom Bf nicht geltend gemacht.

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. Das Erkenntnis bewegt sich im Rahmen der darin zitierten VwGH-Rechtsprechung.

Wien, am 23. März 2017

