

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache Bf, W, über die Beschwerde vom 20. Februar 2011 gegen die Abweisungsbescheide des FA Baden Mödling vom 20. Jänner 2011 betreffend die Aufhebung der Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2007 und des Haftungsbescheides für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2005 bis 2007 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die Bf (im Folgenden kurz Beschwerdeführerin = Bf) wurde im Jahr 1999 unter einem anderen Namen gegründet und weist als Betriebsgegenstand u.a. die Unternehmensberatung in den Bereichen der Kommunikations- und Informationstechnologie aus. Ab Herbst 2003 ist Herr A alleiniger Gesellschafter sowie alleiniger Geschäftsführer der Bf.

Im Zuge einer bei der Bf stattgefundenen, die Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer für die Jahre 2005 bis 2007 betreffenden Betriebsprüfung wurden u.a. folgende Feststellungen getroffen:

Tz. 1: Außerbetriebliche KFZ-Kosten für die Jahre 2005 bis 2007 i.H.v. € 5.810,14, € 7.240,73 und € 3.370,13,

Tz. 2: Kürzung außerbetrieblicher Versicherung für den Prüfungszeitraum i.H.v. € 431,79, € 447,44 und € 415,80,

Tz. 3: Kürzung von Repräsentationskosten, da am Konto Werbeaufwand nichtabzugsfähige Repräsentationskosten erfasst waren, für den Prüfungszeitraum i.H.v. € 1.073,15, € 646,75 und € 168,62,

Tz. 4: Geschäftsanbahnungsspesen. Die am Konto Geschäftsanbahnungsspesen erfassten Beträge waren in Ermangelung einer entsprechenden Dokumentation für den Prüfungszeitraum um € 379,17, € 592,45 und € 339,18 zu kürzen,

Tz. 5: Kürzung Fachliteratur. Am Konto Fachliteratur gebuchte Beträge betrafen keine Fachliteratur und waren daher für den Prüfungszeitraum um € 49,00, € 90,68 und € 98,45 zu kürzen,

Tz. 6: Kürzung außerbetrieblicher Telefonkosten. Die Telefonkosten waren für eine Nummer dem außerbetrieblichen Bereich zugeordnet und waren somit für den Prüfungszeitraum € 498,52, € 350,40 und € 241,37 auszuscheiden,

Tz. 7: Am Verbindlichkeitskonto R.P. scheint eine offene Verbindlichkeit resultierend aus dem Kalenderjahr 2006 in Höhe von € 15.442,23 unberichtet auf. Diese Verbindlichkeit resultiert aus einer vom Leistungsempfänger nicht anerkannten Leistung. Aus diesem Grunde ist eine Bezahlung dieser Leistung an Frau P. auch nicht mehr vorgesehen. Die Verbindlichkeit ist daher in Form eines a.o. Ertrages aufzulösen.

Tz. 8: Noch nicht fakturierte Leistungen. Die noch nicht fakturierten Leistungen 2007 wurden mit € 8.137,50 festgestellt und waren bisher noch nicht berücksichtigt.

Bei der Umsatzsteuer wurde der steuerbare Umsatz aus dem Titel der Tz. 7 die Besteuerungsgrundlagen um € 15.442,23 erhöht und dem 20%igen Normalsteuersatz zugeordnet, die Vorsteuern wurden entsprechend den Feststellungen in den Tz. 1,3,4,5 und 6 vermindert.

Die Einkunftsquelle Unternehmensberatung wurde entsprechend den o.a. Feststellungen im Prüfungszeitraum mit € 145.947,95, € 49.424,27 und € 75.089,98 berechnet.

Aufgrund der oben in Tz. 1,2,5 und 6 privaten Nutzungen wurden diese in dem unten angeführten Ausmaß als verdeckte Ausschüttungen erfasst und der Kapitalertragsteuer unterzogen, die von der GmbH getragen und somit mit 33,33% berechnet wurde.

Solcherart wurde die Kapitalertragsteuer für den Prüfungszeitraum mit € 2.685,08, € 2.207,14 und € 1.616,07 berechnet.

Mit Bescheiden jeweils vom 18. November 2009 nahm das Finanzamt die Verfahren zur Umsatz- und Körperschaftsteuer wieder auf und setzte für die Prüfungsjahre 2005 bis 2007 die Umsatzsteuer mit € 38.442,14, € 18.824,07 und mit € 22.210,52, die Körperschaftsteuer mit € 36.486,99, € 12.356,07 und € 18.772,50 sowie die Kapitalertragsteuer für den Prüfungszeitraum mit € 2.685,08, € 2.207,14 und € 1.616,07 fest.

Diese Bescheide erwuchsen in Rechtskraft.

Mit Schriftsatz vom 24. November 2010 stellte die Bf. einen Antrag auf Bescheidaufhebung der o.a. Bescheide und begründet diesen mit dem Umstand, dass die Feststellungen der Betriebsprüfung großteils in klarem Widerspruch zu den Körperschaftsteuerrichtlinien stünden, woraus folge, dass die auf den Feststellungen der Außenprüfung basierenden Bescheide sich im Spruch als nicht richtig erweisen würden und daher gemäß § 299 BAO aufzuheben wären.

Hinsichtlich der in der Tz. 1 dargestellten Kürzung „allgemeiner Aufwand für privaten Pajero GL, Kürzung Leasing privaten Pajero und PA Mitsubishi L 200“ führte die Bf. aus, dass es vielmehr richtig wäre, dass diese PKW sowohl betrieblich als auch privat genutzt worden wären. Die rechtliche Würdigung dieser Privatanteile wäre von der Betriebsprüfung jedoch im Widerspruch zu den Körperschaftsteuerrichtlinien erfolgt, da übersehen worden wäre, dass im Sinne der Rz. 823 zu prüfen gewesen wäre, ob die Gesamtausstattung des Geschäftsführers unangemessen wäre.

Da der Geschäftsführungsbezug von Herrn Nowotny in den Jahren 2005 bis 2007 lediglich jeweils € 2.500,00 pro Monat betragen hätte, wäre keinesfalls von einer Unangemessenheit dieser Gesamtausstattung auszugehen. Der Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung durch die Betriebsprüfung wäre daher zu Unrecht erfolgt.

Hinsichtlich der Tz. 2 führte die Bf. aus, dass durch die Betriebsprüfung der aliquote Teil der Haushaltsversicherung nicht als betrieblicher Aufwand anerkannt worden wäre. Eine nähere Begründung für diese Nichtanerkennung wäre dem Betriebsprüfungsbericht nicht zu entnehmen. Faktum wäre, dass die Bf. ihren Firmensitz sowie den Ort der Geschäftsleitung im Privathaus des Geschäftsführers hätte und Gebäudeteile betrieblich verwendet würden. Vom Geschäftsführer würden nun Teile der Hausbetriebskosten (Energie, Versicherungen) als betrieblicher Aufwand in der Bf. verbucht. Darin wäre grundsätzlich kein unüblicher Vorgang zu erblicken, die Vorgangsweise der BP erscheine vielmehr schon deswegen nicht konsequent, da Aufwendungen für Strom und Gas nicht ausgeschieden worden wären und daher offenbar nicht einmal seitens der BP von einem nicht abzugängigen Arbeitszimmer im Sinn des § 20 Z. 2 lit.d ausgegangen worden wäre.

Bei den Positionen Tz. 3 und 4 würde es sich um Bewirtungs- und Repräsentationsaufwendungen handeln, die von der Betriebsprüfung aus formalen Gründen (fehlende Dokumentation) nicht zum Abzug zugelassen worden wären. Auch bei diesen Positionen wäre seitens der Betriebsprüfung im Widerspruch zu den Körperschaftsteuerrichtlinien eine verdeckte Gewinnausschüttung angenommen worden.

Die Position Tz. 6 würde private Telefonkosten des Geschäftsführers betreffen, wofür die gleiche Argumentation wie unter Tz. 1 gelten würde, da die Gesamtausstattung des Geschäftsführers immer noch angemessen wäre.

Hinsichtlich der Kapitalertragsteuer wäre auch wesentlich, dass die Betriebsprüfung die Kapitalertragsteuer für die von ihr behaupteten verdeckten Gewinnausschüttungen mit 33,33% und nicht wie üblich lediglich mit 25% angesetzt hätte. Ohne die Bf. überhaupt zu befragen, ob die KESt von der Gesellschaft oder vom Gesellschafter getragen würde, wäre diese, wie aus Tz. 9 des BP-Berichtes hervorgeht, davon ausgegangen, dass die Kapitalertragsteuer von der Gesellschaft getragen würde. Auch hier hätte das Finanzamt im Widerspruch zu den Körperschaftsteuerrichtlinien schon am 20. November 2009 mittels Haftungsbescheid die Kapitalertragsteuer in Höhe von 33,33% festgesetzt und nicht die Rechtsmittelfrist für die Körperschaftsteuerbescheide 2005 bis 2007 somit der 18. Dezember 2009 abgewartet.

Aus diesem Vorbringen würde sich daher ergeben, dass die Bescheide 2005 bis 2007 hinsichtlich der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung betreffend KFZ-Nutzung, Firmentelefon, Haushaltsversicherung, sowie hinsichtlich des Kapitalertragsteuerprozentsatzes im Spruch als nicht richtig wären und würde daher beantragt, diese Bescheide gemäß § 299 BAO wie folgt abzuändern:

Für die Jahre 2005 bis 2007 wäre hinsichtlich der Tz. 1-4 sowie Tz. 6 des Betriebsprüfungsberichtes nicht von einer verdeckten Gewinnausschüttung auszugehen und die dadurch erfolgten Nachbelastungen an Körperschaft-, Umsatz- und Kapitalertragsteuer zu korrigieren.

Mit Abweisungsbescheiden vom 20. Jänner 2011 je Abgabe und Jahr wies das Finanzamt den Antrag ab und führte hierzu begründend aus, dass die für den Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO erforderliche Rechtswidrigkeit des Bescheides sich auf den Widerspruch des Bescheides gegenüber den Körperschaftsteuerrichtlinien stützen würde. Die Körperschaftsteuerrichtlinien wären ein Auslegungsbehelf zum Körperschaftsteuergesetz, nicht aber eine vom Finanzamt zwingend zu beachtende Dienstanweisung. Dem Abgabepflichtigen käme demgemäß ein Rechtsanspruch auf Beachtung der Körperschaftsteuerrichtlinien durch das Finanzamt nicht zu. Mangels Normcharakters der Körperschaftsteuerrichtlinien stelle deren Nichtbeachtung durch das Finanzamt allein keine Unrichtigkeit des Bescheides im Sinn des § 299 BAO dar und führe daher nicht zur Bescheidaufhebung.

Gegen diese Bescheide erhob die Bf. mit Schriftsatz vom 20. Februar 2011 das Rechtsmittel der Berufung und führte nach kurzer Schilderung des bisherigen Verfahrensganges begründend aus, dass es zwar richtig wäre, das mangels Normcharakters der Körperschaftsteuerrichtlinien kein Rechtsanspruch auf Beachtung dieser Richtlinien durch die Finanzbehörde bestehe. Die Behörde würde bei ihrer Argumentation allerdings übersehen, dass die Unrichtigkeit der Bescheide im Sinne des § 299 nicht durch die Nichtbeachtung der Körperschaftsteuerrichtlinien entstanden wäre, sondern durch die unrichtige Interpretation des Körperschaftsteuergesetzes. Die Betriebsprüfung und in der Folge das Finanzamt hätten verschiedene Aufwendungen als verdeckte Gewinnausschüttungen qualifiziert, diesen Aufwendungen die steuerliche Abzugsfähigkeit verwehrt und darüber hinaus als verdeckte Gewinnausschüttung einer Kapitalertragsbesteuerung unterzogen. Die Bf. hätte in weiterer Folge aufgezeigt, dass diese Interpretation des Körperschaftsteuergesetzes unrichtig wäre und als Argumentation dafür die Körperschaftsteuerrichtlinien angeführt. Diese würden einen Auslegungsbehelf des Finanzministeriums zur Interpretation des Körperschaftsteuergesetzes darstellen und würden in der Verwaltungspraxis sowohl von den Steuerpflichtigen als auch von den Finanzbehörden angewandt. Das Finanzamt hätte nunmehr erklärt, an diese Richtlinien nicht gebunden zu sein und hätte explizit festgestellt, diese Richtlinien im konkreten Fall auch „nicht beachtet“ zu haben.

In der Sache selbst hätte das Finanzamt keine Erklärung abgegeben bzw. Argumente angeführt, warum eine Unrichtigkeit im Sinne des § 299 nicht gegeben sein sollte,

obwohl die Körperschaftsteuerrichtlinien nicht beachtet worden wären. Die Antragstellerin hätte schlüssig dargelegt, dass keine verdeckten Gewinnausschüttungen vorgelegen wären und sich diese Rechtsmeinung mit den Körperschaftsteuerrichtlinien decken würde. Das Finanzamt würde lediglich vorbringen, an diese Körperschaftsteuerrichtlinien nicht gebunden zu sein, ohne jedoch zu erklären, warum trotz Nichtbeachtung der Körperschaftsteuerrichtlinien keine Unrichtigkeit der Bescheide im Sinn des § 299 BAO vorliegen sollte.

Die Bf. stellte die Anträge, der Berufung gegen die o.a. Abweisungsbescheide statzugeben, dem Antrag vom 24. November 2010 auf Aufhebung der angeführten Bescheide gemäß § 299 BAO statzugeben und beantragte für den Fall einer Befassung des UFS als Rechtsmittelbehörde gemäß § 284 BAO die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Schriftsatz vom 18. Jänner 2011 erstattete das Finanzamt eine Stellungnahme zum Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO: Allgemein führte der Betriebsprüfer aus, dass die Betriebsprüfung bei der Bf. den Zeitraum 2005 bis 2007 umfasste und beim damaligen steuerlichen Vertreter in Korneuburg durchgeführt und nach eingehender Besprechung mit Niederschrift vom 16.11.2009 abgeschlossen worden wäre. Der Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO wäre vom neuen steuerlichen Vertreter des Abgabepflichtigen eingebracht worden und würde sich primär gegen die im Betriebsprüfungsbericht erfassten verdeckten Gewinnausschüttungen richten. Nach einer Ausführung zur verdeckten Gewinnausschüttung führte der Betriebsprüfer zu Punkt 2 iVm Tz. 1 des Antrages aus, dass der 100%ige Gesellschafter und Geschäftsführer des gegenständlichen Unternehmens Herr A wäre. Im KFZ-Aufwand wären die Kosten von zwei KFZ (zweimal Mitsubishi) enthalten, wobei für keines der Fahrzeuge ein Fahrtenbuch geführt worden wäre. Im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens wären keine Gründe vorgebracht worden, woraus eine betriebliche Notwendigkeit für das Vorhandensein zweier betrieblicher Fahrzeuge erkennbar gewesen wäre. Beide KFZ der Marke Mitsubishi wären im Kalenderjahr 2003 angeschafft worden. Hinsichtlich der Nutzung wäre es als schlüssig angesehen worden, dass eines der KFZ von der Gattin des Gesellschafter-Geschäftsführers genutzt worden wäre, welche nicht im Unternehmen beschäftigt gewesen wäre.

Bezüglich der Argumentation „angemessene Gesamtausstattung“ würde entgegengehalten, dass im Verlauf der Prüfung keine Unterlagen über Vereinbarungen hinsichtlich Zusatzvergütungen (hier: PKW-Nutzung) vorgelegt worden wären, bzw. etwaige erforderliche Beschlüsse im Rahmen einer Generalversammlung darüber. Weiters wären geldwerte Vorteile beim Gesellschafter/Geschäftsführer in dessen Einkommensteuererklärung zu berücksichtigen gewesen – hier wären jedoch lediglich die Geschäftsführerbezüge erklärt worden (siehe Steuernummer des Gesellschafter-Geschäftsführers).

Die Kosten des privaten KFZ Mitsubishi wären daher jedenfalls zu kürzen und als verdeckte Ausschüttung zu werten. Bezüglich des Privatanteils des zweiten Mitsubishi

würde mangels Hinzurechnung bei der Einkommensteuererklärung des Gesellschafter-Geschäftsführers nach Meinung der Betriebsprüfung ebenfalls eine verdeckte Ausschüttung vorliegen.

Die Kürzung unter Tz. 2 würde den Anteil der Versicherungsprämien betreffen, welche nicht dem betrieblichen Bereich zuzuordnen gewesen wäre. Auch diese Feststellung wäre nach eingehender Absprache mit dem Steuerberater getroffen worden. Beim ausgeschiedenen Betrag hätte es sich um den Anteil der privaten Haushaltsversicherung (Teile der Betriebs- und Geschäftsausstattung wären im Versicherungsumfang nicht enthalten – siehe Polizze) weiters um die Prämien für die auf den Gesellschafter-Geschäftsführer lautende Kreditrisikoversicherungen sowie den privaten Anteil der Eigenheimversicherung gehandelt. Der Anmerkung im Wiederaufnahmsverfahren über die Inkonsistenz der Vorgangsweise bei der Kürzung privater Anteile, weil bei Strom und Gas keine Kürzungen vorgenommen worden wären, wäre insofern nicht zu erfolgen, da hier offensichtlich lediglich der Anteil für den betrieblichen Bereich geltend gemacht worden wäre – siehe hierzu die Höhe des Gesamtaufwandes (in allen drei Jahren rund € 2.500,00).

Bei der Kürzung entsprechend Tz. 3-4 würde es sich um nicht abzugsfähige Repräsentations- und Bewirtungskosten handeln, die jedoch nicht als verdeckte Gewinnausschüttung gewertet worden wären.

Auch hinsichtlich der Tz. 6 würden hier, wie in der Stellungnahme bereits unter Tz. 2 ausgeführt, die Grundlagen bzw. Voraussetzungen zur Gewährung von privaten Ausgaben des Geschäftsführers als Betriebsausgaben des Unternehmens fehlen.

Hinsichtlich der Kapitalertragsteuer führte der Betriebsprüfer aus, dass diese bei bereits realisierter verdeckter Ausschüttung in der Regel mit 33,33% angenommen würde. Auf Antrag könne der KESt-Satz auf 25% reduziert werden, wenn die Kapitalertragsteuer vom Gesellschafter getragen würde. Dann wäre in der Bilanz die KESt-Forderung gegenüber dem Gesellschafter zu aktivieren, wobei diese dann innerhalb ca. eines Monates auch vom Gesellschafter zu begleichen wäre. Ein diesbezüglicher Antrag wäre im Rahmen der Schlussbesprechung nicht gestellt worden, wonach die Kapitalertragsteuer mit 33,33% vorzuschreiben gewesen wäre.

Gleichzeitig mit der Ladung zur mündlichen Verhandlung am 7.11.2016 am Bundesfinanzgericht wurde der Bf. die Stellungnahme des Finanzamtes vom 18. Jänner 2011 zur Kenntnisnahme übermittelt. Darauf replizierend führte die Bf. mit vorbereitenden Schriftsatz vom 25.10.2016 im Wesentlichen aus, dass sich die Judikatur des VwGH und des BFG zur Frage des Vorliegens einer verdeckten Gewinnausschüttung in Zusammenhang mit der Gesamtausstattung eines Geschäftsführers in den letzten Jahren gefestigt hätte. Demnach läge eine verdeckte Gewinnausschüttung erst (und nur dann) vor, wenn die „Gesamtausstattung“ des Geschäftsführers unangemessen wäre(zB VwGH 28.11.2013, 2009/13/0141, BFG 10.6.2014, RV/5101368/2010).

Unrichtig wäre die Rechtsmeinung des Finanzamtes, Teile der Gesamtausstattung wären nur als solche anzuerkennen, wenn es dazu schriftliche Vereinbarungen zwischen dem Geschäftsführer und der GmbH gäbe. Gemäß dem o.a. VwGH-Judikat käme es gerade nicht auf formelle Vereinbarungen, sondern in erster Linie auf die Angemessenheit der „Gesamtausstattung“ an.

Auch die teilweise Verwendung des zweiten PKWs für private Zwecke durch den Geschäftsführer der Beschwerdeführerin würde keine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen, da in einem ähnlich gelagerten Fall das BFG ausgeführt hätte, dass die konkrete Verwendung durch denjenigen, dem eine Wohnung oder ein sonstiges Wirtschaftsgut (zB ein PKW) zur Verfügung gestellt werde, für die Beurteilung, ob sie in die Angemessenheitsprüfung der Gesamtausstattung seiner für bestimmte Arbeitsleistungen gewährten Entlohnung mit einzubeziehen ist, keine Bedeutung hätte.

Daraus wäre abzuleiten, dass sich die Angemessenheit einer Entlohnung auch auf Elemente dieser Vergütung beziehe, die keinen betrieblichen Konnex aufweisen würden. (BFG 10.6.2014, RV/5101368/2010).

Hinsichtlich des Vorsteuerabzuges für die PKWs wäre ebenfalls auf das BFG Urteil 10.6.2014, RV/5101368/2010 zu verweisen. Demnach wäre von einer unternehmerischen Tätigkeit auszugehen, wenn die Gegenleistung (hier die Gesamtausstattung) des Geschäftsführers insgesamt angemessen wäre.

Hinsichtlich der außerbetrieblichen Teile der Versicherungen sowie der Telefonkosten würde sich die gleiche Argumentationslinie ergeben, dass diese Aufwendungen in die Gesamtausstattung des Geschäftsführers einzubeziehen wären und daher ebenfalls keine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen könnten.

Hinsichtlich der hinzugerechneten Repräsentationskosten würde die Beschwerde zurückgezogen, da hier tatsächlich keine Behandlung als verdeckte Gewinnausschüttung erfolgt wäre.

Im Rahmen der am 7.11.2016 am Bundesfinanzgericht auf Antrag der Bf. stattgefundenen mündlichen Verhandlung führte nach Vortrag der Beschwerdesache durch den Richter die Beschwerdeführerin (Bf.) bzw. deren steuerlicher Vertreter zunächst aus wie in den bisherigen Schriftsätze im Rechtsmittelverfahren und ergänzte zur Gesamtausstattung des Geschäftsführers, dass die der Kapitalertragsteuer unterzogenen Beträge jedenfalls in einem Kollektivvertrag für Geschäftsführer in der höchsten Stufe € 3.840,00 betragen würden. Eine gesonderte Vereinbarung für einen Mehrbezug wäre nach der Judikatur nicht erforderlich und verwies auf die Judikate im vorbereitenden Schriftsatz. Bezüglich der beiden KFZ gab die Bf. an, dass beide geleast gewesen wären.

Der Vertreter des Finanzamtes führte aus, dass der Geschäftsführer als 100%iger Gesellschafter in seiner GmbH nicht angestellt und solcherart das bekanntgegebene Judikat, das sich auf den angestellten Sohn beziehe, hier nicht anwendbar wäre.

Der steuerliche Vertreter der Bf. führte aus, dass das Finanzamt keine Höhe der Gesamtausstattung des Gesellschafter-Geschäftsführers genannt hätte, worauf der Vertreter des Finanzamtes erwiderte, dass entscheidend für einen Geschäftsführerbezug

die Transparenz wäre und es nicht im Belieben des Geschäftsführers liege, sich Beträge der Gesellschaft anzueignen.

Der steuerliche Vertreter der Bf. führte aus, dass hier ein Sachbezug anzusetzen wäre (Sachbezugsverordnung) und übergab eine Kopie eines Kollektivvertrages aus dem Jahr 2007 sowie eine Kopie einer Versicherungsdeckungszusage.

Der Geschäftsführer der Bf. gab an, dass er beispielsweise zu einem Termin nach Gröbming mit einem der beiden Fahrzeuge gefahren wäre und solcherart pro Jahr ca. 35 000 bis 40 000 Kilometer zustande gekommen wären. Davon wären monatlich ca. 2500 Kilometer für Fahrten zur Firma notwendig gewesen.

Der Richter stellte fest, dass die von der Betriebsprüfung anerkannten KFZ-Aufwendungen der 3 Beschwerdejahre € 44.871,00 betragen hätten und verkündete den Beschluss, dass die Entscheidung gem. § 277 Abs.4 BAO der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibe.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall steht zwischen den Verfahrensparteien in Streit, ob die in Folge der bei der Bf stattgefundenen Betriebsprüfung erlassenen Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer und Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2005 bis 2007, die den dort getroffenen Feststellungen folgten, gemäß § 299 BAO aufzuheben sind oder nicht.

Das Bundesfinanzgericht geht von folgendem Sachverhalt aus:

Die von der Betriebsprüfung. getroffenen Feststellungen, d.s.

Tz. 1: Außerbetriebliche KFZ-Kosten für die Jahre 2005 bis 2007 i.H.v. € 5.810,14,

€ 7.240,73 und € 3.370,13,

Tz. 2: Kürzung außerbetrieblicher Versicherung für den Prüfungszeitraum i.H.v. € 431,79, € 447,44 und € 415,80,

Tz. 3: Kürzung von Repräsentationskosten, da am Konto Werbeaufwand nichtabzugsfähige Repräsentationskosten erfasst waren,für den Prüfungszeitraum i.H.v. € 1.073,15, € 646,75 und € 168,62,

Tz. 4: Geschäftsanbahnungsspesen. Die am Konto Geschäftsanbahnungsspesen erfassten Beträge waren in Ermangelung einer entsprechenden Dokumentation für den Prüfungszeitraum um € 379,17, € 592,45 und € 339,18 zu kürzen,

Tz. 5: Kürzung Fachliteratur. Am Konto Fachliteratur gebuchte Beträge betrafen keine Fachliteratur und waren daher für den Prüfungszeitraum um€ 49,00, € 90,68 und € 98,45, und

Tz. 6: Kürzung außerbetrieblicher Telefonkosten. Die Telefonkosten waren für eine Nummer dem außerbetrieblichen Bereich zugeordnet und waren somit für den Prüfungszeitraum€ 498,52, € 350,40 und € 241,37 auszuscheiden, sind während des finanzamtlichen Verfahrens dem Grunde nach unbekämpft geblieben, sodass die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer und Haftung für

Kapitalertragsteuer vom 18. November 2009 in Rechtskraft erwachsen. In dem nach eingetretener Rechtskraft der Bescheide gestellten Antrag auf deren Aufhebung gemäß § 299 BAO machte die Bf im Wesentlichen geltend, dass die festgestellten Beträge in den o.a. Tz. in einer angemessenen Gesamtausstattung des Gesellschafter-Geschäftsführers Deckung finden würde. Diese Sichtweise würde auch in den Körperschaftsteuerrichtlinien vertreten, wohingegen das Finanzamt das Körperschaftsteuergesetz unrichtig interpretiert hätte. Die Bf hat den Feststellungen der Betriebsprüfung selbst nicht widersprochen, allerdings durch ihre nunmehrige steuerliche Vertretung ihre rechtliche Sichtweise der damaligen Feststellungen geändert.

Aus dem Rechenwerk der Bf. ist ersichtlich, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer im Streitzeitraum als Gehalt je € 30.000,-- bezogen hat und das Einkommen der Bf. in diesen Jahren lt. den bekämpften Körperschaftsteuerbescheiden € 145.947,95, € 49.424,27 und € 75.089,98 betrug.

Aus den Akten geht hervor, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer in seiner Einkommensteuer den vertraglich vereinbarten Lohn der Besteuerung unterzieht, den von ihm nunmehr geltend gemachten Differenzbetrag zu einer nach seiner Meinung „angemessenen Gesamtausstattung“ des Geschäftsführers dort jedoch nicht offenlegt. Laut seinem Vorbringen wären dies jedenfalls in einem Kollektivvertrag für Geschäftsführer in der höchsten Stufe € 3.840,00.

Gemäß § 299 Abs. 1 BAOidF BGBI. I Nr. 14/2013 kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides und die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt, zu enthalten. Nach Abs. 2 dieser Norm ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

Aufhebungsmaßnahmen nach § 299 Abs. 1 BAO sind also auch dann möglich, wenn entscheidungswesentliche Tatsachen oder Beweismittel nicht berücksichtigt wurden und zwar auch dann, wenn die Nichtberücksichtigung auf mangelnde Kenntnis der Abgabenbehörde (zB. als Folge mangelnder Offenlegung durch die Partei) zurückzuführen ist.

Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht (vglVwGH 24.6.2010, 2010/15/0059; Ritz, BAO³, § 299 Tz 13).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seiner Entscheidung vom 28. Jänner 2003, 2002/14/0139 dargetan, dass Erlässe aber auch Richtlinien des BMF dem Steuerpflichtigen keine Rechte einräumen. Richtlinien erklären sich (ihrem klaren Wortlaut nach) als unverbindlich (sonst wären es ja Verordnungen); sie sind also nur Ratschläge an das Finanzamt. Das Finanzamt mag Ratschläge bei seiner Entscheidung mitbedenken, die Bescheide erlässt es ausschließlich auf Grund des Gesetzes (Recht der Wirtschaft, 2003, 227 f).

In diesem Zusammenhang ist auch auf den Beschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 26. November 1996, V 46/95 zu verweisen, worin zum Ausdruck gebracht wird, dass in den vom Gerichtshof konkret zu beurteilenden Richtlinien, wie sich aus deren Einleitungssatz ergebe, bloß die Rechtsauffassung des BMF mitgeteilt werde; derartigen Erledigungen komme normative Bedeutung nicht zu. Diese Aussage hat auch Gültigkeit für die seitens der Bf. ins Treffen geführten Körperschaftsteuerrichtlinien, werden diese doch im Einleitungssatz nur als Auslegungsbehelf bezeichnet, woraus eine rechtliche Bindung der Abgabenbehörden an diese Richtlinien nicht erkennbar ist.

Dem weiteren Einwand, dass das Körperschaftsteuergesetz durch die belangte Behörde unrichtig ausgelegt worden wäre kommt insoferne Bedeutung zu, als die durch die Betriebsprüfung (in Tz.1, 2, 5, 6) festgestellten Privataufwendungen nunmehr von der Bf als Gehaltsbestandteil des Gesellschafter-Geschäftsführers gesehen wird, vom Finanzamt hingegen als verdeckte Gewinnausschüttung iSd § 8 Abs.2 KStG.

Durch § 7 Abs. 2 KStG 1988 wurden u.a. die einkommensteuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung in den Bereich der Körperschaftsteuer übernommen. Daraus folgt, dass die Betriebsvermögenseigenschaft von Wirtschaftsgütern bei Körperschaftsteuersubjekten nach den gleichen Grundsätzen zu beurteilen sind wie bei Einkommensteuersubjekten. Ein Wirtschaftsgut, das objektiv erkennbar privaten (bzw. gesellschaftsrechtlichen) Zwecken dient oder objektiv erkennbar für solche Zwecke bestimmt ist, stellt notwendiges Privatvermögen dar. Solche Wirtschaftsgüter könnten nicht zum gewillkürten Betriebsvermögen werden, sodass die damit zusammenhängenden Aufwendungen nicht zu Betriebsausgaben führen.

§ 12 Abs 1 KStG ist als Erweiterung des § 20 Abs 1 EStG anzusehen. § 12 KStG ergänzt den Katalog der nichtabzugsfähigen Aufwendungen und Ausgaben des EStG und adaptiert ihn für Zwecke des KStG. Die Rechtsprechung und das zu den relevanten Bestimmungen des § 20 EStG ergangene Schrifttum ist, soweit für Körperschaften anwendbar, auch im Anwendungsbereich des § 12 Abs 1 KStG bedeutsam (Plansky in Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 12 Tz 7).

§ 8 Abs. 2 KStG 1988 normiert unter anderem die Nichtabzugsfähigkeit von verdeckten Ausschüttungen bei der Einkommensermittlung. Verdeckte (Gewinn)Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern oder diesen nahestehenden Personen aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder sonstigen offenen Gewinnverteilung unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde (VwGH 19.4.2007, 2005/15/0020 ; VwGH 17.10.2007, 2006/13/0069 ; VwGH 19.3.2013, 2009/15/0215).

Solche Ausschüttungen können das Einkommen der Körperschaft in zwei Formen mindern, einerseits als direkte verdeckte Ausschüttung wegen überhöhter (scheinbarer) Ausgaben oder als indirekte verdeckte Ausschüttung wegen zu geringer (fehlender)

Einnahmen. Die erste Form führt zu einer Aufwandskürzung, die zweite zu einer Einnahmenerhöhung. War bereits der Kauf nicht betrieblich veranlasst, wie dies beim Erwerb von Privatgegenständen des Anteilseigners der Fall ist, so ist schon dieser Vorgang nicht betrieblich veranlasst und stellt der damit verbundene Aufwand eine verdeckte Ausschüttung dar (siehe hiezu Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer – KStG 1988, § 8 Rz 191ff).

In seinem Erkenntnis vom 19. März 2013, 2009/15/0215, (VwGH 19.3.2013, 2009/15/0215) hielt der Verwaltungsgerichtshof unter Bezugnahme auf seine bisherige Rechtsprechung fest, dass die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Anteilsinhabern als betriebliche Vorgänge voraussetze, dass diese unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen stünden.

Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern fänden nur dann steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kämen, einen klaren und eindeutigen Inhalt hätten und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Die in den Streitjahren von der Betriebsprüfung nicht anerkannten Ausgaben i.H. von € 9.754,49, € 10.558,16 und € 5.438,18 sowie davon die der Kapitalertragsteuer unterzogenen verdeckten Ausschüttungen von € 8.056,06, € 6.622,08 und € 4.848,69 sind in den Streitjahren in unterschiedlicher Höhe angefallen. Die Bf. hat lt. den o.a. Bescheiden an Einkommen € 145.947,95, € 49.424,27 und € 75.089,98 erwirtschaftet und lt. den Jahresabschlüssen der Streitjahre jeweils € 30.000,-- als Aufwand für den Geschäftsführer ausgewiesen.

Diese Umstände waren der Behörde bereits bei Bescheiderlassung bekannt. Die geltend gemachten zusätzlichen Gehaltsbestandteile können vom Gericht nicht als Teil einer angemessenen Entlohnung erkannt werden, da der Gesellschafter-Geschäftsführer in den Streitjahren unabhängig vom Einkommen der Bf eine Entlohnung von jeweils € 30.000,-- erhielt und wird dies als fixer Gehalt, der unabhängig vom Erfolg seiner Tätigkeit bezahlt wird angesehen. Eine im Streitzeitraum getroffene dieser Vereinbarung entgegenstehende schriftliche oder mündliche Abänderung wurde nicht festgestellt oder behauptet und ist daher für das Bundesfinanzgericht nicht nachvollziehbar.

Gestützt wird diese Sichtweise im Übrigen durch den Umstand, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer diese von der Betriebsprüfung festgestellten von der Bf für ihren Gesellschafter-Geschäftsführer getätigten Privatausgaben in seinen Einkommensteuererklärungen unberücksichtigt gelassen hat und er damit selbst diese in den Streitjahren nicht als Gehaltsbestandteil gesehen hat.

Zum Einwand des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung, dass der Kollektivvertrag für Geschäftsführer ein Gehalt in der höchsten Stufe € 3.840,00 vorsehen würde, ist festzustellen, dass ein Gehalt in dieser Höhe für eine Tätigkeit bei Unternehmen mit Millionenumsätzen und entsprechenden Gewinnen zu rechtfertigen wäre, nicht jedoch

bei Umsätzen in niedrigen sechsstelligen und Einkommen in fünfstelligen Bereichen. Solcherart kann die Bf bei gegebener Sachlage für ihre Argumentation nichts gewinnen.

Zum weiteren Beschwerdegrund der Versteuerung der verdeckten Gewinnausschüttung mit 33,33% und nicht mit 25% wird festgestellt, dass es der Bf im Rahmen der Betriebsprüfung oblegen wäre, einen Antrag zum Tragen der Kapitalertragsteuer durch den Gesellschafter-Geschäftsführer zu stellen und diese innerhalb ca. eines Monats zu begleichen.

Beides hat die Bf bzw. ihr Gesellschafter-Geschäftsführer unterlassen und sich mit dieser Argumentation bis zum Aufhebungsantrag Zeit gelassen. Aus der zeitlichen Abfolge ist daher für das Bundesfinanzgericht unzweifelhaft erschließbar, dass das Tragen der Kapitalertragsteuer durch den Gesellschafter-Geschäftsführer bis zum Einbringen des Aufhebungsantrages gem. § 299 BAO vom 24. November 2010 (Bescheide vom 18. November 2009) nicht gewollt war und die aktuelle Begründung unter Berücksichtigung der Faktenlage verspätet ist.

Der von der Bf im vorbereitenden Schriftssatz vom 25. 10. 2016 zum Vergleich herangezogene Entscheidung des BFG vom 10.6.2014, RV/5101368/2010 kommt in diesem Zusammenhang insoferne keine Bedeutung zu, als es sich bei der oa. Entscheidung um eine Mietwohnung des Sohnes des Gesellschafter-Geschäftsführer-Ehepaars handelte, andererseits es sich dort um eine monatlich feststehende Zuzahlung handelte, währenddessen es sich im gegenständlichen Fall um variable Vorteile aus Aufwendungen für Mobilien handelte und der Begünstigte der Geschäftsführer-Gesellschafter selbst ist.

Dem Finanzamt kann daher nicht entgegengetreten werden, wenn es bei der vorliegenden Sach- und Rechtslage die Voraussetzungen des § 299 Abs. 1 BAO als nicht gegeben erachtet hat und den vorliegenden Antrag abwies. Sohin 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. Das Verfahren hat ergeben, dass die Bf die Gewissheit der Rechtswidrigkeit nicht nachzuweisen vermochte (VwGH 22.2.2001, 98/15/0123).

Wien, am 31. Mai 2017

