

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Anna Mechtler-Höger in der Beschwerdesache der NameBf, AdresseBf, vertreten durch Sacha & Partner Steuerberatungsgesellschaft OHG, Tuchlauben 14/19, 1010 Wien, gegen die Bescheide des FA Wien 2/20/21/22, betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer der Jahre 1999 bis 2003 und Haftung für Kapitalertragsteuer 1999 bis 2003 in der Sitzung am 02.03.2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

1. Die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 1999 bis 2003 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Teil des Spruches.

2. Der Bescheid, mit dem die Bf gemäß § 95 EStG 1988 zur Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 1999 bis 2003 herangezogen wurde, wird ersatzlos aufgehoben.

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

## **Entscheidungsgründe**

Die Beschwerdeführerin (Bf) organisiert Reinigungsdienstleistungen und hält 100% der Anteile an der Fa. B-GmbH mit Sitz in Wien. Weiters ist die Bf im Streitzeitraum an den Firmen X s.r.o. (Slowakei) und Y (Ungarn) wesentlich beteiligt.

Im Zuge einer die Streitjahre umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurden folgende, nunmehr streitgegenständliche Feststellungen getroffen:

### **Tz 2 Kraftfahrzeuge**

Die Bf habe im Prüfungszeitraum durchschnittlich 20-30 Kraftfahrzeuge geleast, die zum Großteil durch die Fa. B-GmbH genutzt worden seien. Die Kosten seien im Wege pauschaler Abrechnungen an die Fa. B-GmbH weiterverrechnet worden. Unter Hinweis auf das Vorliegen einer gewerblichen Weitervermietung sei der Vorsteuerabzug aus den laufenden Pkw-Kosten beansprucht worden.

Die tatsächlich weiterverrechneten Kosten seien jedoch nicht nachvollziehbar gewesen. Eine Gegenüberstellung der Pkw-Aufwendungen, für die durch die Bf der Vorsteuerabzug beansprucht worden sei, und der laut Buchhaltung der Fa. B-GmbH als nichtabzugsfähige Umsatzsteuer aus weiterverrechneten Pkw-Kosten gebuchten Beträge habe ergeben, dass in einigen Jahren nicht alle, mit Vorsteuerabzug gebuchten Pkw-Aufwendungen weiterbelastet worden seien.

Von der Bf sei eingewandt worden, dass durch die Fa. B-GmbH teilweise nicht sämtliche Fahrzeuge genutzt worden seien und daher eine Weiterverrechnung unterblieben sei. Nachweise, um welche Fahrzeuge in welchen Zeiträumen es sich gehandelt habe, hätten nicht erbracht werden können.

Es seien daher Forderungen in Höhe der ermittelten Differenzen angesetzt, folgende Nettowerte ermittelt und dem 20%igen Umsatzsteuersatz unterzogen worden.

1999: ATS 137.010,00

2001: ATS 595.050,00

2003: EUR 18.600,00

#### Tz 4 Wohnung A-Gasse, Vorsteuerabzug 2003

Im Jahr 2003 sei von der Bf ein parifizierter Rohdachboden in M, A-Gasse 16, angeschafft worden. Durch den Ausbau sollte eine Wohnung für gehobene Ansprüche geschaffen werden.

Vorsteuern könnten zwar grundsätzlich bereits vor einer Einnahmenerzielung zum Tragen kommen, es müsse aber die Absicht der künftigen Vermietung in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden haben. Da diese Bedingung im vorliegenden Fall nicht erfüllt gewesen sei, sei der Vorsteuerabzug 2003 in Höhe von EUR 75.245,33 zu versagen gewesen.

#### Tz 5 Wohnung A-Gasse, Vorzeitige Afa 2003

Im Jahr 2003 sei für dieses Objekt eine vorzeitige Afa in Höhe von EUR 36.414,00 beansprucht worden. Die Inanspruchnahme setze aber voraus, dass das Gebäude der unmittelbaren Betriebsausübung diene. Mangels Erfüllung dieser Voraussetzung sei die Vornahme einer vorzeitigen Afa nicht möglich.

#### Tz 6 Fortbildungskosten

Die Ausbildungskosten beträfen einen Mitarbeiter der Fa. B-GmbH. Es sei daher eine Forderung in Höhe EUR 6.980,00 in den Jahren 2002 und 2003 in Ansatz gebracht und der Umsatzsteuer unterzogen worden.

#### Tz 8 Verbundene Unternehmen

Die Bf sei im Prüfungszeitraum an der Fa. X s.r.o. (Slowakei) und der Fa. Y (Ungarn) beteiligt gewesen. In diese Firmen seien laufend Gelder eingelegt und im Anlagevermögen als Ausleihungen gegen verbundene Unternehmungen erfasst worden. Schriftliche Vereinbarungen lägen dazu nicht vor.

- Fa. X s.r.o.

Die Bf sei seit dem Jahr 2000 an dieser Gesellschaft beteiligt. Die Beteiligung betrage EUR 3.803,00. Im Jahr 2001 sei dieser Gesellschaft ein Gesamtbetrag in Höhe von EUR 69.918,00 zur Verfügung gestellt und im Anlagevermögen als Ausleihung erfasst worden. Im Jahr 2002 seien mehrere Beträge im Gesamtbetrag von EUR 29.069,12 als Gesellschaftereinlagen verbucht und zum Jahresende gewinnmindernd ausgebucht worden. 2002 sei auch der Betrag von EUR 69.918,00 gewinnmindernd ausgebucht worden. Im Jahr 2003 seien am Konto "Beteiligungen an verbundenen Unternehmen" zwei Einlagen im Gesamtbetrag von EUR 7.500,00 verbucht und am 31.12. wieder gewinnmindernd ausgebucht worden. Die Beteiligung von EUR 3.803,00 sei ebenfalls 2003 als "Verlust aus dem Abgang von Beteiligungen" ausgebucht worden.

Am Datum<sup>1</sup> sei der Konkursantrag gestellt worden, dieser sei mangels Masse abgelehnt, die Gesellschaft sei mit 5.8.2004 gelöscht worden.

Bei abgabenrechtlich relevanten Tatbeständen, deren Wurzel im Ausland liege, treffe den Abgabepflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht. Dieser sei im gegenständlichen Fall nicht ausreichend nachgekommen worden, weshalb die gewinnmindernd verbuchten Beträge der Jahre 2002 und 2003 wieder dem Gewinn zugerechnet worden seien.

- Fa Y (Ungarn)

Die Bf sei seit 1999 an diesem Unternehmen beteiligt. Die Beteiligung sei in den Jahren 1999 bis 2003 mit ATS 83.333,-/EUR 6.056,00 ausgewiesen. In diesen Jahren sei von der Bf insgesamt ein Betrag von EUR 437.424 als Ausleihungen zur Verfügung gestellt worden. Ein Teilbetrag in Höhe von EUR 40.596,00 stelle eine Aufstockung der Beteiligung dar. Die Ausleihungen seien daher um diesen Betrag zu vermindern.

Die Ausleihungen seien bisher nicht verzinst worden. Durch die Betriebsprüfung werde eine Verzinsung von 5% p.a. auf den jeweiligen Mittelwert vorgenommen.

#### Tz 9 Ausfuhrnachweise

In den Jahre 2000 und 2001 seien neben den Geldleistungen auch mehrere Maschinen und Geräte als Sacheinlagen verbucht worden. Für einen Teil dieser Güter hätten keine Ausfuhrnachweise erbracht werden können. Es sei daher ein steuerpflichtiger Umsatz in Höhe der Nettoanschaffungskosten unterstellt und mit 20% der Umsatzsteuer unterzogen worden.

#### Tz 10 Verrechnungskonto Gesellschafter

In den Jahren ab 2001 seien über das Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers laufend Entnahmen getätigt worden. Einem Aktenvermerk vom 28.4.2000 sei zu entnehmen, dass die Bf die Errichtung einer Ferienanlage auf der vom Geschäftsführer in Ungarn erworbenen Liegenschaft finanziere. Im Juli 2005 sei vereinbart worden, dass der Geschäftsführer der Bf zum Stichtag 31.12.2004 einen Betrag von EUR 770.000,00 schulde und zur teilweisen Befriedigung dieser Ansprüche

der Bf eine Fruchtnießung an der Liegenschaft für die Dauer von 20 Jahren im Wert von EUR 757.000,00 eingeräumt werde.

Da eine derartige Vorgangsweise nicht fremdüblich sei, liege kein Darlehensverhältnis vor. Es handle sich vielmehr um Entnahmen, die als verdeckte Ausschüttung zu qualifizieren seien. Das Verrechnungskonto sei daher aufgelöst und der jährliche Zuwachs abzüglich der verrechneten Zinsen als verdeckte Ausschüttung behandelt worden.

#### Tz 13 Verdeckte Ausschüttungen

Auf den Konten "Reisespesen", "Berufskleidung", "Bewirtung" seien verdeckte Ausschüttungen festgestellt worden.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers und erließ diesen Feststellungen Rechnung tragende Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2003 sowie einen Bescheid, mit dem die Bf für die Jahre 1999 bis 2003 zur Haftung für Kapitalertragsteuer herangezogen wurde.

In den dagegen erhobenen **Beschwerden** brachte der steuerliche Vertreter der Bf vor:

#### ad Tz 2 Kraftfahrzeuge

Die Abgabenbehörde sei der irrigen Ansicht, dass es durch die Nichtweiterverrechnung der laufenden Kosten zu einer Forderung der Bf an das Tochterunternehmen gekommen sei. Das Entstehen einer Forderung bedinge aber den vorangegangenen Leistungsaustausch, der aber nicht stattgefunden habe, weil die Autos vom Tochterunternehmen nicht verwendet worden seien. Eine Besteuerung fiktiver Umsätze sei dem Rechtssystem aber fremd.

#### ad Tz 4 Wohnung A-Gasse Vorsteuerabzug 2003

Die Bf habe im Jahr 2003 einen Rohdachboden in M, A-Gasse 16, angeschafft und Investitionen in den Ausbau getätigt. Erklärtes Ziel sei es gewesen, die Wohnung an zahlungskräftige Kunden langfristig zu vermieten. Der Ausbau habe bis in das Jahr 2006 gedauert. Infolge Änderung der wirtschaftlichen Verhältnisse bei der Bf und wirtschaftlicher Probleme bei der Fa. B-GmbH sei ein Verkauf ins Auge gefasst worden. 2003 sei es zu einer Ausweitung des Geschäftsfeldes der Bf im Bereich Vermögensverwaltung gekommen, es habe sich bereits ein Mietzinshaus und eine weitere Eigentumswohnung im Betriebsvermögen der Bf befunden.

Vorsteuern könnten nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vor einer Einnahmenerzielung zum Tragen kommen, wenn der auf die Vermietung gerichtete Entschluss klar und eindeutig nach außen in Erscheinung trete. Im Jahr 2003 sei es unmöglich gewesen, einen Mietvertrag bereits abzuschließen, zumal der Umbau bis ins Jahr 2006 gedauert habe und die Bf keine professionelle Immobilienverwerterin sei.

Auch wenn die zweite Variante der Veräußerung bereits im Jahr 2003 in Betracht gekommen wäre, wäre in jedem Fall für die Steuerpflicht optiert worden und im Hinblick auf die künftige Option die Vorsteuerabzugsberechtigung zulässig gewesen.

Die Bf sei daher berechtigt, gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 Vorsteuern aus empfangenen Leistungen, die vor der Erzielung von Mieteinnahmen angefallen seien, abzuziehen.

ad Tz 5 Wohnung A-Gasse Vorzeitige Afa 2003

Die Bestimmung des § 10a Abs. 3 EStG spreche von der Herstellung von Gebäuden des Anlagevermögens. Vom Betriebsprüfer werde hinsichtlich der Betriebszugehörigkeit als notwendiges oder gewillkürtes Betriebsvermögen keine Feststellung getroffen.

Tz 6 Fortbildungskosten

Die Bf habe in den Jahren 2002 und 2003 auf Grund einer schuldrechtlichen Vereinbarung mit dem Tochterunternehmen Fortbildungskosten für die Managementausbildung des Tochterunternehmens übernommen, um deren Know How zu stärken.

Der Betriebsprüfer habe in Höhe der Fortbildungskosten eine fiktive Forderung konstruiert. Die Judikatur verlange aber in einem solchen Fall entsprechende Feststellungen. Es werde auf das Urteil des EuGH vom 10.1.2005 , C-412/03, verwiesen.

Tz 8 Verbundene Unternehmen

Die Betriebsprüfung habe die aufwandswirksamen Verbuchungen aus der Abschreibung der Beteiligung an der Fa. X s.r.o. und die an sie erfolgten Ausleihungen dem Gewinn hinzugerechnet, weil die Bf ihrer erhöhten Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen sei. Im Betriebsprüfungsbericht werde aber ausdrücklich festgestellt, dass von der Fa. X s.r.o. am Datum<sup>1</sup> ein Konkursantrag gestellt, dieser am Datum<sup>2</sup> mangels Masse abgewiesen und die Gesellschaft am 5.8.2004 gelöscht worden sei. Der Prüfer gehe somit von einem erfolgten Nachweis der gänzlichen Uneinbringlichkeit bzw der Wertminderung aus.

Die sachliche Rechtfertigung für die erhöhte Mitwirkungspflicht bestehe in der Einschränkung der Möglichkeit, behördliche Ermittlungen im Ausland durchzuführen. Eine erhöhte Mitwirkungspflicht bestehe aber insoweit nicht, als internationale Amtshilfemöglichkeiten bestünden. Auf die Richtlinie 77/999/EG des Rates vom 19.12.1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern werde verwiesen.

Aus welchen Gründen die Behörde zur Ansicht gelangt sei, dass die amtswegige Ermittlungspflicht zur Gänze erfüllt worden, die Bf ihrer erhöhten Mitwirkungspflicht aber nicht nachgekommen sei, sei dem Betriebsprüfungsbericht nicht zu entnehmen.

Hinsichtlich der Beteiligung an der Fa. Y (Ungarn) habe der Betriebsprüfer die Ausleihungen gegen verbundene Unternehmen als Darlehen qualifiziert und den Betrag im Ausmaß von 5% auf den jeweiligen Mittelwert verzinst. Eine Abgrenzung eines Darlehens von einer Ausleihung an ein verbundenes Unternehmen werde nicht vorgenommen. Es werde auch nicht begründet, warum eine Verzinsung der Kapitalhingabe angenommen werde, obwohl eine solche niemals zwischen der Bf und dem Tochterunternehmen vereinbart worden sei.

Tz 9 Ausfuhrnachweise

In den Jahren 2000 und 2001 seien mehrere Maschinen und Geräte leihweise in das Unternehmen der Fa. Y (Ungarn) verbracht und unter "Ausleihungen an verbundene Unternehmen" mit dem Wert der Nettoanschaffungskosten ausgewiesen worden. Es liege keine Ausfuhrlieferung vor, da die unentgeltliche Überlassung eines Wirtschaftsgutes keinen Leistungsaustausch begründe.

#### Tz 10 Verrechnungskonto Gesellschafter

Herr T sei im Prüfungszeitraum Geschäftsführer und zu 100% am Stammkapital der Bf beteiligt gewesen. Es sei für ihn ein Verrechnungskonto geführt worden. Soweit darauf Forderungen bestanden hätten, habe es sich um ein Darlehen der Bf gehandelt. Die Forderung sei angemessen verzinst und als Forderung an den Gesellschafter ausgewiesen worden.

Entgegen der Feststellung des Betriebsprüfers handle es sich bei dem gegenständlichen Leistungsverhältnis um ein Darlehensverhältnis. Die Darlehensrückzahlung sei von Anfang an gewollt gewesen und es seien auch angemessene Zinsen vereinbart worden. Es sei der Bf als Sicherstellung für die Darlehensgewährung ein Fruchtgenussrecht von 20 Jahren an der Liegenschaft in Ungarn eingeräumt worden.

Entscheidend sei das Gesamtbild der Verhältnisse; Darlehensverhältnisse seien nicht von vorneherein durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst.

#### Tz 13 Verdeckte Ausschüttungen

Auch bei einer nur untergeordneten betrieblichen Veranlassung von Betriebsausgaben sei für eine verdeckte Gewinnausschüttung kein Platz. Die im Bericht angeführten Beträge seien dem Gesellschafter-Geschäftsführer in diesem Umfang nicht zugeflossen.

Dem Betriebsprüfungsbericht sei nicht zu entnehmen, in welcher Art und Weise die Vorteilsgewährung an den Gesellschafter vollzogen und welchen Wert der Vorteil für den Gesellschafter überhaupt besessen habe. Könne eine Vorteilsgewährung nicht nachgewiesen werden, bleibe für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung kein Raum.

In der **Stellungnahme** zur Beschwerde führte der Betriebsprüfer aus:

#### Tz 2 Kraftfahrzeuge

Die Weiterverrechnung der Kosten auf Grund der pauschalen Fakturierung sei nicht nachvollziehbar. Angaben, welche Kfz in welchen Zeiträumen von der X GmbH nicht genutzt und welche Kosten somit nicht weiterverrechnet worden seien, seien nicht möglich gewesen.

Das Leasing sei laut Aussage des steuerlichen Vertreters nur aus Liquiditätsgründen durch die Bf erfolgt, die Kfz seien vorrangig zur Nutzung durch die Fa. B-GmbH gedacht gewesen. Der Abzug der Vorsteuer sei mit dem Vorliegen einer gewerblichen Weitervermietung begründet worden. Zwischen Fremden würden allerdings schriftliche Vereinbarungen hinsichtlich Vertragsdauer und Ausstiegsklauseln getroffen und bei

Nichtnutzung wohl kaum kulanterweise auf die Weiterverrechnung der Kosten verzichtet. Im gegenständlichen Fall ergäben sich ertragssteuerlich keine Auswirkungen, der steuerliche Vorteil ergebe sich aus der Abzugsfähigkeit der Vorsteuern.

Es seien die aus den Pkw-Kosten geltend gemachten Vorsteuern ermittelt und diesen Beträgen die bei der Fa. X GmbH als nichtabzugsfähige Umsatzsteuer behandelten Beträge gegenübergestellt worden. In den Jahren 1999, 2001 und 2003 sei die in Abzug gebrachte Vorsteuer höher gewesen, somit seien offensichtlich nicht alle Aufwendungen weiterverrechnet worden. Auf Grund der ermittelten Umsatzsteuerr differenzen sei durch Rückrechnung der jeweilige Nettoaufwand ermittelt worden.

Der Verweis auf das EuGH-Urteil vom 20.1.2005, C-412/03, überzeuge nicht, weil darin Aussagen zur Eigenverbrauchsbesteuerung getroffen würden. Im vorliegenden Fall seien hingegen Abrechnungen mit dem Tochterunternehmen nicht nachvollziehbar.

#### Tz 4 Wohnung A-Gasse

Vorsteuerabzug: Der Hinweis auf das EuGH-Urteil vom 30.3.2006, C-184/04, gehe ins Leere, weil es nicht um eine geplante Weiterveräußerung, sondern um eine Vermietung gehe.

Vorzeitige Afa: Nach den Einkommensteuerrichtlinien zu § 10a EStG 1988 sei die vorzeitige Afa nur für Gebäude möglich, für welche die Absetzung für Abnutzung bis zu 3% betrage. Die vorzeitige Afa sei daher nur bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft und aus Gewerbebetrieb zulässig und auch nur insoweit, als das Gebäude unmittelbar der Betriebsausübung diene.

#### Tz 6 Fortbildungskosten

Der Prüfer ersuchte um Vorlage der in der Beschwerde angeführten schuldrechtlichen Vereinbarung bzw um Bekanntgabe des genauen Inhalts.

#### Tz 8 Verbundene Unternehmen

X s.r.o.: Unterlagen betreffend eines verbindlichen Rechtsgrundes für die weitere Kapitalzufuhr nach der Gründung seien nicht vorgelegt worden. Es seien auch keine Gründe für die im Jahr 2002 vorgenommene Teilwertabschreibung nachgewiesen worden. Aus der Tatsache der Konkursanmeldung im Datum1 lasse sich keine Schlussfolgerung auf die wirtschaftliche Lage der slowakischen Gesellschaft im Jahr 2002 ziehen.

Nach den dem steuerlichen Vertreter erteilten Auskünften vom 30.9.2005 und vom 26.1.2006 sei kein Konkursverfahren durchgeführt worden und sei es zu keiner Auszahlung an die Bf gekommen. Es sei daher nicht nachvollziehbar, wohin die von der Bf zur Verfügung gestellten Geldmittel tatsächlich geflossen seien. Der Betriebsausgabencharakter sei nicht bewiesen worden.

Y (Ungarn): Die Geldhingabe sei vom Prüfer als Darlehen bewertet worden, da in der vorlegten Aufstellung der steuerlichen Vertretung diese Beträge so bezeichnet

worden seien und keinerlei schriftliche Vereinbarungen vorlägen. Es sei eine Verzinsung vorgenommen worden, weil die Unverzinslichkeit ausdrücklich vereinbart werden müsse.

#### Tz 9 Ausfuhrnachweise über Maschinen und Geräte an die Fa. Y (Ungarn)

Auf Grund der Verbuchung "Ausleihungen an Maschinen und Geräte" sei der Prüfer davon ausgegangen, dass die im Oktober 2000 angeschafften Geräte aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden seien und an ihre Stelle eine auf Geld lautende Forderung in Höhe der Buchwerte getreten sei. Es liege somit ein Leistungsaustausch mit der ungarischen Firma vor. Die Steuerfreiheit setze das Vorliegen eines Ausfuhrnachweises voraus. Ein solcher sei aber nicht vorgelegt worden.

#### Tz 10 Verrechnungskonto Gesellschafter

Der Aktenvermerk vom 28.4.2000 halte einem Fremdvergleich nicht stand, weil bei der Auszahlung der einzelnen Beträge kein fester Rückzahlungsplan und keine Sicherheiten vereinbart worden seien. Es werde ersucht, den Rechtsgrund für die Forderungsübernahme in Höhe von EUR 189.572,87 bekanntzugeben und alle diesbezüglichen Unterlagen vorzulegen.

#### Tz 13 Verdeckte Ausschüttungen

Die Beträge der Position Berufskleidung, GWG und Bewirtung seien stichprobenartig besprochen worden, es handle sich zweifelsohne um Aufwendungen, die die private Lebensführung des Alleingesellschafters betreffen. In Anbetracht der Vielzahl der Geschäftsfälle sei im Sinne einer rationellen Vorgangsweise eine pauschale Ermittlung bei diesen Positionen vorgenommen worden.

Position Reisekosten: Eine Vielzahl von Reiseaufwendungen sei hinsichtlich des Grundes ihrer Veranlassung mit dem Geschäftsführer besprochen worden. Bei den als verdeckte Ausschüttung behandelten Kosten sei vom Geschäftsführer eine private Veranlassung bejaht worden. Die jetzt getroffenen Aussagen widersprüchen den seinerzeitigen Angaben. Die Ausgaben beträfen überwiegend Flüge in die USA, nach Athen und Antalya im Zusammenhang mit Segelbootausflügen und den Ankauf von Reisegutscheinen.

Berufskleidung: Es handle sich dabei um hochpreisige Textilien, jedoch um keine typische Berufs- oder Schutzkleidung, weshalb die Ausgaben nicht abzugsfähig seien.

GWG 1999: Dabei handle es sich um Kosten für Weinkühler, Kühlkombination, TV-Gerät, ein Fahrrad (Mountainbike) und nicht näher detaillierte Sanitärartikel.

Bewirtung: Im Prüfungszeitraum seien Aufwendungen für Bewirtung im Ausmaß zwischen ATS 310.000,00 und EUR 9.500,00 verbucht worden. Diese Beträge seien in der Folge um 50% iSd § 20 EStG gekürzt worden. Da der überwiegende Teil der Belege keinerlei Hinweis auf den Zweck der Bewirtung trage, sei bedingt durch die Vielzahl der Aufwendungen eine pauschale Ermittlung in Höhe von 20% vorgenommen worden.



Vom Prüfer wurde darüber hinaus angemerkt, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2003 richtigerweise EUR 711.758,87 betragen würden; dieser Betrag sei im Zuge der Beschwerdeerledigung in Ansatz zu bringen.

In der dazu eingebrachten **Gegenäußerung** führte der steuerliche Vertreter aus:

#### Tz 2 Kraftfahrzeuge

In der Stellungnahme führe der Prüfer aus, es ergäben sich ertragsteuerlich keine Auswirkungen. Demgegenüber stelle er im Betriebsprüfungsbericht in Höhe der nicht weiterverrechneten Kosten eine Forderung ein und unterwerfe sie der Umsatzsteuer.

Sei davon auszugehen, dass von der Bf entsprechende Forderungen gegen die Tochtergesellschaft in Ansatz zu bringen gewesen wären, setze dies entsprechende Vereinbarungen voraus, dass die Bf gegenüber ihrer Tochter entsprechende Leistungen gegen Entgelt zu erbringen habe. Gehe die Behörde von verdeckten Einlagen aus, setze dies entsprechende Feststellungen voraus.

Einlagen, die in Form von unentgeltlichen oder verbilligten Nutzungen geleistet würden, seien auf Ebene der Körperschaft weder bilanziell als Aktivum anzusetzen noch als (fiktive) Betriebsausgaben in Höhe der ersparten Aufwendungen zu berücksichtigen.

Mit dem Verweis auf das EuGH-Urteil vom 20.1.2005, C-413/03, wolle die Bf auf die dem Gemeinschaftsrecht widersprechende Rechtsansicht der Behörde hinweisen.

#### Tz 4 Wohnung A-Gasse

Vorsteuer: Es müsse nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bereits im Zeitpunkt des Bezuges von Vorleistungen mit entsprechender Gewissheit feststehen, dass diese mit steuerpflichtigen Umsätzen in Zusammenhang stehen. Den maßgeblichen Jahresabschlüssen sei zu entnehmen, dass das fragliche Objekt ab dem Anschaffungszeitpunkt als Anlagevermögen gewidmet und dazu bestimmt gewesen sei, dauernd dem Betrieb zu dienen.

Auf Grund der Ausweitung des Geschäftsfeldes auf Vermögensverwaltung sei die Wohnungsvermietung bereits vor 2003 Unternehmensgegenstand gewesen. Aus den Teilrechnungen, Bauplänen und behördlichen Bewilligungen ergebe sich, dass bereits im Jahr 2003 geplant gewesen sei, die Räumlichkeiten an Dritte zu vermieten. Erst nachdem kein passender Mieter gefunden worden sei, sei die steuerpflichtige Vermietung im Jahr 2006 an den Geschäftsführer bzw. die Nutzung als Büro erfolgt.

Für die Vermietungsabsicht spreche auch die Tatsache, dass die 2006 fertiggestellten Wohneinheiten sofort nach Fertigstellung zur Vermietung freigegeben worden seien.

Vorzeitige Afa: Es werde auf die Bestimmung des § 10a EStG verwiesen, wonach bei der Herstellung von Gebäuden des Anlagevermögens der Steuerpflichtige neben der Absetzung für Abnutzung gemäß § 8 Abs. 1 EStG gewinnmindernd eine vorzeitige Abschreibung geltend machen könne, wenn die Absetzung für Abnutzung von den

Herstellungskosten des Gebäudes bis zu 3% betrage. Aus dem Gesetzestext folge, dass eine gewerbliche Vermietung zu Wohnzwecken auch umfasst sei.

Da das Geschäftsfeld der Bf auf Vermögensverwaltung ausgeweitet worden sei, liege notwendiges Betriebsvermögen vor und sei die vorzeitige Afa auf jeden Fall zulässig.

#### Tz 6 Fortbildungskosten

Das Mutterunternehmen habe die Managementausbildung des Tochterunternehmens übernommen. Die Kosten, die der Steuerpflichtige für seine Angehörigen trage, könnten nicht Bestandteil der Besteuerungsgrundlage für den betreffenden Umsatz sein.

#### Tz 8 Verbundene Unternehmen

X s.r.o.: Die Bf habe in schlüssiger Weise dargestellt, warum im Wirtschaftsjahr 2002 und 2003 wertbeeinflussende Umstände eingetreten seien, die die geltend gemachte Teilwertabschreibung rechtfertigen könnten. Spätestens in der mündlichen Verhandlung werde die Bf die Jahresabschlüsse 2002 und 2003 des slowakischen Tochterunternehmens vorlegen können.

Einerseits gehe der Betriebsprüfer davon aus, dass sich aus der Tatsache der Konkursanmeldung im Datum1 keine zwingende Schlussfolgerung auf die wirtschaftliche Lage der slowakischen Gesellschaft im Jahr 2002 ziehen lasse. Andererseits stelle er im Betriebsprüfungsbericht fest, dass der am Datum1 gestellte Konkursantrag mangels Masse am Datum2 abgelehnt worden sei.

Von der Bf sei die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht worden.

#### Fa Y (Ungarn):

Das Darlehen an die Fa Y (Ungarn) sei in die Bücher aufgenommen worden. Aus den Aufzeichnungen sei auch ersichtlich, dass keine Verzinsung verrechnet worden sei. Die in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien kämen nur bei berechtigten Zweifeln am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung zum Tragen. Es sei nicht ersichtlich, von welchen berechtigten Zweifeln der Betriebsprüfer bei der vertraglichen Unverzinslichkeit ausgegangen sei.

#### Tz 9 Ausfuhrnachweise über Maschinen und Geräte an die Fa Y (Ungarn)

Die Bf habe dem ungarischen Tochterunternehmen im Wege einer Sacheinlage Maschinen und Geräte aus ihrem Anlagevermögen überlassen. Es seien aber bei der empfangenden Gesellschaft keine Anteile als Gegenleistung ausgegeben worden (verdeckte Einlage). Im Erkenntnis 99/14/0324 habe der Verwaltungsgerichtshof die Umsatzsteuerpflicht von verdeckten Einlagen zu beurteilen gehabt. Er habe die Ansicht vertreten, dass durch die verdeckte Einlage eine Wertsteigerung der bestehenden Gesellschaftsrechte bewirkt worden sei, die aber keine umsatzsteuerpflichtige Leistung darstelle.

Auch im vorliegenden Fall sei davon auszugehen, dass die durch die gegenständliche verdeckte Sacheinlage bewirkte Wertsteigerung der Beteiligung keinen steuerbaren Umsatz iSd § 4 UStG darstelle.

#### Tz 10 Verrechnungskonto Gesellschafter

Im VwGH-Erkenntnis vom 26.4.2006, 2004/14/0066, gehe der Gerichtshof davon aus, dass der Verzicht auf Einbringungsmaßnahmen ein Tatbestandsmerkmal einer verdeckten Ausschüttung bei Vorliegen eines Negativsaldos auf dem Verrechnungskonto des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers sei. Verzichte eine Kapitalgesellschaft causa societatis auf eine gegenüber dem Gesellschafter bestehende Forderung, so liege im Zeitpunkt des Verzichts eine verdeckte Ausschüttung vor.

Es sei nach diesem Erkenntnis für eine Darlehensvereinbarung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter ausreichend, wenn die Gesellschaft überzeugt sei, dass die Erfassung am Verrechnungskonto auf einer aufrechten Verbindlichkeit beruhe. Das schlüssige Verhalten der Gesellschaft sei ausreichend, eine fehlende Besicherung sei nicht entscheidend.

Die Auffassung über das tatsächliche Bestehen einer Verbindlichkeit finde darin ihre Bestätigung, dass auch für die nachfolgenden Wirtschaftsjahre von der Verzinsung der Verrechnungsforderung ausgegangen worden sei. Auch die Tatsache, dass die Ansprüche des Gesellschafters auf Geschäftsführergehalt und Auslagen kontokorrentmäßig mit den Ansprüchen der Bf verrechnet worden seien, könne als Indiz für eine aufrechte Forderung herangezogen werden. Weiters werde auf die Besicherung des aushaftenden Saldos durch die Verbücherung des Fruchtgenussrechtes an der Liegenschaft in Ungarn verwiesen.

Für die Beurteilung der Bonität des Schuldners sei nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes immer vom Zeitpunkt der Darlehensgewährung auszugehen. Im vorliegenden Fall habe sich die wirtschaftliche Situation des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht verschlechtert; eine Rückzahlung sei möglich.

Im Bereich der verdeckten Ausschüttungen komme es auf die Frage des Aufteilungsverbotes im Sinne des § 20 EStG nicht an. Insoweit Aufwendungen nicht durch ein Naheverhältnis zwischen der Körperschaft und dem Vorteilsempfänger veranlasst seien, bleibe für die Annahme der einer verdeckten Ausschüttung kein Raum.

Verdeckte Ausschüttungen seien jedenfalls auszuschließen, wenn dem Anteilsinhaber kein geldwerter Vorteil zugewendet worden sei. Dies treffe im Besonderen auf die Position "Reisekosten" und "Bewirtung" zu. Die Begründung des Betriebsprüfers, dass diese Aufwendungen nicht abzugsfähig seien, sei für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung nicht ausreichend.

Das Finanzamt lege die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor. Klarstellend ergeht der Hinweis, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter

Instanz anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs. 38 BAO idgF vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Mit Beschluss vom 11.05.2016 wurde den Parteien einerseits die Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichts zu den einzelnen Feststellungen des Betriebsprüfers mit der Möglichkeit zur Stellungnahme zur Kenntnis gebracht und andererseits die Bf ersucht, die bei den einzelnen Punkte angeforderten Nachweise zur Einsicht vorzulegen.

### **" 1. Tz 2 Kfz**

*Im Prüfungszeitraum hatte die Bf durchschnittlich 20-30 Fahrzeuge geleast, die zum Großteil der Fa. B-GmbH zur Nutzung überlassen wurden. Die Vorsteuer wurde von der Bf unter Hinweis auf das Vorliegen einer gewerblichen Weitervermietung beansprucht.*

*Die Höhe des Kfz-Aufwandes und der geltend gemachten Vorsteuer - gegliedert nach Streitjahren - sind der als Beilage angeschlossenen Tabelle zu entnehmen.*

*Bei einer Gebrauchsüberlassung zwischen - wie im zu beurteilenden Fall - verbundenen Unternehmen, die nach außen nicht in Erscheinung tritt, kann aber dem Gesamtbild nach nicht gesagt werden, dass eine Vermietungstätigkeit im Sinne der Führung eines Gewerbebetriebes - vergleichbar einem Leasingunternehmen - entfaltet worden wäre (vgl. Ruppe/Achatz, UStG<sup>4</sup>, § 12 Tz 202). Der geltend gemachte Vorsteuerabzug, dessen Höhe der übermittelten Beilage zu entnehmen ist, ist daher zu Unrecht in Anspruch genommen worden.*

*In Konsequenz dieser Ausführungen sind die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide der Jahre 1999 bis 2003 (in den Jahren 1999, 2000, 2002 zum Nachteil der Bf) abzuändern.*

### **2. Tz 4 Wohnung A-Gasse**

*Im Jahr 2003 wurde ein Rohdachboden angeschafft und laut Anlageverzeichnis zum 31.12.2003 Fenster, Fußböden, Fliesen, Maler, Wintergarten und Küche angeschafft. Dies lässt den Schluss zu, dass die Wohnung bereits Ende 2003 in einem vermietungsfähigen Zustand war. Es wurden dennoch im Rahmen der Betriebsprüfung keine Maßnahmen nachgewiesen, aus denen die Vermietungsabsicht zu erkennen ist.*

*Die in der Beschwerde selbst angeführten, von der Judikatur entwickelten Kriterien für die Anerkennung von Vorsteuern bereits vor Einnahmenerzielung werden von der Bf nicht nachgewiesen, der Hinweis auf Indizien ist aber nach der angesprochenen Judikatur nicht ausreichend.*

*Die Vorsteuer in Höhe von EUR 75.245,33 wurde im Zuge einer Anschlussprüfung im Jahr 2006 berücksichtigt.*

*Die beschwerdeführende Partei wird daher ersucht bekanntzugeben, ob die Beschwerde in diesem Punkt aufrechterhalten wird.*

### **3. Tz 6 Fortbildungskosten:**

*Die Bf wird aufgefordert, die in der Beschwerde angesprochene schuldrechtliche Vereinbarung vorzulegen. In diesem Zusammenhang sind die von der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entwickelten Grundsätze über die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen anzuwenden. Unter einander fremd gegenüberstehenden Personen würde die Tragung von Kosten ohne genaue Modalitäten über die Rückzahlung, etc nicht erfolgen.*

#### **4. Tz 8 Ausleihungen**

##### **Fa. X s.r.o.**

*Auch in diesem Zusammenhang wird um Vorlage jener Vereinbarungen ersucht, auf Grund derer der Fa. X s.r.o. Geld für die Anschaffung von Reinigungsmaschinen und Betriebsausstattung zur Verfügung gestellt wurde, da - wie bereits oben ausgeführt- unter einander fremd gegenüberstehenden Personen Geld ohne Besicherung und ohne konkrete Rückzahlungsvereinbarung nicht hingegeben wird.*

*Sollte eine fremdübliche Vereinbarung existieren und dem Bundesfinanzgericht vorgelegt werden, wird in weiterer Folge ersucht, jene Anhaltspunkte für die erhebliche Wertminderung und den genauen Zeitpunkt des Erkennens nachzuweisen, die die Bf zu einer Abschreibung im Jahr 2002 bewegten (zumal noch im selben Jahr 2002 29.069,12 Euro hingegeben wurden).*

*Die allenfalls in slowakischer Sprache vorhandenen Beweismittel sind in beglaubigter Übersetzung vorzulegen.*

##### **Fa. Y Ungarn**

*Wenn die Bf in der Gegenäußerung ausführt, dass die Hingabe von zinsenlosen Darlehen an ein Tochterunternehmen fremdüblich ist, verkennt sie den Grundsatz der Fremdüblichkeit. Der VwGH beurteilt Geschäftsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen anhand jener Kriterien, wie diese Geschäftsbeziehungen unter einander fremd gegenüberstehenden Personen abgewickelt worden wären. Dass unter Fremden die Hingabe von Kapital in der vorliegenden Größenordnung ohne Vereinbarung von Zinsen und ohne konkrete Rückzahlungsvereinbarungen getroffen worden wären, entspricht nicht der allgemeinen Lebenserfahrung.*

*Die beschwerdeführende Partei wird ersucht, die mit der Fa. Y Ungarn abgeschlossene Vereinbarung - allenfalls in beglaubigter Übersetzung vorzulegen.*

#### **5. Tz 9 Ausfuhrnachweise - Maschinen und Geräte an die Fa. Y Ungarn**

*Es wird zur Überprüfung des Vorbringens in der Gegenäußerung um die Vorlage der diesem Vorgang zugrundeliegenden schuldrechtlichen Vereinbarung ersucht.*

#### **6. Tz 10 Verrechnungskonto Gesellschafter**

*Es wird um Vorlage eines Grundbuchsauszuges in beglaubigter Übersetzung ersucht, aus dem die Eintragung des Fruchtgenussrechtes für die Bf ersichtlich ist.*

*Außerdem sind die durch die Bf erzielten Einkünfte aus dem Fruchtgenussrecht bekanntzugeben.*

*Hinsichtlich der rechtlichen Beurteilung wird auf das Erkenntnis des BFG vom 21.3.2016, RV/7100595/2011, verwiesen, wonach Forderungen, die auf dem Verrechnungskonto verbucht werden, nur dann als verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln sind, wenn der empfangende Gesellschafter im Zeitpunkt des Geldflusses keine hinreichende Bonität aufweist und zudem keine hinreichende Sicherheit (Pfandrecht, etc.) bestellt worden ist.*

## **7. Tz 13 Verdeckte Ausschüttungen**

*Reisespesen, Berufskleidung, Geringwertige Wirtschaftsgüter, Bewirtung*

*Hinsichtlich der vom Betriebsprüfer in den Streitjahren nicht anerkannten Reiseaufwendungen sind sämtliche Belege vorzulegen und ist hinsichtlich jeder einzelnen Position die betriebliche Veranlassung nachzuweisen.*

*Sollten die Belege nicht vorgelegt bzw sollte die betriebliche Veranlassung der im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung nicht anerkannten Beträge nicht nachgewiesen werden, kann eine Anerkennung nicht erfolgen."*

In ihrer Stellungnahme bringt die Bf wie folgt vor:

ad 1. Tz 2 Kfz

Die Bf erbringe Organisationsdienstleistungen von Reinigungsaufträgen für mehrere Unternehmen, so auch für die B-GmbH. Dabei handle es sich seit dem 12.04.2000 um eine 100%ige Tochtergesellschaft der Bf.

Neben diesen Dienstleistungen würden auch noch Erlöse aus der Weitervermietung von beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern erzielt. Ein Teil dieser Weitervermietungen betreffe die entgeltliche Überlassung von Fahrzeugen an die B-GmbH. Dabei sei diese Überlassung eine weitere Leistung, die mit der Dienstleistung an dieses Unternehmen im Zusammenhang stehe.

Beide Tätigkeiten gemeinsam stellten eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit dar, die nachhaltig und mit Einnahmenabsicht betrieben worden sei. Mit der Anschaffung der Kfz, den laufenden Servicetätigkeiten, Gesprächen mit Lieferanten und dem Kunden sei ein Mitarbeiter der Bf regelmäßig beschäftigt. Die Tätigkeit sei ebenso selbständig ausgeübt worden.

Gewinnstreben oder die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr stellten keine Voraussetzungen für die Erlangung der Unternehmereigenschaft dar (Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-Kommentar, § 2 Rz 39).

Die Vermietungstätigkeit der Kfz sei ohne die Erbringung von Organisationsdienstleistungen nicht denkbar.

Hinsichtlich der Unternehmereigenschaft sei auf EuGH 20.06.1991, C-60/90 "Polystar" zu verweisen. Danach sei die Unternehmereigenschaft zu bejahen, wenn eine Holdinggesellschaft Verwaltungstätigkeiten erbringe und dafür ein gesondertes Entgelt

erhalte. Auch administrative, finanzielle, kaufmännische und technische Dienstleistungen könnten die Unternehmereigenschaft begründen (EuGH 14.11.2000, C 142/99 "Floridienne SA und Berginvest SA").

Als materielle Voraussetzung für die Entstehung des Vorsteuerabzugsrechts sehe Art. 17 Abs. 2a der Sechsten Richtlinie vor, dass der Bf Steuerpflichtiger sei und die zur Begründung des Rechts angeführten Gegenstände oder Dienstleistungen vom Steuerpflichtigen auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet würden.

Der Begriff des Steuerpflichtigen sei im Art. 4 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie weit gefasst. Steuerpflichtiger sei, wer wirtschaftliche Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistungen selbständig ausübe, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

Die Bf gehe von einem Recht auf Vorsteuerabzug unter Berücksichtigung des Vorrangs der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie aus.

ad 2. Tz 4 Wohnung A-Gasse

Zu diesem Punkt halte die Bf ihre Ausführungen unverändert aufrecht.

ad 3. Tz 6 Fortbildungskosten

Eine schuldrechtliche Vereinbarung liege in mündlicher Form vor. Mangels Interesses an der wirtschaftlichen Entwicklung einer Nicht-Tochtergesellschaft würde die Bf derartige Aufwendungen überhaupt nicht tragen. Allein der Umstand, dass die Geschäftsführung der Muttergesellschaft ihre Führungsagenden über/bei der Tochtergesellschaft ausgeübt habe, sei die Grundlage für die Entscheidung.

ad 4. Tz 8 Verbundene Unternehmen

- Fa. X s.r.o.

Zum Zeitpunkt, wann die Bf erkannt habe, dass die Ausleihungen abzuschreiben seien, sei darauf hinzuweisen, dass die Abschreibung im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses 2002 (zwischen Juni 2003 und September 2003) erfolgt sei. Zu diesem Zeitpunkt sei die wirtschaftlich schlechte Situation des Unternehmens bekannt gewesen und habe in der Konkurseröffnung am Datum<sup>1</sup> seine Auswirkung gezeigt.

- Y (Ungarn)

Die Qualifikation als Darlehen sei ohne nachvollziehbare Ausführungen durch die Betriebsprüfung erfolgt. Die Bf habe diese Gelder in den Jahresabschlüssen eindeutig als Anlagevermögen ausgewiesen. Die Ausleihungen enthielten neben liquiden Mitteln auch Sachwerte (Maschinen und Geräte).

ad 5. Tz 9 Ausfuhrnachweise

Ausfuhrnachweise lägen nicht vor, seien aber mangels einer Ausfuhrlieferung auch nicht erforderlich.

#### ad 6. Tz 10 Verrechnungskonto Gesellschafter

Es werde der Grundbuchsauszug vorgelegt und angemerkt, dass die Bf aus dem Fruchtgenussrecht im Prüfungszeitraum keine Einkünfte erzielt habe.

Zur Bonität des Gesellschafters sei auf die umfangreichen Sicherstellungen zu verweisen, die dieser gegenüber den kreditgebenden Instituten habe erbringen müssen. Als aktuelle Quelle könne diesbezüglich der Bankbrief per 31.12.2014 herangezogen werden, in dem der Gesellschafter als Sicherungsgeber mit Beträgen zwischen EUR 36.337,00 (2009) und EUR 1.241.385,00 (2013) angeführt werde.

#### ad 7. Tz 13 Verdeckte Ausschüttungen

Zum Nachweis der betrieblichen Veranlassung sei anzuführen, dass die Bf keine Kenntnis davon habe, welche Betriebsausgaben von der Betriebsprüfung nicht anerkannt worden seien. Dem Betriebsprüfungsbericht sei keine nachprüfbare Zusammenstellung zu entnehmen.

Im Zuge eines am 23.11.2016 durchgeführten Erörterungsgespräches wurde wie folgt vorgebracht:

##### 1. Tz 2 Kfz

Geschäftsführer/steuerlicher Vertreter: Die Bf habe aus Bonitätsgründen 20 bis 30 Fahrzeuge geleast und diese der Fa. X GmbH zur Nutzung überlassen. Es sei vereinbart, dass die Fa. X GmbH die mit dem Betrieb der Fahrzeuge verbundenen Kosten ersetze. Es sei von den Banken kommuniziert worden, dass das Anmieten der Fahrzeuge durch die Fa. B-GmbH nicht finanziert werde. Die Bf habe für die Fa. B-GmbH Organisationsleistungen erbracht und dafür auf Grund einer mündlichen Vereinbarung ca. 5% der dadurch generierten Umsätze erhalten. Mit der Überlassung der Fahrzeuge habe die Bf keine Gewinne erzielen wollen, sie sei als Unterstützung für die Fa. X GmbH gedacht gewesen und habe der Absicherung der Leistungserlöse gedient.

Amtsvertreter: Bei der Nutzungsüberlassung der Fahrzeuge und beim Erbringen von Organisationsleistungen handle es sich um zwei getrennt zu beurteilende Leistungen. Er verweise auf eine Entscheidung des BFG vom 05.01.2013, RV/7101428/2015.

##### 2. Tz 4 Wohnung A-Gasse

Geschäftsführer/steuerlicher Vertreter: Die Wohnung sei erst später fertig gestellt worden; die Küche sei zwar im Jahr 2003 angeschafft, aber erst in den folgenden Jahren montiert worden. Hinsichtlich der vorzeitigen Afa werde auf das bisherige Vorbringen verwiesen und ergänzt, dass im Zuge der Veräußerung der Wohnung im Jahr 2010 die als Bewertungsreserve verbuchte vorzeitige Afa gewinnerhöhend aufgelöst worden sei.

##### 3. Tz 6 Fortbildungskosten

Geschäftsführer/steuerlicher Vertreter: Es gebe keine schriftliche Vereinbarung. Durch die Tragung des Aufwandes für die Managementausbildung eines Mitarbeiters der Fa. B-GmbH habe sich die Bf durch eine verbesserte Führung höhere Umsätze und damit



einen höheren Erlös erhofft. Eine verdeckte Einlage sei zu verneinen, weil der Mitarbeiter nur bis 08.10.2004 Prokurist der Fa. B-GmbH gewesen sei und diese Investition dem Unternehmen nicht langfristig gedient habe. Anzumerken sei auch, dass korrespondierend zur Einstellung einer Forderung bei der Bf im Zuge der Betriebsprüfung bei der Fa. B-GmbH keine Verbindlichkeit eingestellt worden sei.

Amtsvertreter: Der Veranlassungszusammenhang der Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG sei fraglich.

#### 4. Tz 8 Verbundene Unternehmen

Fa. X s.r.o.

Amtsvertreter: Der Grund für eine Teilwertabschreibung müsse im Bilanzierungszeitraum liegen, die bessere Einsicht könne im Zeitpunkt der Bilanzerstellung berücksichtigt werden. Dass wirtschaftliche Probleme des Tochterunternehmens bestanden hätten, könne durch Vorlage der Gewinn- und Verlustrechnungen und einer Bilanz der Tochter nachgewiesen werden.

Steuerlicher Vertreter: Bei Bestehen finanzieller Probleme sei wahrscheinlich überhaupt keine Bilanz für das Jahr 2002 erstellt worden.

Fa. Y (Ungarn)

Geschäftsführer/steuerlicher Vertreter: Die Bf sei an dieser Firma zu 50% beteiligt. Die Fa. Y (Ungarn) habe beabsichtigt, aus Stroh Heizbriketts herzustellen. Ein noch funktionsfähiges Gerät sei beim Raiffeisenverband in Österreich gefunden worden. Daneben habe die Fa. Y (Ungarn) auch Pferdeeinstreu hergestellt. Dafür habe sie Traktoren, Häckselmaschinen und diverse Bestandteile benötigt. Diese seien in Österreich gebraucht gekauft und nach Ungarn verbracht worden.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes seien unverzinsliche Darlehen einer Muttergesellschaft an die Tochtergesellschaft möglich (VwGH 23.11.1994, 91/13/0111; VwGH 28.4.1999, 97/13/0068; VwGH 30.4.2003, 97/13/0165). Es handle sich bei der Hingabe der liquiden Mittel um einen Eigenkapitalersatz.

Amtsvertreter: Die Geldhingabe sei vom Prüfer deshalb als Darlehen gewertet worden, weil in der von Elko Audit kft vorgelegten Aufstellung die Beträge als Darlehen bezeichnet und keinerlei andere schriftliche Vereinbarungen vorgelegt worden seien.

Geschäftsführer/steuerlicher Vertreter: Der Betriebsprüfer hätte dann auch feststellen müssen (können), dass in der Bilanz der Fa. Y (Ungarn) die langfristigen Darlehen auf Grund eines Zinsaufwandes angestiegen seien.

Mit dem anderen Gesellschafter sei vereinbart gewesen, dass von der Fa. Y (Ungarn) keine Zinsen zu bezahlen seien.

#### 5. Tz 10 Verrechnungskonto Gesellschafter

Der Geschäftsführer wurde ersucht, dem Gericht einen Nachweis vorzulegen, dass er jeweils zu den Bilanzstichtagen über ausreichend liquide Mittel verfügt habe, die ihm eine Rückzahlung des zur Verfügung gestellten Betrages ermöglicht hätten.

#### 6. Tz 12 Nichtabzugsfähige Ausgaben

Der Geschäftsführer stellte die vom Betriebsprüfer als nicht abzugsfähige Ausgaben behandelten Beträge (Reisespesen, Werbung und Werbegeschenke, Berufskleidung, geringwertige Wirtschaftsgüter, Bewirtungsspesen) außer Streit.

#### 7. Tz 13 Verdeckte Ausschüttung

Geschäftsführer: Er bestreite, dass die Aufwendungen für Bewirtung, für Werbung und für Berufskleidung ihm zugeflossen seien. Er könne sich erinnern, dass er - um das Erscheinungsbild der Führungskräfte zu verbessern - Anzüge und diverse Kleidungsstücke angeschafft habe. Bei den unter dem Titel Werbung geltend gemachten Beträgen handle es sich zum Großteil um Kundengeschenke, die damals üblich gewesen seien.

Bei den geringwertigen Wirtschaftsgütern 1999 handle es sich um einen Weinkühler und um ein Fahrrad. Der Weinkühler sei im Büro aufgestellt worden, um Wein für die Kunden zu kühlen. Das Fahrrad sei angeschafft worden, um die in den Aufgabenbereich der Bf fallenden Kontrollen der U-Bahnstationen in der Nacht (im Bereich der Fußgängerzonen) durchführen zu können.

Hinsichtlich der Reisespesen seien schätzungsweise 30% der Aufwendungen tatsächlich ihm persönlich zugeflossen.

Die Ergebnisse des Erörterungsgespräches wurden zahlenmäßig dargestellt und beiden Parteien mit der Möglichkeit zur Stellungnahme übermittelt.

Der Vertreter der Amtspartei merkte lediglich an, dass bei Tz 2 Kfz der Betrag der Vorsteuer in Höhe von ATS 167.562,35 vom Betrag laut Beschluss vom 11.5.2016 in Höhe von ATS 167.222,35 um ATS 160,00 abweiche.

Der steuerliche Vertreter brachte zu Tz 2 Kfz ergänzend vor, dass in den Jahren 2000, 2001 und 2002 die folgenden Vorsteuerbeträge irrtümlich beim VW Passat und nicht beim IVECO Kasten erfasst worden seien:

2000	578,64 €
2001	1.849,94 €
2002	1.095,29 €

Zur gewerblichen Vermietungstätigkeit zwischen verbundenen Unternehmen führte der steuerliche Vertreter aus, die Bf habe laufend etwa 20-30 Fahrzeuge für die gewerbliche Vermietung angeschafft. Eine eigene Nutzung sei nicht erfolgt. Der Umfang der gewerblichen Betätigung könne wie folgt umschrieben werden:

- Klärung des Bedarfes inklusive Beratung über den Kfz-Typ in Abhängigkeit vom Einsatzbereich
- Kontaktaufnahme mit dem Lieferanten, Abklärung der Verfügbarkeit des Kfz-Typs
- Preisverhandlungen mit dem Lieferanten
- Unterfertigung des Kauf-/Leasingvertrages
- Verkehrsrechtliche An-/Abmeldung
- Übernahme des Kfz vom Lieferanten, Verbringung in eine Lackierwerkstätte zum Anbringen der Firmenlogos
- Anmeldung des Kfz beim Treibstofflieferanten, Besorgung einer Kfz-spezifischen Tankkarte
- Übernahme der Kosten der Treibstofflieferungen
- Evidenthaltung der Serviceintervalle mit Auswahl geeigneter Werkstätten und Übernahme der Rechnungen
- Besorgung und Evidenthaltung der Parkberechtigungen vor allem für Wien, zeitgerechte Beantragung der Verlängerungen
- Übernahme von Schadensfällen zur weiteren Bearbeitung, Auswahl der Werkstätten, Übernahme der Rechnung
- Rücknahme des Kfz sowie Veräußerung bzw. Suche nach einem Nachnutzer, der eventuell auch in einen aufrechten Leasingvertrag einsteige

Sämtliche Fahrzeuge für die gewerbliche Vermietung seien mit diesem Konzept betreut worden. Der personelle und administrative Aufwand sei entsprechend hoch gewesen.

Die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sei durch die Außenwirkung bei diversen Lieferanten und Behörde gegeben. Dass sich die Formulierung des § 12 Abs. 2 Z 2 UStG bei der Interpretation der Gewerblichkeit ausschließlich auf die Kundenseite beziehe, sei der Bestimmung nicht zu entnehmen. Als Vergleichsmaßstab Leasingunternehmen heranzuziehen, könne aus der Gesetzesbestimmung nicht abgeleitet werden, ohne auszuführen, welche Einzeltätigkeiten bei einer Leasinggesellschaft beim Verleasen eines Kfz bestimmend dafür seien, dass man dort von einem stimmigen Gesamtbild der gewerblichen Tätigkeit ausgehen könne.

Der Unternehmensbereich der gewerblichen Vermietung sei nicht von untergeordneter Bedeutung. Gemessen an der gesamten Betriebsleistung der Bf habe die gewerbliche Vermietung in den Jahren 1999 bis 2003 zwischen 20,4% und 4,4% betragen.

Die Anzahl der vermieteten Kfz als Abgrenzungskriterium werde kein alleiniger Maßstab sein. Dass bei der Bf die Nachhaltigkeit der Betätigung in der gewerblichen Vermietung unzweifelhaft sei, stehe auf Grund der hohen Anzahl der vermieteten Gegenstände sowie der jahrelangen Ausübung außer Zweifel.

Dass auch ein einzelnes Kfz die Voraussetzung für den Vorsteuerabzug nicht ausschließe, sei der Entscheidung des VwGH 24.4.1996, 95/13/0178, zu entnehmen. Ebenso schließe der EuGH (Rechtssache C-230/94 "Enkler") nicht aus, dass die Vermietung eines einzelnen Wohnmobils eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Art. 4 Abs. 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie sein könne.

Auch die Geschäftsbeziehung mit nur einem Kunden spreche nicht gegen die Unternehmereigenschaft (wirtschaftliche Tätigkeit). So habe der EuGH (Rechtssache C-219/12 "Fuchs") ausgesprochen, dass der Vorsteuerabzug für die Anschaffung einer Photovoltaik zustehe, wenn der damit erzeugte Strom an nur einen Abnehmer abgegeben werde. Bedeutsam sei, dass sich bei der sehr engen Auslegung des BFG eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht ergeben könne, da der Geschäftspartner nicht frei wählbar und überhaupt nur ein Geschäftspartner möglich sei.

Mit Schreiben vom 27.02.2017 wurde die Stellungnahme vom steuerlichen Vertreter dahingehend ergänzt, als die Situation beschrieben wurde, die die Bf bei Abschluss eines Leasingvertrages vorgefunden habe.

Nach interner Festlegung, welches Kfz die Bf benötige, seien der Kontakt mit einem Kfz-Händler hergestellt und die Konditionen für die Anschaffung vereinbart worden. Zur Finanzierung sei auf die Dienste eines Leasingunternehmens zurückgegriffen worden. Die Höhe der von der Leasinggesellschaft bereitzustellenden finanziellen Mittel sei von der Bf mit dem Lieferanten vereinbart worden. Ebenso sei von der Bf vorab abgeklärt worden, ob für das Leasingobjekt eine Anzahlung an den Lieferanten geleistet werde.

Bis zur Kontaktaufnahme seien vom Leasingunternehmen von diesem keine Leistungen erbracht worden. Es sei auch keine mediale Aufmerksamkeit des Leasingunternehmens erforderlich, da die Kontaktaufnahme auf der Kenntnis von Personen in der Leasinggesellschaft basiert sei.

Nach Vereinbarung der Finanzierungsmodalitäten und der Unterfertigung des Vertrages sei die Aufnahme der Leasingvereinbarung erfolgt. In weiterer Folge habe die Leasinggesellschaft die monatlichen Raten vorgeschrieben und am Ende der Laufzeit den Ankauftsbetrag bekanntgegeben. Die Tätigkeit der Leasinggesellschaft habe sich also vergleichbar einem Kreditinstitut auf die Finanzierung des Kfz beschränkt. Eine darüber hinausgehende Tätigkeit sei der Bf nicht bewusst geworden.

Wörtlich führte der steuerliche Vertreter weiter aus:

*"Um im Hinblick auf die oben zitierte Ausführung im Beschluss vom 11.05.2016 die Zitierung zu konkretisieren, soll im Folgenden das Wesen einer Leasinggesellschaft hinterfragt werden, so wie dies offenbar in Ruppe/Achatz gesehen wird, d.h. welche Tätigkeiten einer Leasinggesellschaft dazu führen, dass diese als Beispiel für die Durchführung einer gewerblichen Vermietung angeführt wird.*

*Spricht für / gegen eine gewerbliche Vermietung:*

*- fehlende Bedarfserhebung als Basis der Auswahl des geeigneten Leasingobjektes?*

- *Fehlende Verhandlung mit dem Lieferanten des Leasingobjektes über die Einkaufskonditionen, Rabatte udgl. mehr?*
- *fehlende Auswahl der Versicherungsgesellschaft, der Verhandlung über Versicherungskonditionen sowie Abschluss eines Versicherungsvertrages?*
- *Fehlende An- und Abmeldung bei der Verkehrsbehörde?*
- *Fehlende Anmeldung eines neuen KFZ beim Treibstofflieferanten, Besorgung einer Treibstoff-Tankkarte?*
- *Fehlende Übernahme der monatlichen Abrechnung für den Treibstoffverbrauch, Prüfung der Richtigkeit der Abrechnung des Treibstofflieferanten und Weiterverrechnung?*
- *Fehlende Besorgung der Parkberechtigungen vor allem für Wien?*
- *Monatliche Vorschreibung der Leasingentgelte allein gegenüber Vorschreibung der pauschalen Abrechnung aller Aufwendungen (Leasing, Versicherung, Treibstoff, Kfz-Service, etc.)*
- *Bezeichnung als "Leasinggesellschaft"?*
- *Ausführen der Finanzierungsfunktion wie ein Kreditinstitut (Ermittlung der monatlichen Leasingrate aus dem Ankaufspreis zuzüglich der Zinskomponente) versus Weiterverrechnung dieser und anderer Kosten, wie in Rechnungen belastet wird?*
- *Werbung als Leasinggesellschaft (auch wenn dies nicht immer eine entscheidende Rolle bei der Vertragsanbahnung spielt)?*
- *Mehrere Vertragspartner versus max. zwei bei der Bf?"*

*Welche Tätigkeiten sprechen für eine gewerbliche Vermietung im Sinne des § 12 UStG? Sollten ausschließlich die letztgenannten, nach außen wirksamen Argumente für eine gewerbliche Vermietung sprechen, nicht aber die tatsächliche Tätigkeit? Oder ist mit der gewerblichen Vermietung nicht eher die tatsächliche Durchführung von Tätigkeiten gemeint, welche gesamt oder in ihrer Mehrheit dieses vom Gesetzgeber gedachte Profil ergeben? In diese Richtung sehen wir auch die Tendenz der Rechtsprechung, welche wir beispielhaft in unserer Stellungnahme vom 13.01.2017 angeführt haben."*

In der am 02.03.2017 antragsgemäß durchgeführten mündlichen Verhandlung brachte der steuerliche Vertreter der Bf ergänzend vor, auf den Tankabrechnungen der Fa. Shell scheine das Kennzeichen des Fahrzeuges auf, dies sei aber kein Nachweis dafür, dass tatsächlich dieses Fahrzeug betankt worden sei. Im Zuge der Überprüfung sei festgestellt worden, dass für den IVECO-Kastenwagen ab Oktober 2000 keine Tankrechnungen verbucht worden seien, sich der VW Passat zu diesem Zeitpunkt nicht mehr im Betriebsvermögen befunden habe. Es sei daher der Schluss naheliegend, dass die Tankkarte des VW-Passat für das Tanken des IVECO-Kastenwagens verwendet worden sei. Als Beleg würden die Konten 721107 und 720101 für die Jahre 2000 bis 2002 vorgelegt.

Unter Hinweis auf RZ 1948 UStR führte der steuerliche Vertreter aus, darin sei die gewerbliche Vermietung dahingehend umschrieben, dass darunter Leasingfahrzeuge und Fahrzeuge zu subsummieren seien, die sprachüblich als Leihfahrzeuge bezeichnet würden.

Recherchen im Internet hätten ergeben, dass Leasingfirmen in erster Linie eine Finanzierungsfunktion erfüllten. Demgegenüber erbringe die Bf wesentlich umfangreichere Leistungen.

Der Vertreter der Amtspartei wies darauf hin, dass die Vergleichbarkeit der gewerblichen Vermietung mit einem Leasingunternehmen bereits vom Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis 2006/14/0006 angesprochen worden sei. Im Zuge des Erörterungsgespräches habe der Geschäftsführer der Bf eine Gewinnabsicht in diesem Bereich nicht dargelegt, während ein Leasingunternehmen sehr wohl einen Gewinn anstrebe.

Der steuerliche Vertreter wies darauf hin, dass es sich bei Letzterem nur um eine Annahme des Vertreters der Amtspartei handeln könne und außerdem nach § 2 UStG die Einnahmenerzielungsabsicht ausreichend sei. Die Überlassung der Fahrzeuge sei lediglich eine Nebentätigkeit zur Haupttätigkeit der Bf.

Über Befragen gab der steuerliche Vertreter an, die im Schriftsatz vom 13.01.2017 angeführten Prozentsätze seien durch Gegenüberstellung der erhaltenen Aufwandsätze und der Leistungserlöse ermittelt worden.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Bf ist Organisatorin von Reinigungsdienstleistungen und in der Vermögensverwaltung tätig. Alleingesellschafter ist Herr T, der auch als Geschäftsführer fungiert.

Die Bf ist zu 100% an der B-GmbH beteiligt. In den Jahren 1999 bis 2003 war die Bf auch an den ausländischen Unternehmen Fa. X s.r.o. (Slowakei, Bratislava) und Fa. Y (Ungarn) wesentlich beteiligt.

#### **1. Tz 2 Kraftfahrzeuge**

Sachverhalt:

Im Anlagevermögen der Bf befanden sich im Prüfungszeitraum durchschnittlich 20 bis 30 geleaste Kraftfahrzeuge. Die Fahrzeuge wurden der B-GmbH zur Nutzung überlassen. Die Kosten wurden im Wege einer pauschalen Abrechnung an das Tochterunternehmen weiterverrechnet, dies jedoch nicht lückenlos. Schriftliche Verträge betreffend die Überlassung und Abrechnung existieren nicht. Welche Fahrzeuge von der Fa. B-GmbH in den Streitjahren genutzt wurden und wie die weiterverrechneten Kosten ermittelt wurden, konnte von der Bf nicht bekannt gegeben werden.

Die Bf machte für die im Anlagevermögen befindlichen Personenkraftwagen aus den laufenden Leasingraten und den Betriebskosten Vorsteuern in folgender Höhe geltend (Beträge bis einschließlich 2001 in ATS, ab 2002 in EUR):

		1999	2000	2001	2002	2003
Konto		Vorsteuer	Vorsteuer	Vorsteuer	Vorsteuer	Vorsteuer
720000	Pkw	160,00	3.948,48	12.360,73	457,85	92,00
720100	Aufwand Pkw	167.562,35	86,55	0,00	0,00	0,00
720101	VW Passat W-****		23.343,92	24.743,64	697,16	0,00
720102	Toyota Starlet W-*****		17.430,85	13.520,47	423,53	522,00
720103	Toyota Starlet W-*****		10.660,20	2.625,32	202,34	115,00
720104	Toyota Starlet W-*****		20.503,94	5.254,64	243,98	58,00
720105	Toyota Starlet W-*****		13.350,39	6.556,50	519,51	630,00
720106	Toyota Landcruiser W-*****		50.447,89	80.582,06	952,65	0,00
720107	Toyota Picnic W-*****		30.641,73	36.451,19	1.314,22	0,00
720108	Toyota Avensis W-*****		26.528,18	26.374,51	1.082,71	306,00
720109	Toyota Yaris W-*****		14.328,44	15.037,65	678,56	270,00
720110	Peugeot 206 W-*****		8.428,46	12.656,25	790,84	940,00
720111	KIA Pregio W-*****		12.738,71	17.976,96	1.714,49	285,00
720112	Toyota Lexus W-*****		21.873,54	27.470,37	0,00	0,00
720113	Toyota Yaris W-*****			9.788,81	223,79	0,00
720114	Toyota Starlet			2.858,02	0,00	0,00
720115	Toyota Rav4 W-*****			10.905,45	0,00	0,00
720116	VW Lkw W-*****			1.171,55	409,24	149,00
720117	Toyota Yaris W-*****			116,69	22,13	0,00
720118	Toyota Starlet W-*****			3.760,83	278,49	279,00
720119	Toyota W-*****			19,68	0,00	0,00
720120	Toyota Lexus W-*****				374,78	0,00
720121	Toyota Lexus W-*****				0,00	0,00
<b>Summe</b>		<b>167.722,35</b>	<b>254.311,28</b>	<b>310.231,32</b>	<b>10.386,27</b>	<b>3.646,00</b>

Die in der folgenden Tabelle angeführten Vorsteuerbeträge wurden irrtümlich beim VW-Passat W-\*\*\*\* statt beim IVECO W-++++ verbucht:

2000	578,64 € (7.962,26 ATS)
2001	1.849,94 € (25.455,73 ATS)

2002	1.095,29 €
------	------------

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die Feststellungen im Zuge der Betriebsprüfung, die Angaben des Gesellschafter-Geschäftsführers sowie die im Zuge des Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Unterlagen.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 12 Abs. 2 Z lit b UStG 1994 gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren nicht als für das Unternehmen ausgeführt, die im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträdern stehen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge, Vorführkraftfahrzeuge und Kraftfahrzeuge, die ausschließlich zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt sind, sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblichen Vermietung dienen.

Im vorliegenden Fall wurden die in Rede stehenden Fahrzeuge (Pkw) dem Tochterunternehmen gegen Auslagenersatz zur Nutzung zur Verfügung gestellt.

Soweit in der Beschwerde die Ansicht vertreten wird, eine entgeltliche Gebrauchsüberlassung von Fahrzeugen sei als Vermietung bzw. Weitervermietung im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 anzusehen, kann der Bf nicht gefolgt werden. Diese Gesetzesbestimmung erfordert eine qualifizierte Form der Gebrauchsüberlassung, nämlich die "gewerbliche" Vermietung. Die Nutzungsüberlassung, wie sie im vorliegenden Fall durch die Bf erfolgt, stellt eine vom gesellschaftsrechtlich bedingten Zusammenwirken und von einer Zuwendungsabsicht getragene Gebrauchsüberlassung der Fahrzeuge an die Tochtergesellschaft dar. Dies wird indirekt durch die Aussage bestätigt, dass die Tochtergesellschaft aus Bonitätsgründen die Fahrzeuge nicht selbst hätte anmieten können, wie dies im Zuge des Erörterungsgespräches vom Geschäftsführer der Bf dargelegt wurde.

Dass die Kraftfahrzeuge, die der Fa. X Dienstleistungs GmbH gegen Aufwandersatz zur Nutzung überlassen wurden, genügt nicht, das Vorliegen einer gewerblichen Vermietung zu bejahen. Nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit b UStG 1994 muss die mit den Kraftfahrzeugen im Zusammenhang stehende Betätigung - **isoliert betrachtet** - eine gewerbliche Betätigung darstellen (vgl. VwGH 24. April 1996, 95/13/0178, zur entsprechenden Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. c UStG 1972).

Dass die Überlassung dieser Fahrzeuge mit den an dieses Unternehmen erbrachten Organisationsdienstleistungen im Zusammenhang steht und beide Tätigkeiten gemeinsam eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit darstellen, ist daher nach der oben angeführten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht ausreichend.

Bei einer solchen, nach außen nicht in Erscheinung tretenden Nutzungsüberlassung gegen Auslagenersatz zwischen verbundenen Unternehmen kann aber nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nicht gesagt werden, dass eine auf Einnahmenerzielung



ausgerichtete Betätigung, etwa vergleichbar einem Leasingunternehmen eine Vermietungstätigkeit im Sinne der Führung eines Gewerbebetriebes entfaltet wird (vgl. VwGH 17.05.2006, 2006/14/0006).

In seinen Stellungnahmen vom 13.01.2017 und vom 27.02.2017 versucht der steuerliche Vertreter, die Nutzungsüberlassung der Fahrzeuge an das Tochterunternehmen als der Tätigkeit eines Leasingunternehmens vergleichbar darzustellen. Zu diesem Zweck weist er auf die im Vorfeld - vor der tatsächlichen Nutzungsüberlassung - notwendigen, von der Bf zu setzenden Schritte (Auswahl der Autos, die Kontaktaufnahme und Preisverhandlungen mit dem Lieferanten, verkehrsrechtliche An-/Abmeldung, Anmeldung beim Treibstofflieferanten, etc.) hin. Damit wird aber das für die Beurteilung der Tätigkeit wesentliche Verhältnis zwischen dem Leasinggeber und dem Leasingnehmer, im vorliegenden Fall die Abwicklung der Nutzungsüberlassung zwischen der Bf und dem Tochterunternehmen, völlig ausgeklammert. Gerade diese aber hält einem Vergleich mit einem wirtschaftlich planvoll handelnden Leasingunternehmen nicht stand. Ein solches würde Fahrzeuge an Leasingnehmer nicht allein gegen Aufwandsersatz überlassen und die Bezahlung des Leasingentgelts nicht von der tatsächlichen Nutzung des Fahrzeuges abhängig machen, wie dies im vorliegenden Fall geschehen ist. Der nicht zu 100% erfolgte Aufwandsersatz war dem Betriebsprüfer gegenüber nämlich damit begründet worden, dass nicht alle Fahrzeuge vom Tochterunternehmen genutzt worden seien.

Bei etlichen der vom steuerlichen Vertreter angeführten Tätigkeiten handelt es sich vielmehr um solche, die ein wirtschaftlich planvoll handelnder Leasinggeber für den Leasingnehmer nicht übernehmen würde. Dass dies die Bf für das Tochterunternehmen im Gegensatz dazu aber tut, spricht für ein gesellschaftsrechtlich bedingtes Tätigwerden der Bf, um das Tochterunternehmen zu unterstützen.

Der EuGH spricht in der Rs Borsele aus, dass die Umstände, unter denen eine Leistung tatsächlich erbracht wird, mit jenen Umständen zu vergleichen seien, unter denen eine Leistung gewöhnlich vorgenommen wird. Durch diesen Vergleich könne überprüft werden, ob die auf diese Art und Weise ausgeübte Tätigkeit eine wirtschaftliche Tätigkeit darstelle, wobei auch die Anzahl der Kunden und die Höhe der Einnahmen berücksichtigt werden könnten.

Der EuGH misst bei der Feststellung einer wirtschaftlichen Tätigkeit der Marktteilnahme des Leistenden maßgebliche Bedeutung bei. Diese Marktteilnahme fungiere sowohl als Vergleichsobjekt als auch als Voraussetzung für das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit.

Umgelegt auf den zu beurteilenden Sachverhalt erbringt die Bf mit der Gebrauchsüberlassung der Kfz an das Tochterunternehmen gegen Auslagenersatz keine Leistung auf dem allgemeinen Markt für Kfz-Vermietungen, sondern sie selbst tritt als Endverbraucherin der Leasingleistung auf und überlässt die ihr auf diese Weise zur Verfügung stehenden Fahrzeuge dem Tochterunternehmen zur Nutzung. Die Umstände, unter denen die Bf ihrem Tochterunternehmen Fahrzeuge gegen einen pauschalen

Kostenersatz überlässt, sind nicht mit jenen Umständen vergleichbar, unter denen die Vermietung von Pkw z.B. durch ein Leasingunternehmen gewöhnlich vorgenommen wird (vgl. *Ehrke-Rabel/Schinnerl in taxlex 2016, 267 ff und die dort zitierte Judikatur des EuGH*).

Zu den Ausführungen der Bf in der Stellungnahme vom 13.06.2016 hinsichtlich der Unternehmereigenschaft ist anzumerken, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 die Bedeutung beizulegen ist, dass ein bloßer Vorsteuerauschluss vorliegt (VwGH vom 29. März 2001, 2000/14/0155; VwGH vom 22.05.2014, 2011/15/0176).

Nach Art. 17 Abs. 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer - gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (in der Folge: RL) - ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände oder Dienstleistungen abzuziehen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden.

Art. 17 Abs. 6 RL lautet:

*"(6) Der Rat legt auf Vorschlag der Kommission vor Ablauf eines Zeitraumes von vier Jahren nach dem Inkrafttreten dieser Richtlinie einstimmig fest, bei welchen Ausgaben die Mehrwertsteuer nicht abziehbar ist. Auf jeden Fall werden diejenigen Ausgaben vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen.*

*Bis zum Inkrafttreten der vorstehend bezeichneten Bestimmungen können die Mitgliedstaaten alle Ausschlüsse beibehalten, die in den in ihrem zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen sind."*

Bis dato existieren noch keine derartigen gemeinsamen und einheitlichen Regelungen. Solange können die Mitgliedstaaten alle Ausschlüsse (Vorsteuerabzugsverbote) beibehalten, die am 1.1.1979 bzw. bei späterem Beitritt zum Beitrittszeitpunkt in den nationalen Rechtsvorschriften vorgesehen waren ("Stand-Still-Klausel").

Das österreichische UStG enthielt bereits im § 12 Abs. 2 Z 2 lit b UStG 1972 idF ab 1.1.1978 ein bis heute - und damit auch zum Beitrittszeitpunkt 1.1.1995 - aufrechtes Vorsteuerabzugsverbot für Pkw, Kombis und Krafträder mit bestimmten Ausnahmen (siehe *Helmut Schuchter/Gerhard Kollmann in Melhardt/Tumpel, UStG, § 12 Rz 252*).

Der Hinweis auf Art. 17 der RL ist daher ebenfalls nicht geeignet, den Vorsteuerabzug für die streitgegenständlichen Pkw-Aufwendungen zu rechtfertigen.

Auf der Grundlage des § 12 Abs. 2 Z 2 lit b UStG 1994 war daher der von der Bf im Hinblick auf die Pkw-Aufwendungen geltend gemachte Vorsteuerabzug in den Streitjahren zu versagen, aber bei der Ermittlung der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage zu passivieren und die in den Jahren 2000 bis 2002 irrtümlich als Vorsteuer eines Aufwandes beim VW-Passat verbuchte Vorsteuer in der im Sachverhalt angeführten Höhe als Vorsteuer für Aufwendungen im Zusammenhang mit dem IVECO-Kastenwagen anzuerkennen.

## **2. Tz4/Tz5 Wohnung A-Gasse**

Sachverhalt:

Im Jahr 2003 wurde das Geschäftsfeld der Bf auf Vermögensverwaltung ausgeweitet. Die Bf schaffte in diesem Jahr auch einen Rohdachboden in M, A-Gasse 16, an. Für den Grundwert fielen Anschaffungskosten in Höhe von EUR 150.000,00 und für den Gebäudewert Anschaffungskosten in Höhe von EUR 250.000,00 an. Im selben Jahr tätigte die Bf Investitionen zur Schaffung einer Wohnung und machte Vorsteuer in Höhe von EUR 75.245,33 geltend, die im Zuge der Betriebsprüfung nicht zum Abzug zugelassen wurden. Ursprüngliches Ziel war die Vermietung des Objektes. Laut Anlageverzeichnis zum 31.12.2003 wurden Fenster, Fußböden Fliesen, Maler, Wintergarten und Küche bereits im Jahr 2003 angeschafft. Die Küche wurde im Jahr 2005 montiert. Die Absicht der Vermietung fand keinen Niederschlag in bindenden Vereinbarungen. 2006 wurde das Objekt an den Geschäftsführer der Bf vermietet. Im Rahmen einer das Jahr 2006 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurden die Vorsteuern in Höhe von EUR 75.245,33 berücksichtigt, die im Zuge der die Jahre 1999 bis 2003 umfassenden Betriebsprüfung nicht anerkannt worden waren.

Die Bf machte eine vorzeitige Abschreibung gemäß § 10a EStG 1988 in Höhe von EUR 36.414,00 geltend. Dieser Betrag beinhaltet auch eine vorzeitige Abschreibung von den Anschaffungskosten des Gebäudewertes.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die Feststellungen im Zuge der Betriebsprüfung und die Angaben des Gesellschafter-Geschäftsführers im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht.

Rechtliche Würdigung:

### **1. Vorsteuerabzug**

Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer 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, abziehen.

Lieferungen oder sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten nach § 12 Abs. 2 UStG 1994 als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie überwiegend für Zwecke des Unternehmens erfolgen. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt

gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, die nicht zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen. ....

Aus dem Titel der zunächst beabsichtigten und im Jahr 2006 an den Geschäftsführer erfolgten Vermietung der Wohnung gebührt dieser Vorsteuerabzug nicht.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt zwar in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, das Vorsteuern bereits steuerliche Berücksichtigung finden können, bevor noch der Steuerpflichtige aus einer Vermietung Einnahmen im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 erzielt, für diese Berücksichtigung reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung aus noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge faßt. Vorsteuern kommen vor einer Einnahmenerzielung nur zum Tragen, wenn entweder die Absicht der künftigen Vermietung in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden hat oder aus sonstigen, über die Absichtserklärung hinausgehenden Umständen die künftige Vermietung mit ziemlicher Sicherheit feststeht (VwGH 27.03.1996, 93/15/0210).

Die Bf konnte im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens weder bindende Vereinbarungen hinsichtlich der zukünftigen Vermietung vorlegen noch ist es der Bf gelungen, nachzuweisen, dass bereits im Streitjahr 2003 die künftige Vermietung mit ziemlicher Sicherheit feststand.

Dass die Wohnung im Jahr 2006 an den Geschäftsführer der Bf vermietet worden ist, ist für die im Beschwerdefall zu lösende Rechtsfrage ohne Bedeutung.

Die Vorsteuer in Höhe von EUR 75.245,33 war daher nicht zum Abzug zuzulassen.

## 2. Vorzeitige Abschreibung

Gemäß § 10a Abs. 3 EStG 1988 in der für das Jahr 2003 geltenden Fassung kann der Steuerpflichtige bei der Herstellung von Gebäuden des Anlagevermögens neben der Absetzung für Abnutzung gemäß § 8 Abs. 1 gewinnmindernd eine vorzeitige Abschreibung von 7% der Herstellungskosten geltend machen. Voraussetzung ist:

1. Die Absetzung für Abnutzung von den Herstellungskosten des Gebäudes beträgt bis zu 3% (§ 8 Abs. 1 erster Teilstrich zweiter Halbsatz).
2. Mit der tatsächlichen Bauausführung wird nach dem 31. Dezember 2001 und vor dem 1. Jänner 2004 begonnen.

Gemäß § 8 Abs. 1 erster Teilstrich EStG 1988 in der für das Jahr 2003 geltenden Fassung beträgt die Absetzung für Abnutzung ohne Nachweis der Nutzungsdauer bis zu 3% von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gebäude, soweit diese unmittelbar der Betriebsausübung eines Land- und Forstwirtes oder Gewerbetreibenden dienen .....

Wenn die Bf in der Beschwerde rügt, der Betriebsprüfer habe es unterlassen zu begründen, warum die Vornahme einer vorzeitigen Afa für das gegenständliche Objekt nicht zulässig sei, so ist sie auf den oben zitierten Gesetzestext des § 8 Abs. 1 EStG

1988 zu verweisen, in dem ausdrücklich gefordert ist, dass die Gebäude unmittelbar der Betriebsausübung eines Land- und Forstwirtes oder eines Gewerbetreibenden dienen. Da es der Bf nicht gelungen ist, die Vermietungsabsicht durch nach außen tretende Vereinbarungen bzw. nach außen erkennbare Umstände nachzuweisen, war nicht davon auszugehen, dass die gegenständliche Wohnung unmittelbar der Betriebsausübung diene.

Die Versagung der vorzeitigen Afa erfolgte daher zu Recht.

### **3. Tz 6 Fortbildungskosten**

Sachverhalt:

Die Bf übernahm in den Jahren 2002 und 2003 die Kosten für die Manageraus- und Weiterbildung eines Mitarbeiters der Fa. X Dienstleistungs GmbH in Höhe von EUR 6.980,00 jährlich mit dem Ziel, dass Management Know-How beim Tochterunternehmen zu stärken.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die Feststellungen im Zuge der Betriebsprüfung und die Angaben des Gesellschafter-Geschäftsführers im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht.

Rechtliche Würdigung:

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.

Einlagen im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG 1988 liegen vor, wenn der Körperschaft vom Anteilsinhaber liquide Mittel oder Wirtschaftsgüter aus gesellschaftsrechtlichen Erwägungen zugewendet werden oder wenn ihr aus Anlass einer rechtsgeschäftlichen Transaktion ein geldwerter Vorteil zukommt, der seine Erklärung in der Anteilsinhaberschaft findet, d.h. einem Fremdvergleich nicht standhält. Neben einer objektiven Bereicherung der Körperschaft durch den Anteilsinhaber muss eine Zuwendungsabsicht *causa societatis* vorliegen bzw. müssen die Umstände des Einzelfalles für das Vorliegen einer Zuwendungsabsicht sprechen.

Körperschaftsteuerrechtliche Einlagen setzen einen Vermögenstransfer aus dem Eigentum des Anteilsinhabers in das Eigentum der Körperschaft voraus.

Die Kapitalzuwendungen können in den verschiedensten Gestalten erfolgen, wie zB in Form von Zuschüssen in Geld, Gutschriften bzw. Belastungen auf dem Verrechnungskonten, Forderungsverzichten, Zuwendungen von Todes wegen, Übernahme von Aufwendungen, Veräußerung von Wirtschaftsgütern an die Gesellschaft ohne oder gegen zu niedriges Entgelt bzw. Erwerb von Wirtschaftsgütern durch den Gesellschafter zu einem unangemessenen hohen Preis, Berechnung überhöhter Entgelte für Leistungen gegenüber dem Gesellschafter, nachträgliche Preissenkungen durch den Gesellschafter, bewusstem Eingehen ungünstiger Risikogeschäfte. Entscheidend ist allein, dass der Gesellschafter das Eigenkapital der Gesellschaft vermehrt und für diese Zuwendung nur

Vorteile als Gesellschafter erlangt (vgl. *Kirchmayr* in Achatz/Kirchmayr, KStG § 8 Tz 68; *Gassner*, ÖStZ 1976, 150).

Im vorliegenden Fall wurde von der Bf der Aufwand für die Managementausbildung eines Mitarbeiters der Tochtergesellschaft mit dem Ziel getragen, das Know-How der Tochtergesellschaft in diesem Bereich zu stärken. Die Bf hat daraus in weiterer Folge einen Nutzen gezogen, weil die Geschäftsführung der Bf die Führungsagenden über die Tochtergesellschaft ausübte. Im Tragen des Aufwandes ist daher eine verdeckte Einlage zu erblicken, die bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz zu bleiben hat.

Die von der Bf in den Jahren 2002 und 2003 als Aufwand gebuchten Beträge waren in Anbetracht der obigen Ausführungen rückgängig zu machen.

Ebenso ist die vom Betriebsprüfer eingestellte Forderung in Höhe des jährlich getragenen Aufwandes nicht mit der Qualifikation der Aufwandstragung als verdeckte Einlage in Einklang zu bringen. Diese Beträge waren daher aus der Umsatz- und Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage der Jahre 2002 und 2003 auszuscheiden.

#### **4. Tz 8 Ausleihungen an verbundene Unternehmen**

##### **4.1. Fa. X s.r.o.**

Sachverhalt:

Die Bf war seit November 2000 an der Fa. X s.r.o. mit dem Betriebsgegenstand Reinigungsdienstleistungen wesentlich beteiligt. Neben dem Beteiligungskapital wurde der Fa. X s.r.o. Kapital je nach Finanzierungsbedarf zur Anschaffung von Reinigungsmaschinen und von Betriebsausstattung zur Verfügung gestellt und buchhalterisch entweder als Gesellschaftereinlagen oder als Ausleihungen gegen verbundene Unternehmen erfasst. Zum 31.12.2002 befand sich die Fa. X s.r.o. in einer schlechten wirtschaftlichen Situation.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die Feststellungen des Betriebsprüfers und hinsichtlich der schlechten wirtschaftlichen Situation der Fa. X s.r.o. darauf, dass am Datum1 der Antrag auf Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der Fa. X s.r.o. gestellt und am Datum2 mangels Masse abgelehnt wurde. Die Tatsache, dass im Datum1 ein Antrag auf Konkurseröffnung gestellt wurde, lässt den Schluss naheliegend erscheinen, dass die wirtschaftliche Situation der Fa. X s.r.o. bereits zum Bilanzstichtag 2002 schlecht war und die Bf im Zuge der Bilanzerstellung für das Jahr 2002, welche im Zeitraum Juni bis September 2003 erfolgte, davon Kenntnis erlangte.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 6 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988 ist u. a. Anlagevermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (abnutzbares Anlagevermögen vermindert um die Absetzung für Abnutzung nach den §§ 7 und 8) anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden.

Teilwert ist gemäß § 6 Z 1 EStG 1988 der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.

Bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gilt nach der Rechtsprechung die Vermutung, dass die Anschaffungskosten dem Teilwert entsprechen, weil von einem Unternehmer angenommen werden kann, dass er - Fehlmaßnahmen ausgenommen - grundsätzlich nicht mehr für ein Wirtschaftsgut aufwendet, als dieses für seinen Betrieb tatsächlich wert ist. Die Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert ist deshalb grundsätzlich nur dann anzuerkennen, wenn der Steuerpflichtige dartun kann, dass und in welcher Höhe zwischen Anschaffungszeitpunkt und Bilanzstichtag wesentliche Umstände eingetreten sind, welche die Annahme rechtfertigen, dass am Bilanzstichtag die Wiederbeschaffungskosten in nicht unerheblichem Umfang unter den ursprünglichen Anschaffungskosten liegen oder dass sich die Anschaffung als Fehlmaßnahme erwiesen hat. Je kürzer der zeitliche Abstand zwischen Anschaffungszeitpunkt und Bilanzstichtag ist, desto stärker wirkt die Vermutung der Übereinstimmung von Teilwert und Anschaffungskosten und desto größer sind die an den Nachweis einer Teilwertminderung zu stellenden Anforderungen. Wer eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will, hat die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen, wobei Nachweis oder Glaubhaftmachung auch jener Sachverhalte erforderlich sind, auf Grund derer die Teilwertabschreibung mit steuerlicher Wirkung gerade für ein bestimmtes Wirtschaftsjahr zu berücksichtigen sein sollte (VwGH 26.07.2006, 2006/14/0016). Auch bei Sanierungsmaßnahmen ist der Wert der Beteiligung erst dann als gemindert anzusehen, wenn die weitere Entwicklung erkennen lässt, dass den Belebensmaßnahmen der Erfolg versagt bleiben wird (VwGH 24.02.1999, 96/13/0206).

Für die Bewertung von Beteiligungen sind die Umstände am Bilanzstichtag maßgebend, wobei die bessere Kenntnis zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung zu berücksichtigen ist.

Zwangsvollstreckungsmaßnahmen sind keine Voraussetzung für eine Abschreibung uneinbringlicher Forderungen, wenn sich die Zahlungsunfähigkeit des Schuldners schon aus anderen Umständen, zB Aufhebung eines Konkursverfahrens mangels Masse, erweist (vgl. RdW 2015, 737 ff, mwN).

Im vorliegenden Fall erlangte die Bf im Zeitpunkt der Bilanzerstellung des Jahres 2002, die im Zeitraum Juni bis September 2003 erfolgte, Kenntnis von den wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Fa. X s.r.o., über deren Vermögen unstrittig am Datum<sup>1</sup> der Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens gestellt wurde. Es ist daher mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass die wirtschaftlichen Schwierigkeiten bereits am Bilanzstichtag bestanden. Es wurden daher zu Recht bereits in der Bilanz 31.12.2002 die an die Bf erfolgten Ausleihungen und in der Bilanz zum 31.12.2003 der Wert der Beteiligung abgeschrieben.

Der Beschwerde war in diesem Punkt stattzugeben.

#### 4.2. Y (Ungarn)

Sachverhalt:

Die Bf ist an der Fa. Y (Ungarn) zu 50% beteiligt. Die Fa. Y (Ungarn) beabsichtigte, aus Stroh Heizbriketts zu erzeugen sowie Pferdeeinstreu herzustellen. Dazu benötigte sie neben finanziellen Mitteln Geräte und Maschinen, die die Bf in Österreich gebraucht anschaffte und nach Ungarn verbrachte.

In den Jahren 1999 bis 2003 wurden der Fa. Y (Ungarn) von der Bf EUR 437.427,- als "Ausleihungen an verbundene Unternehmen" zur Verfügung gestellt und von der Bf als Anlagevermögen verbucht. Auf die einzelnen Jahre entfallen die folgenden Beträge in EUR:

1999	2000	2001	2002	2003
52.314,00	164.400,00	58.300,00 davon 40.596,00 Erhöhung der Beteiligung	86.753,00	75.659,00

Diese Beträge setzen sich aus den von der Bf gegebenen liquiden Mitteln und den Sachwerten (Maschinen und Geräte) wie folgt zusammen:

1999:

liquide Mittel in Höhe von ATS 719.833,00 (= EUR 52.314,00)

keine Maschinen und Geräte

2000:

liquide Mittel in Höhe von ATS 1,880.000,00 (= EUR 136.624,93)

Maschinen und Geräte im Wert von ATS 382.190,83 (= EUR 27.774,89)

2001:

liquide Mittel in Höhe von ATS 559.700,00 (= EUR 40.674,99)

Maschinen und Geräte im Wert von ATS 242.522,71 (= EUR 17.624,81)

2002:

liquide Mittel in Höhe von EUR 77.569,84

Maschinen und Geräte im Wert von EUR 9.183,20

2003:

liquide Mittel in Höhe von EUR 75.659,00

keine Maschinen und Geräte

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die Feststellungen im Zuge der Betriebsprüfung und die Angaben des Gesellschafter-Geschäftsführers im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht.



Rechtliche Würdigung:

Die Bf als Gesellschafterin überließ der Fa. Y Ungarn neben liquiden Mitteln auch Maschinen und Geräte zur Nutzung. Das Bundesfinanzgericht geht vom Vorliegen von verdeckten Einlagen aus, da die Vermögenszuwendungen ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis und nicht in der betrieblichen Tätigkeit der Bf haben. Es wird auf die Begründung zu Pkt. 4.1. verwiesen.

Die vom Betriebsprüfer vorgenommene Verzinsung war daher rückgängig zu machen.

## **5. Tz 9 Ausfuhrnachweise**

Sachverhalt:

Die Bf überließ - wie unter Pkt. 4.2. dargestellt - der Fa. Y Ungarn, an der sie wesentlich beteiligt ist, in Österreich im gebrauchten Zustand angeschaffte Maschinen und Geräte zur Nutzung.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die Feststellungen im Zuge der Betriebsprüfung und die Angaben des Gesellschafter-Geschäftsführers im Zuge des Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht.

Rechtliche Würdigung:

Bei den von der Bf der Fa. Y (Ungarn) zur Verfügung gestellten, im gebrauchten Zustand erworbenen Maschinen und Geräte handelt es sich um eine Nutzungseinlage, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat. Im Übrigen wird auf die Begründung zu Pkt. 4.1 verwiesen.

Der Ansatz von steuerpflichtigen Umsätzen in den Jahren 2000 und 2001 mangels Vorliegens von Ausfuhrnachweisen war daher zu stornieren.

## **6. Tz 10 Verrechnungskonto**

Sachverhalt:

In den Jahren ab 2001 wurden vom 100% Gesellschafter-Geschäftsführer über das Verrechnungskonto laufend Entnahmen getätigt. Damit wurde die Errichtung einer Ferienanlage auf einer vom Geschäftsführer in Ungarn erworbenen Liegenschaft finanziert. Die Forderung wurde verzinst und die Zinsen ebenfalls als Forderung auf dem Verrechnungskonto ausgewiesen. Der Bf wurde ein Fruchtgenussrecht für die Dauer von 20 Jahren an der Liegenschaft in Ungarn eingeräumt und grundbücherlich sichergestellt. Die Ansprüche des Geschäftsführers auf das Geschäftsführergehalt wurden kontokorrentmäßig mit den Ansprüchen der Bf verrechnet.

Der Gesellschafter-Geschäftsführer verfügte laut den vorgelegten Depotauszügen über Wertpapiere, deren Kurswert zu den jeweiligen Bilanzstichtagen sich wie folgt darstellt (alle Beträge in EUR):

31.12.2000	31.12.2001	31.12.2002	31.12.2003
467.658,72	465.087,90	387.701,90	365.723,87

Der Gesellschafter-Geschäftsführer ist Eigentümer von Liegenschaftsvermögen, das laut Verkehrswertgutachten zum Stichtag 31.12.2001 einen Gesamtwert von EUR 149.020,00 aufwies.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die Feststellungen im Zuge der Betriebsprüfung, die Angaben des Gesellschafter-Geschäftsführers sowie die im Zuge des Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Unterlagen.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Verdeckte Ausschüttungen sind alle Vorteile, die einem Anteilseigner oder einer einem Anteilseigner nahestehenden Person außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gewährt werden, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind und bei der Körperschaft eine Vermögensminderung bewirken oder Vermögensvermehrung verhindern (*Gernot Ressler/Birgit Stürzlinger in Lang/Schuch/Staringer*, KStG, § 8 Rz 100).

Eine verdeckte Ausschüttung liegt steuerlich insbesondere dann vor, wenn sich der Gesellschafter(-Geschäftsführer) zu Lasten der GmbH Vorteile zuwendet und dies nicht zeitnah durch die Erfassung einer (realen) Forderung der GmbH ausgleicht. Wenn hingegen die Überlassung eines Vorteils durch die GmbH an den Gesellschafter sofort im Wege der Einstellung einer Forderung an den Gesellschafter ausgeglichen wird, ist der Vorgang nicht als Ausschüttung zu werten. Holen sich die Gesellschafter mit Billigung der Organe der GmbH – ohne entsprechende Gegenleistung – Geld aus der GmbH und unterbleibt eine zeitgerechte Erfassung der Forderung der GmbH, liegt demnach eine verdeckte Ausschüttung vor. Wird hingegen zeitgleich mit einer sogenannten "Entnahme" von Geld aus der GmbH (in der Art eines Kredits) die Forderung der GmbH (auf dem Verrechnungskonto) verbucht und damit offengelegt, liegt grundsätzlich keine verdeckte Ausschüttung vor. Eine verdeckte Ausschüttung (trotz Verbuchung des Rückforderungsanspruchs) wäre dann gegeben, wenn im Vermögen der GmbH keine durchsetzbare Forderung an die Stelle der ausgezahlten Beträge tritt. Im Hinblick auf die tatsächliche Aufnahme der Forderung in das Rechenwerk der GmbH und auf § 83 Abs. 1 und 4 GmbHG wird dies praktisch nur dann der Fall sein, wenn der empfangende Gesellschafter im Zeitpunkt des Geldflusses keine hinreichende Bonität aufweist und zudem auch keine hinreichende Sicherheit (Pfandrecht etc.) bestellt worden ist (*Zorn in SWK 12/2015, 577*).

Im vorliegenden Fall ist – wie vom Betriebsprüfer festgestellt – davon auszugehen, dass auf Grund des zwischen dem Gesellschafter und der Bf bestehenden Naheverhältnisses Entnahmen aus dem Verrechnungskonto für die Errichtung der Ferienanlage auf einem, im Eigentum des Gesellschafters stehenden Grundstück in Ungarn erfolgten; an einen Außenstehenden wären Zahlungen nicht unter den gleichen Bedingungen geleistet

worden. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 26.2.2015, 2012/15/0177) bedarf es unter solchen Umständen der Prüfung, worin der dem Gesellschafter dadurch allenfalls zugewendete Vorteil besteht. Ein wesentliches Element dieser Prüfung ist die Auseinandersetzung mit der Frage, ob eine Rückzahlung der auf dem Verrechnungskonto verbuchten Beträge von vornherein nicht gewollt oder wegen absehbarer Uneinbringlichkeit nicht zu erwarten war, womit die buchmäßige Erfassung der vollen Forderung nur zum Schein erfolgt wäre und im Vermögen der Gesellschaft keine durchsetzbare Forderung an die Stelle der ausgezahlten Beträge getreten wäre (vgl. VwGH vom 17.12.2014, 2011/13/0115). Diesfalls lägen verdeckte Ausschüttungen vor (vgl. VwGH 28.4.2009, 2004/13/0059; daran anknüpfend VwGH 28.9.2011, 2006/13/0084; VwGH 26.2.2014, 2009/13/0112; VwGH 22.5.2014, 2011/15/0003).

Ob verdeckte Ausschüttungen anzunehmen sind, hängt somit vor allem von der Ernsthaftigkeit einer Rückzahlungsabsicht hinsichtlich der von der Gesellschaft empfangenen Beträge ab (VwGH 6.7.2011, 2008/13/0005). Es ist zu prüfen, ob aus den Umständen zu schließen ist, dass die Erfassung auf dem Verrechnungskonto nach Ansicht der Gesellschaft einer tatsächlich aufrechten Verbindlichkeit des Gesellschafters entspricht (VwGH 28.4.2009, 2004/13/0059). Dies hängt vom Gesamtbild der jeweils im Einzelfall gegebenen Verhältnisse ab (VwGH 22.5.2014, 2011/15/0003).

Das Fehlen von Sicherheiten kann zwar geeignet sein, die Ernsthaftigkeit der behaupteten Rückzahlungsabsicht im Zeitpunkt der Entnahmen zu verneinen und die Verbuchung von Forderungen als korrekturbedürftig zu erachten, weil verdeckte Ausschüttungen in der Form von Vermögensverschiebungen zu Gunsten des Gesellschafters vorliegen. Dazu bedarf es aber einer Auseinandersetzung mit der Bonität des Gesellschafters (VwGH 28.4.2009, 2004/13/0059; VwGH 22.5.2014, 2011/15/0003; VwGH 26.2.2015, 2012/15/0177).

Im vorliegenden Fall verfügte der Gesellschafter zu den jeweiligen Bilanzstichtagen über ein Wertpapiervermögen, dessen Kurswert den jährlichen Zuwachs am Verrechnungskonto deckt; zusätzlich befindet sich im Eigentum des Gesellschafters Grundvermögen, das zum Stichtag 31.12.2001 einen Gesamtverkehrswert von EUR 149.020,00 aufwies. Die Bonität des Gesellschafters ist somit auf Grund der Ermittlungen des Bundesfinanzgerichts nicht zweifelhaft. Der behauptete Rückzahlungswille findet seine Bestätigung in der kontokorrentmäßigen Verrechnung der aushaftenden Forderung mit dem Geschäftsführergehalt.

Es kann daher weder von einer mangelnden Bonität noch von einer fehlenden Rückzahlungsabsicht ausgegangen werden, sodass dem Beschwerdebegehren in diesem Punkt Folge zu geben war.

## **7. Tz 12 Nichtabzugsfähige Ausgaben**

Sachverhalt:

Die Bf tätigte in den Streitjahren folgende nichtabzugsfähige Ausgaben (Tabelle 1), auf die die in der 2. Tabelle aufgelisteten Vorsteuerbeträge entfielen (alle Beträge der Jahre 1999 bis 2001 in ATS, ab 2002 in EUR):

Tabelle 1

1999	2000	2001	2002	2003
406.860,00	241.655,00	170.632,67	1.505,79	7.738,13

Tabelle 2

1999	2000	2001	2002	2003
34.294,55	20.188,49	12.144,04	119,79	287,13

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die Feststellungen des Betriebsprüfers und die Aussage des Gesellschafter-Geschäftsführers im Rahmen des Erörterungsgespräches.

Rechtliche Würdigung:

Nach § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abgezogen werden.

Im Erörterungsgespräch stellte der Geschäftsführer die Nichtabzugsfähigkeit der oben angeführten Beträge außer Streit. Sie waren daher bei der Ermittlung des Einkommens der Bf nicht gewinnmindernd zu berücksichtigen und war die damit im Zusammenhang stehende Vorsteuer zu passivieren.

## **8. Tz 13 Verdeckte Ausschüttungen**

Sachverhalt:

Datiert mit 02.03.2006 erließ das Finanzamt den Feststellungen des Betriebsprüfers folgend einen Haftungsbescheid, mit welchem es die Bf zur Haftung für die auf die verdeckten Ausschüttungen an den Geschäftsführer entfallende Kapitalertragsteuer heranzog; in diesem Bescheid wird die Kapitalertragsteuer in einer Summe ausgewiesen (EUR 314.502,78 bzw. ATS 4.327.652,60) und lediglich angeführt, dass der Haftungsbescheid den Prüfungszeitraum 1999 bis 2003 betreffe.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 201 Abs. 4 BAO in der ab dem Jahr 2003 geltenden Fassung kann innerhalb derselben Abgabenart die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.

Gemäß § 202 Abs. 1 BAO gilt § 201 BAO sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich

Haftungspflichtigen obliegt. Hierbei sind Nachforderungen mittels Haftungsbescheides (§ 224 Abs. 1 BAO) geltend zu machen.

In seinem Erkenntnis vom 17.05.2006, 2004/14/0102, in dem der Verwaltungsgerichtshof unter anderem über einen Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1.10.1988 bis 30.9.1995 abzusprechen hatte, in welchem die Kapitalertragsteuer in einer Summe ausgewiesen war, sprach der Gerichtshof aus, dass sich dieser Bescheid wegen der Festsetzung eines einheitlichen Betrages für den gesamten betroffenen Zeitraum als unteilbar erweise und sich daraus die gänzliche Aufhebung des angefochtenen Bescheides ergebe.

In Anlehnung an dieses Erkenntnis und gemäß § 202 Abs. 1 iVm § 201 Abs. 4 BAO idF BGBl I 2002/97 kann der Abfuhrpflichtige zur Haftung für sämtliche in einem Kalenderjahr in Abzug zu bringenden Kapitalertragsteuerbeträge in einem Bescheid herangezogen werden. In solch einem Haftungsbescheid hinsichtlich eines Jahres kann daher gegebenenfalls die Geltendmachung der Haftung für mehrere Ausschüttungsvorgänge eines Jahres zusammengefasst werden. Es ist jedoch nicht zulässig, die Haftung für in mehreren Jahren entstandene Abgabenansprüche in einem einzigen Bescheid geltend zu machen. Im gegenständlichen Fall hätte somit die Haftung für nicht abgeführte Kapitalertragsteuer lediglich in Haftungsbescheiden für jedes einzelne Kalenderjahr zusammengefasst werden dürfen.

Da aber der angefochtene Bescheid lediglich einen einzigen Betrag an Kapitalertragsteuer für einen vier Jahre umfassenden Zeitraum nennt, handelt es sich um eine einheitliche Haftungsinanspruchnahme für mehrere Abgaben, deren Anspruch in vier Jahren entstanden ist. Im Hinblick auf die oben zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und auf die Bestimmung des § 201 Abs. 4 BAO idF BGBl I 2002/97, ist eine zusammengefasste Festsetzung mehrerer Abgaben und daraus resultierend auch die Haftungsinanspruchnahme nur innerhalb desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) möglich. Der angefochtene Bescheid hätte nicht in dieser Form ergehen dürfen, weshalb er gemäß § 279 Abs. 1 BAO ersatzlos aufzuheben war.

Auf die weiteren, die Kapitalertragsteuer betreffenden Beschwerdeeinwendungen musste somit nicht eingegangen werden.

Zahlenmäßige Darstellung der obigen Ausführungen (alle Beträge bis einschließlich des Jahres 2001 in ATS, ab 2002 in EUR):

#### 1. Umsatzsteuer 1999-2003

	1999	2000	2001	2002	2003
Umsätze 20% laut Bp	20.648.253,27	21.843.674,41	17.298.052,05	1.372.121,35	1.686.270,42
abzgl. Kfz Tz 2	-137.010,00		-595.050,00		-18.600,00

abzgl. Fortbildungs- kosten Tz 6				-6.980,00	-6.980,00
abzgl. Erman Maschinen Tz 9		-352.360,83	-93.833,33		
<b>Umsätze 20% laut BFG</b>	<b>20.511.243,27</b>	<b>21.491.313,58</b>	<b>16.609.168,72</b>	<b>1.365.141,35</b>	<b>1.660.690,42</b>
Vorsteuer laut Bp	2.349.390,85	2.081.383,28	2.163.539,08	139.115,75	118.416,44
abzgl. Vorsteuer Kfz	-167.722,35	-246.349,02	-284.775,59	-9.290,98	-3.646,00
<b>Vorsteuer laut BFG</b>	<b>2.181.668,50</b>	<b>1.835.034,26</b>	<b>1.878.763,49</b>	<b>129.824,77</b>	<b>114.770,44</b>

## 2. Körperschaftsteuer

	1999	2000	2001	2002	2003
E aus Gw laut Bp	4.128.367,00	6.775.600,00	4.196.910,00	292.442,61	675.344,87
zuzgl. vorzeitige Afa					36.414,00
abzgl. Forderung Kfz	-137.010,00		-595.050,00		-18.600,00
abzgl. Abschreibung Finanzanlagen				-98.987,12	-11.303,00
abzgl. Verzinsung Y	-17.996,00	-74.551,00	-62.645,00	-2.611,00	-4.060,00
Verrechnungs- konto			4.919.547,42 -4.701.998,28	285.289,27 -265.514,87	314.412,45 -267.810,45
abzgl. Vorsteuer Kfz	-167.722,35	-246.349,02	-284.775,59	-9.290,98	-3.646,00
<b>E aus Gw laut BFG</b>	<b>3.805.638,65</b>	<b>6.454.699,98</b>	<b>3.471.988,55</b>	<b>201.327,91</b>	<b>720.751,87</b>

## **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.

Die im gegenständlichen Erkenntnis zu beantwortenden Rechtsfragen bestanden in der Beurteilung der Voraussetzungen

- für den Vorsteuerabzug bei Pkw,
- für den Vorsteuerabzug und eine vorzeitige Afa im Hinblick auf die Anschaffung eines Rohdachbodens,
- für das Vorliegen von abzugsfähigen Ausgaben,
- für das Vorliegen von Einlagen/Nutzungseinlagen in verbundene Unternehmen,
- für die Vornahme von Teilwertabschreibungen und
- für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung bei Entnahmen vom Verrechnungskonto.

Da die genannten Rechtsfragen im Sinne der herrschenden Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gelöst wurden (vgl. die oben zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes), war die ordentliche Revision für unzulässig zu erklären.

Da sich die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Kapitalertragsteuerbescheides sowohl aus der Judikatur als auch ab dem Jahr 2003 unmittelbar aus dem Gesetz (§ 202 iVm § 201 BAO) ergibt, handelt es sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung.

Beilagen: 10 Berechnungsblätter

Wien, am 28. März 2017