



GZ. RV/1763-W/07,
miterledigt RV/1762-W/07,
RV/1760-W/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der G, in W, vertreten durch R, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für den Zeitraum 2001 bis 2003, Umsatzsteuernachschaub 1 – 7/2005, Kapitalertragsteuer 2001 - 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Bw. fand über den Zeitraum 2001 bis 2003 eine **abgabenbehördliche Prüfung** statt.

Dabei wurden seitens der Betriebsprüfung einige **Feststellungen** getroffen, welche hinsichtlich dreier Textziffern seitens der G (im Folgenden auch Bw. genannt) in Berufung gezogen wurden.

1.

Tz. 3 Kfz-Kosten:

„Die Überprüfung der Kfz-Kosten ergab, dass gleichzeitig bis zu zehn Kfz auf die G angemeldet waren, wie z. B. im Jahr 2001 Opel Astra Cabrio, BMW X5, Mercedes 600 SEL, BMW 3er-Serie, BMW 530d, Jeep Grand Cherokee, Fiat Ulysse, BMW 525 tds, VW 253 Kombi und Citroen Jumper (genaue Darstellung lt. Beilage).

Da der Betrieb von bis zu zehn Kfz bei überwiegend teilzeitbeschäftigen Dienstnehmern nicht

fremdüblich und unangemessen ist, sind die Mehraufwendungen nicht betrieblich veranlasst und als verdeckte Ausschüttung zu behandeln. Aus diesem Grund wurden die folgenden Beträge (eine genaue Ermittlung der betrieblich veranlassten Kosten wäre nur mit erheblichem Aufwand möglich gewesen, daher wurde eine pauschale Ermittlung als Berechnungsgrundlage herangezogen) als verdeckte Ausschüttung den erklärten Betriebserfolgen hinzugerechnet, wobei die bisher als unangemessen hohen Ausgaben i. S. des § 12 Abs. 1 Z 2 KStG wieder hinzugerechneten Beträge angerechnet wurden.

Kfz- Kosten:	2001 ATS	2002 Euro	2003 Euro
Nicht anerkannte Kfz-Kosten	931.430,00	73.830,00	53.300,00
Außenbilanzmäßige Hinzurechnung bisher (minus)	<u>221.854,00</u>	<u>15.861,00</u>	<u>10.767,00</u>
Verdeckte Ausschüttung lt. Bp.	709.576,00	57.969,00	42.533,00
Steuerliche Auswirkungen:			
<u>Körperschaftsteuer:</u>			
[625] Verdeckte Ausschüttungen	946.101,33	77.292,00	56.710,67
[777] Gesamtbetrag der Einkünfte	709.576,00	57.969,00	42.533,00
<u>Kapitalertragsteuer:</u>			
Abgabe	236.525,38	19.323,00	14.177,67

2.

Tz. 4, L:

Von der G wurde im Jahr 2001 ein Einfamilienhaus in L, auf einem Pachtgrund um ATS 1.700.000,00 erworben. Anschließend erfolgte ein Umbau (Baukosten im Jahr 2002 ca. € 110.000,00) sowie die Ausstattung mit Möbeln (Schlafzimmer, Kinderzimmer, ...) und div. Einrichtungsgegenständen. (Sämtliche Kosten i. Z. mit dieser Liegenschaft (Pacht, Strom, Gas,

Gemeindeabgaben, ...) wurden von der GesmbH getragen. Die Liegenschaft diente nach Fertigstellung dem Geschäftsführer und seiner Familie als Wohnsitz und wurde von der GesmbH unentgeltlich als „Dienstwohnung“ zur Verfügung gestellt (die Meldung bei Zentralen Melderegister erfolgte von Frau MH erst mit 15. 2. 2005, Herr Dr. HH ist seit 1998 am Firmensitz der G gemeldet, andererseits hat Herr Dr. HH aber für 2001 und 2002 den Alleinverdienerabsetzbetrag beantragt, welcher einen gemeinsamen Haushalt voraussetzt). Von der Bp wurde daher die gemeinsame Haushaltsführung als gegeben angenommen – was auch nicht bestritten wurde.

Nach der herrschenden Lehre und Rechtsprechung umfasst notwendiges Betriebsvermögen jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm tatsächlich dienen (vgl. etwa das Erkenntnis vom 24. 10. 2002, 98/15/0083). Ein Wirtschaftsgut, das objektiv erkennbar gesellschaftsrechtlichen Zwecken dient oder objektiv erkennbar für solche Zwecke bestimmt ist, stellt notwendiges Privatvermögen dar. Solche Wirtschaftsgüter können nicht zum gewillkürten Betriebsvermögen werden (vgl. das Erkenntnis vom 18. 12. 2001, 98/15/0019). Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, deren Anschaffung oder Herstellung rein gesellschaftsrechtlich veranlasst ist und die nicht der Einkommenserzielung der Körperschaft dienen, gehören nicht zum Betriebsvermögen der Körperschaft, sondern zu ihrem steuerneutralen Vermögen.

Aufgrund der Größe der GesmbH ist es nach ständiger Rechtsprechung des VwGH unüblich, Dienstnehmern eine Dienstwohnung zu überlassen. Da kein gewichtiger betrieblicher Grund für die Aufnahme des Einfamilienhauses in das Betriebsvermögen vorlag, ist die Zurverfügungstellung des Einfamilienhauses durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Daraus ergibt sich, dass das Einfamilienhaus notwendiges Privatvermögen der GesmbH darstellt (auf die in diesem Zusammenhang relevanten VwGH-Erkenntnisse vom 20. 6. 2000, 98/15/0169 und 0170, vom 17. 10. 1998, 88/14/0204, ... wird hingewiesen).

Dadurch ergaben sich folgende Konsequenzen:

1. Kein Vorsteuerabzug aus Anschaffungs- und Umbaukosten sowie der laufenden Kosten.
2. Sämtliche Aufwendungen i. Z. m. dieser Liegenschaft stellen keine Betriebsausgaben dar (außerbilanzmäßige Hinzurechnung).
3. Die Überlassung der Liegenschaft führt zu einer verdeckten Ausschüttung in Höhe der Differenz zw. fremdüblichen und tatsächlichen Mietentgelt (gerechnet ab Februar 2005).
4. AfA, Zinsen und sonstige Aufwendungen sind keine Betriebsausgaben.
5. Die Hinzurechnung des Sachbezuges für die Benutzung der Liegenschaft bei den lohnsteuerpflichtigen Einkünften von Herrn Dr. HH wird nach Rechtskraft der Bescheide storniert.

Die nicht anerkannten Aufwendungen und samt den damit in Zusammenhang stehenden

Vorsteuerbeträgen sind nachfolgend dargestellt.

Die Berechnung der verdeckten Ausschüttung (nur für die Bemessungsgrundlage zur Berechnung der Kapitalertragsteuer) aufgrund des entgangenen Mieterlöses wurde unter Zugrundelegung eines Mietentgeltes von € 5,00 pro m² (durchschnittliche Mietpreise lt. Immobilien Rating GmbH zw. 4,50 und 7,50 € pro m²) bei 190 m² Nutzfläche berechnet. Die Berechnung erfolgte ab Jänner 2003, da ab diesem Zeitpunkt das Haus voll eingerichtet war (Sauna im April 2002, Schlafzimmer, Vorhänge und Küche im Juli 2002). Die Meldung im Zentralen Melderegister ist nach Ansicht der Bp nicht aussagekräftig, da Herr Dr. HH nach wie vor am Firmensitz der G gemeldet ist, d. h. lt. Meldeamt lebt er getrennt von seiner Familie. Lt. Arbeitnehmerveranlagung wird von ihm aber der Alleinverdienerabsetzbetrag beansprucht, was einen gemeinsamen Wohnsitz als Grundvoraussetzung hat. (...)".

3.

Umsatzsteuernachschauf:

- Steuerliche Feststellungen
- KBau

Bei einer Überprüfung des Firmensitzes der Fa. KBau wurde vom zuständigen Finanzamt festgestellt, dass an der auf den Rechnungen angegebenen Adresse F, weder ein Bauunternehmen mit dieser Bezeichnung gemeldet war noch der Geschäftsführer oder Gesellschafter wohnhaft war. Diese Feststellungen wurden durch die Inhaberin des an dieser Adresse ansässigen Kosmetiksalons sowie die zuständige Hausverwaltung schriftlich bestätigt. Laut Zentralem Melderegister ist der Geschäftsführer der KBau, Herr HM, seit 16. 12. 2004 an der Adresse F gemeldet. Der laut Meldedaten angegebene Unterkunftsgeber gab an, dass ihm Herr HM nicht bekannt sei.

Nach den Bestimmungen des § 11 Abs. 1 UStG haben die vom leistenden Unternehmen ausgestellten Rechnungen den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmer zu enthalten. Eine Rechnung, die den liefernden oder leistenden Unternehmer mit einer Anschrift kennzeichnet, unter welcher dieser Unternehmer zum Zeitpunkt der Rechnungsausstellung nicht den Sitz des Unternehmens hat, berechtigt nach laufender Rechtsprechung und Lehre nicht zum Vorsteuerabzug (auf die VwGH-Erkenntnisse vom 10. 8. 2005, 2005/13/0059, 26. 9. 2000, 99/13/0020-6, 14. 1. 1991, 90/15/0042, 30. 5. 2001, 95/13/0226 wird hingewiesen).

Aufgrund der getroffenen Feststellungen waren daher die von (den) Rechnungen der KBau in Abzug gebrachten Vorsteuerbeträge in Höhe von € 53.200,00 nicht anzuerkennen".

Der steuerliche Vertreter der Bw. erhebt mit 14. August 2006 **Berufung** gegen die im Anschluss an die Betriebsprüfung ergangenen Umsatzsteuerbescheide und Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 2001 bis 2003 sowie die Kapitalertragssteuerbescheide

2001 bis 2005 und den Bescheid über die Umsatzsteuernachschaub 1-7 2005 und führt diese begründend aus:

„Tz. 3 KFZ-Kosten: Die G hat im Prüfungszeitraum bis zu zehn KFZ angemeldet gehabt, wobei die Betriebsprüfung einen erheblichen Prozentsatz der Kosten als nicht betrieblich veranlasst ansah und als verdeckte Gewinnausschüttung behandelte.

Dazu ist zu sagen, dass die verschiedenen KFZ zwar im Betriebsvermögen waren, aber niemals alle gleichzeitig genutzt wurden, sondern lediglich deshalb gleichzeitig im Betriebsvermögen waren, da immer wieder versucht wurde, für nicht mehr benötigte KFZ einen möglichst guten Verkaufswert zu erreichen.

Die Autos blieben auch deshalb angemeldet um jederzeit mit eventuellen Interessenten Probefahrten machen zu können und sie auf diese Weise schneller abzustoßen.

Wie auch die Betriebsprüfung feststellen konnte, sind von den gerade nicht genutzten Fahrzeugen, abgesehen von der Versicherung, keine laufenden Betriebskosten angefallen.

TZ 4, L: Im Betriebsvermögen der G befindet sich seit 2001 ein Einfamilienhaus in L, das die Gesellschaft ihrem Geschäftsführer für Wohnzwecke unentgeltlich zur Verfügung stellte. Wie auch in allen vergleichbaren Fällen wo Firmen ihren Geschäftsführern als Teil ihrer Bezahlung Wohnungen, Häuser, Autos und Gerätschaften zur Verfügung stellen, wurden auch von der g die entsprechenden Sachbezüge versteuert.

Als wesentlichen Punkt der Nichtanerkennung wurde von der Betriebsprüfung die Größe der GesmbH. angeführt. Nach meinem Rechtsempfinden gibt es jedoch nur ein Körperschaftsteuergesetz, das nicht entsprechend der Größe der Gesellschaften andere Bestimmungen enthält. Auch wäre hinsichtlich der Größe zu hinterfragen, ob diese nach Umsatz, Angestelltenzahl oder Gewinn zu definieren wäre, umso mehr als man gerade in letzter Zeit wiederholt von nicht gerade sehr erfolgreichen „Unternehmungen“ hört, die ihren Geschäftsführern Penthäuser zur Verfügung stellen. Es ist daher nicht einzusehen, dass für erfolgreiche private Gesellschaften andere Regelungen gelten sollten.

KBau: Hinsichtlich der Firma KBau hat die g mittels eines Firmenbuchauszuges sowie mittels der Anmeldungen der entsprechenden Arbeiter, die auf den Rechnungen angegeben Adresse verifiziert. Besprechungen fanden immer nur in den Geschäftsräumlichkeiten der g bzw. auf den entsprechenden Baustellen statt oder wurden telefonisch geführt.

Nachdem das Firmenbuch öffentlich ist und die dortigen Eintragungen für jedermann bindend sind, kann es nicht der g zum Schaden gereichen, dass offensichtlich das Firmenbuch falsche Auskünfte gibt bzw. die Meldung einer Firma nicht überprüft".

Seitens der Betriebsprüfung wird mit 6. Dezember 2006 eine **Stellungnahme zur Berufung** abgegeben. Darin wird unter anderem ausgeführt:

„... Herr Dr. HH ist der Geschäftsführer und hat ein Auto genutzt. Herr C war für die

Baustellenaufsicht und den Einkauf zuständig, daher ist anzunehmen, dass dieser einen Klein-Lkw benutzt hat. Frau P war im Büro tätig. Die restlichen Dienstnehmer waren nur kurzfristig bzw. geringfügig beschäftigt und es ist nicht anzunehmen und auch unüblich, dass diesen ein Auto der gehobenen Mittelklasse zur Verfügung gestellt wird.

Laut Bw. waren zwar die KfZ im Betriebsvermögen, wurden aber nicht gleichzeitig genutzt. Dem Argument, dass abgesehen von der Versicherung keine laufenden Betriebskosten angefallen sind, muss entgegen gehalten werden, dass auch Instandhaltungskosten (wie z. B. Servicekosten) und AfA bzw. Leasingkosten angefallen sind. Außerdem widerspricht diesem Argument die Höhe der jährlichen Treibstoffkosten (z. B. im Jahr 2002 € 11.399,00 und 2003 € 11.645,00). Weiters wird festgehalten, dass weder der Geschäftsführer noch seine Gattin ein privat genutztes Kfz zur Verfügung hatten, wobei bei einer Besichtigung des Einfamilienhauses in I festgestellt wurde, dass zwei der betrieblich genutzten Kfz in der Nähe geparkt waren.

Nach der laufenden Rechtsprechung ist nicht außer Acht zu lassen, dass Unangemessenheit bzw. Unüblichkeit ein Indiz dafür bietet, die Aufwendungen privat veranlasst und sohin ertragsteuerlich unbeachtlich sind.

Aufgrund der Anzahl der Fahrzeuge und der Anzahl der Dienstnehmer, müsste der Geschäftsführer fünf bis sechs Fahrzeuge allein betrieblich nutzen. Eine derartige Behauptung widerspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens (umso mehr, als weder der Geschäftsführer noch seine Gattin ein weiteres privates Kfz besaßen). Vielmehr ist eher anzunehmen, die Anschaffung der Fahrzeuge aus privater Veranlassung erfolgte. Den Nachweis, dass sämtliche Kraftfahrzeuge überwiegend betrieblich genutzt worden seien, hat die Bw. weder durch die Führung von Fahrtenbüchern noch auf andere Art und Weise erbracht. Daher war das Ausmaß der betrieblichen Nutzung der Kraftfahrzeuge zu schätzen. Die vorgenommene Schätzung erfolgte pauschal, da eine genaue Zuordnung der Kfz-Kosten (Instandhaltung, Treibstoff, ...) im Nachhinein nicht möglich war. Unter Berücksichtigung sämtlicher angemeldeter Kfz (im Schnitt zwischen acht und zehn pro Jahr) wurden durchschnittlich drei bis dreieinhalb Fahrzeuge (nur von den geltend gemachten Aufwendungen her betrachtet) als zum Betriebsvermögen gehörend angesehen. Wobei bei dieser Berechnung nicht berücksichtigt wurde, dass die in der Anschaffung eher günstigeren und weniger Kosten verursachenden Fahrzeuge, wie Citroen 232 Lkw (bei Anschaffung 6,5 Jahre alt), Ford Fiesta Lkw (bei Anschaffung 8 Jahre alt), Ford Transit Kastenwagen (bei Anschaffung 6,5 Jahre alt), durchaus als betrieblich genutzt angesehen werden können (zum Transport von Baumaterial).

Zu Tz. KBau: Bei einer Überprüfung des Firmensitzes der Fa. KBau wurde vom zuständigen Finanzamt festgestellt, dass an der auf den Rechnungen angegebenen Adresse F, weder ein

Bauunternehmen mit dieser Bezeichnung gemeldet war noch der Geschäftsführer oder Gesellschafter wohnhaft waren. Diese Feststellungen wurden durch die Inhaberin des an dieser Adresse ansässigen Kosmetiksalons sowie die zuständige Hausverwaltung schriftlich bestätigt. Laut Zentralem Melderegister war der Geschäftsführer der KBau, Herr HM (slowakischer Staatsbürger), von 16. 12. 2004 bis 4. 11. 2005 an der Adresse F gemeldet. Ansonsten sind keine Meldedaten bekannt. Der laut Meldedaten angegebene Unterkunftgeber gab an, dass ihm Herr HM nicht bekannt sei.

Gem. § 11 Abs. 1 Z 1 UStG haben die von einem Unternehmer, der steuerpflichtige Lieferungen oder sonstige Leistungen ausführt, ausgestellten Rechnungen den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers zu enthalten. Dass eine Rechnung, die den liefernden oder leistenden Unternehmer mit einer Anschrift kennzeichnet, unter welcher dieser Unternehmer zum Zeitpunkt der Rechnungsausstellung nicht den Sitz des Unternehmens hat, den Vorsteuerabzug aus dieser Rechnung nicht verschafft, entspricht einhelliger Rechtsprechung und Lehre. Ob die auf den Rechnungen angeführte Anschrift mit jener übereinstimmt, unter welcher er seine Firma im Firmenbuch eintragen ließ, ist für die Frage der Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzung des § 11 Abs. 1 Z. 1 UStG ohne Bedeutung, weil eine solche Eintragung auf eine unüberprüfte Behauptung des Eintragungswerbers zurückgeht (VwGH 10. 8. 2005, 2005/13/0059).

Wie im EuGH-Urteil vom 6. 7. 2006 in der Rs. Axel Kittler, C-439/04, ausgeführt, genügt eine bloße Abfrage von UID- und Firmenbuchdaten jedenfalls nicht, um die Nichtanerkennung von Vorsteuern aus Rechnungen des liefernden Unternehmens auszuschließen. Dies schon deshalb, weil praktisch jede Firma, die Mehrwertsteuerbetrügereien begehen will, die formalen Voraussetzungen erfüllen wird, um nicht ertappt zu werden.

Da offensichtlich nie der Versuch unternommen wurde, im angeblichen Büro der Fa. KBau eine Besprechung abzuhalten und es auch keinen Schriftverkehr zwischen den beiden Unternehmen gab, wodurch ebenfalls bekannt geworden wäre, dass an der angeblichen Firmenadresse eine KBau nicht existiert, was bei einem Auftragsvolumen in Höhe von rund € 377.000,00 netto in sieben Monaten durchaus üblich, und bei Berücksichtigung der gebotenen Sorgfaltspflicht angebracht gewesen wäre, hat die Bw. die Rechtsfolgen der Nichtanerkennung der Vorsteuerbeträge zu tragen.

Mit 12. Jänner 2007 datiert die **Gegenäußerung** der Bw. zur Stellungnahme der Betriebsprüfung:

„zu TZ 3 KFZ-Kosten: Es ist richtig dass im Prüfungszeitraum die angeführten Dienstnehmer beschäftigt waren. Es ist auch richtig, dass Herr HH und seine Gattin über keinen privaten PKW verfügen. Dafür wurden auch entsprechende Sachbezüge verrechnet.

Zur Höhe der Teibstoffkosten ist zu sagen, dass bei den im Prüfungszeitraum herrschenden

Benzinpreisen und der Hochtourigkeit der PKW's allein für eine Tankfüllung mit nahezu € 100 zu rechnen ist. Von durchschnittlichen Treibstoffkosten in Höhe von rd. € 11.500,00 würde das, selbst wenn nur ein Auto betrieblich genutzt wäre, Kosten von rd. € 220,00 betragen, also etwa zwei Tankfüllungen pro Woche. Allein daraus kann man ersehen, dass nicht alle Autos gleichzeitig genutzt wurden, sondern abwechselnd. Darüber hinaus waren ja auch die anderen Dienstnehmer mit dem PKW's unterwegs.

Zu TZ KBau: Sie werden mir sicher zustimmen, dass das Finanzamt andere Möglichkeiten hat die Meldepflichten von Firmen und Personen zu überprüfen als dies der Firma g möglich ist. Die Firma g hätte sicherlich vom Zentralen Melderegister keine Daten über andere Personen wie z. B. Herrn HM erhalten, konnte jedoch auf die Daten des Firmenbuches vertrauen. Dass im Geschäftsleben üblicherweise der Lieferant den Kunden besucht ist, abgesehen von Handelsgeschäften, der Normalzustand. Die Firma KBau hat immer das Büro der g aufgesucht, bzw. war es der Normalfall, dass sich die Geschäftsführer auf der entsprechenden Baustelle getroffen haben".

Das Finanzamt erlässt mit 22. Jänner 2007 eine abweisende Berufungsverentscheidung. Darin wird die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide betreffend folgendes ausgeführt:

„Eine der unabdingbaren Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug besteht gem. § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 darin, dass der Unternehmer aufgrund dessen Leistungen der Vorsteuerabzug beansprucht wird, dem Leistungsempfänger eine Rechnung i. S. d. § 11 UStG ausgestellt haben muss.

Hinsichtlich der strittigen Rechnungen liegen die Erfordernisse des § 11 UStG NICHT vor! Wie bereits in der Stellungnahme der Betriebsprüfung ausgeführt, bestand im fraglichen Zeitraum (2005) WEDER mit der Fa. KBau GmbH noch mit Herrn HM ein Bestandverhältnis an der in den Rechnungen angegebenen Adresse W.

Die Firmenbuchadresse ist kein Argument – hat sie doch keine konstitutive Wirkung, sodass allein die tatsächlichen Verhältnisse beachtlich bleiben.

Es kann daher festgestellt werden, dass die in den strittigen Rechnungen angeführte Adresse der Fa. KBau nicht zutreffend ist.

Der VwGH hat mit Erkenntnis vom 28. 5. 1997, Zl. 94/13/0230 (in Fortführung seiner bisherigen Judikatur) ausgesprochen:

„(…) Eine Rechnung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes muss aber gem. § 11 Abs. 1 Z. 1 UStG den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers enthalten. Hierunter ist der RICHTIGE Name und die RICHTIGE Anschrift zu verstehen. Auch die Angabe einer falschen Adresse des leistenden Unternehmers schließt für sich allein schon die Berechtigung des Leistungsempfängers zum Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1972 aus. (vgl. die Erkenntnisse vom 24. 4. 1996, 94/13/0133, 0134 und vom 20. 11. 1996,

95/15/0179 und 96/15/0027).

(...)

„**Essentielle Voraussetzung des Vorsteuerabzuges ist** nach der durch die Bestimmungen des § 12 Abs. 1 Z. 1 in Verbindung mit § 11 Abs. 1 UStG gestalteten Rechtslage unter anderem die **eindeutige Identifizierbarkeit des Rechnungsausstellers** allein anhand der in der Rechnung angeführten Identifikationsmerkmale. Da der Leistungsempfänger eines im Einklang mit den bestehenden Gesetzen abgewickelten Rechtsgeschäftes dem Leistungserbringer gegenüber einen Anspruch darauf hat, von diesem eine dem Gesetz entsprechend gestaltete Rechnung ausgestellt zu erhalten, lässt sich mit dem Hinweis auf den guten Glauben im geschäftlichen Verkehr gegen den vom Gerichtshof eingenommenen Standpunkt nicht erfolgreich argumentieren. **Das Risiko einer Enttäuschung in seinem guten Glauben hat der zu tragen, der im guten Glauben handelt.** Weshalb der gutgläubig Handelnde berechtigt sein sollte, dieses sein eigenes Risiko auf einen Dritten, nämlich der Abgabengläubiger zu überwälzen, ist nicht einsichtig. (...) Die Ungreifbarkeit eines Leistungserbringens aber ist das Risiko eines Leistungsempfängers, der sich auf eine Rechtsbeziehung mit einem solchen Partner eingelassen hat". All diesen Ausführungen entsprechend wurde der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der Fa. KBau zurecht verwehrt, weshalb die Berufung abzuweisen war".

Weiters wird ausgeführt:

„Die Berufungswerberin wendet sich gegen die Feststellungen der Betriebsprüfung betreffend die bis zu 10 PKW im Betriebsvermögen der GmbH und das dem **Geschäftsführer** zur Verfügung gestellte Einfamilienhaus in I und die diesbezügliche Würdigung als verdeckte Ausschüttung.

1. KFZ-Kosten:

Dass die PKWs nicht gleichzeitig genutzt wurden, sagt allein über deren Zuordnung zum Privatvermögen oder Betriebsvermögen nichts aus, spricht aber – wenn schon – eher für die Zuordnung zum Privatvermögen, wie Herr HH und seine Gattin höchstens 2 PKWs gleichzeitig nutzen können – bei gemeinsamen Fahrten überhaupt nur eines.

Eine verdeckte Ausschüttung liegt immer dann vor wenn – nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbare – Vermögensvorteile an die an einer Körperschaft beteiligten oder denen nahestehende Personen gewährt werden, die dritten (der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen) nicht gewährt werden.

Die Gattin des **Geschäftsführers Dr. HH** sowie seine Schwägerin sind zu je 50 % an der G (Berufungswerberin Bw.) beteiligt.

Ein betrieblicher Grund für den Besitz sowie den häufigen Wechsel von so vielen Autos der gehobenen Mittelklasse konnte bis dato seitens der Bw. nicht erklärt werden, da

-
- wie in der **Stellungnahme des Prüfers** ausgeführt, ohnehin durchschnittlich 3 – 3 ½ Fahrzeuge (aufwandsmäßig) für betriebliche Zwecke anerkannt wurden und
 - die Bw. keinen Kfz-Handel betreibt (zumindest wurde dies bislang weder behauptet, noch durch geeignete Berechtigungen nachgewiesen).

Wenn also Herr Dr. HH allein fünf bis sechs Fahrzeuge für seine betrieblichen (und privaten) Fahrten zur Verfügung gestellt bekommt, so ist auszuführen, dass eine derartige Vereinbarung nicht fremdüblich ist. Dies ist für Dr. HH ein Vorteil, der ihm aufgrund seines Naheverhältnisses zur Bw. zukommt und stellt somit eine verdeckte Ausschüttung dar. Die Höhe ist in der Stellungnahme der Betriebsprüfung nachvollziehbar dargestellt und wird somit auf diese Ausführungen verwiesen.

2. L:

Wie bereits ausführlich im Betriebsprüfungsbericht dargestellt und auf die diesbezüglich ständige höchstgerichtliche Rechtsprechung verwiesen, ist es aufgrund der Größe des Betriebes – damit sind vor allem Größen wie Umsatz und Anzahl der Dienstnehmer zu beachten – unüblich, Dienstwohnungen zur Verfügung zu stellen.

Die Bw. beantrage im Schreiben vom 25. Jänner 2007 die Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen. Als Begründung wird auf die in der Berufung, und in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung, getätigten Aussagen verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 7 Abs. 2 KStG 1988 lautet:

"Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4), der Sanierungsgewinne (§ 23 Z1) sowie des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23 Z. 2). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem EStG 1988 und diesem Bundesgesetz."

Durch § 7 Abs. 2 KStG 1988 werden u.a. die einkommensteuerlichen Vorschriften über die **Gewinnermittlung** in den Bereich der Körperschaftsteuer übernommen. Daraus folgt, dass die Betriebsvermögens-eigenschaft von Wirtschaftsgütern bei Körperschaftsteuersubjekten nach den gleichen Grundsätzen zu beurteilen ist wie bei Einkommensteuersubjekten.

Der Berufungsentscheidung werden die von der Betriebsprüfung angeführten Feststellungen, sowie die umfangreich rechtliche Würdigung des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung vom 22. Jänner 2007 zugrunde gelegt.

Die rechtlichen Erwägungen der Betriebsprüfung im Prüfungsbericht sowie der Stellungnahme des Prüfers und des Finanzamtes in den Erstbescheiden sowie in der Berufungsvorentscheidung ergänzend wird vorgebracht:

Berufungsgegenständlich sind die Feststellungen der Betriebsprüfung, dass die Bw. ihrem Geschäftsführer einerseits ein Haus unentgeltlich als „Dienstwohnung“ zur Verfügung gestellt hat, andererseits Kraftfahrzeuge (siehe Betriebsprüfungsbericht vom 3. 7. 2006, Tz. 3 Kfz-Kosten) dem Gf. zur Benützung überlassen wurden. Weiters wurde von der Bp. die nicht den Bestimmungen des § 11 Abs. 1 UStG entsprechenden Rechnungen der Firma K Bau beanstandet, eine Vorgangsweise welche ebenfalls von der Bw. in der Berufung bekämpft wurde. Die weiteren Feststellungen der Betriebsprüfung (z. B. Telefonkosten) wurden seitens der Bw. nicht in Berufung gezogen.

Gleiches ist zu sagen für die von der Betriebsprüfung durchgeföhrte Art und Höhe der Berechnungen. Die Bw. wendet sich in der Berufung auch nicht gegen die Methode der pauschalen Ermittlung der betrieblich veranlassten Kfz-Kosten.

In der Berufung wurde an Argumenten, die Feststellung der privat genutzten Kraftfahrzeuge (Tz. 3) betreffend, vorgebracht, dass niemals alle KFZ gleichzeitig genutzt worden seien. Weiters, dass immer wieder versucht worden sei, die Autos zu verkaufen. Wenn Autos nicht genutzt worden seien, seien auch keine laufenden Betriebskosten angefallen. Die Autos seien angemeldet gewesen, um jederzeit mit eventuellen Kaufinteressenten Probefahrten durchführen zu können.

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung der Bw. wird ergänzend vorgebracht, dass aufgrund der Höhe der Treibstoffkosten und der „*Hochtourigkeit der PKW's*“ allein eine Tankfüllung mit nahezu € 100 zu beziffern sei, was bei Treibstoffkosten von durchschnittlich rund € 11.500 selbst wenn nur ein Auto betrieblich genutzt würde, Kosten von € 220 pro Woche, somit rund zwei Tankfüllungen pro Woche betragen würde.

Mit diesen Vorbringen ist es der Bw. auch nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht gelungen, die betriebliche Nutzung der Kraftfahrzeuge erfolgreich zu argumentieren, und zwar aus folgenden Gründen:

Werden bis zu zehn Autos im Betriebsvermögen der Bw. geführt, und bleiben diese behördlich angemeldet, entstehen alleine schon dadurch erhebliche laufende Kosten an Kraftfahrzeugsteuer und Versicherung, bei Luxuskraftfahrzeugen, wie dies im vorliegenden Fall gegeben war (z. B. Mercedes 600 SEL, BMW 530 d, Jeep Grand Cherokee, BMW 525 tds,) sogar in erheblichem Ausmaß. Auch in dem Umstand, dass Kraftfahrzeuge, alleine schon durch den natürlichen Alterungsprozess, einem beträchtlichem Wertverlust unterliegen, lässt sich die von der Bw. gewählte Vorgangsweise, der gleichzeitigen Anmeldung mehrerer

Luxuskraftfahrzeuge, als eine aus der Gesellschafterstellung resultierende der privaten Neigung des Geschäftsführers zuzurechnende, und nicht der betrieblichen Notwendigkeit unterliegende, Handlung erkennen.

Wenn in der Berufung ausgeführt wird, dass für die nicht mehr benötigten KFZ ein möglichst guter Verkaufswert erzielt werden sollte, gibt die Bw. damit schon zu erkennen, dass die KFZ tatsächlich betrieblich nicht benötigt wurden.

Davon musste der UFS auch deswegen schon ausgehen, als der Geschäftsführer nicht im Stande sein konnte, die angeführten Autos tatsächlich (gleichzeitig) nutzen zu können.

Ebenfalls ist der Ansicht der Betriebsprüfung und dem Finanzamt beizupflichten, dass Kraftfahrzeuge der gehobenen Kategorie keinesfalls dafür bestimmt sind, von Arbeitern der Bw. (die Bw. ist im Baugewerbe tätig) genutzt werden zu können. Es muss daher davon ausgegangen werden, dass die „Luxusautos“ tatsächlich ihre Bestimmung in der Benutzung durch den Geschäftsführer und deren Gattin gefunden haben.

Was das Vorbringen der Bw. in der Gegenäußerung hinsichtlich der verausgabten Treibstoffkosten betrifft, übersieht die Bw. dass selbst bei Annahme, dass eine Tankfüllung überschlagsmäßig geschätzt mit rund € 100 zu beziffern wäre, wovon tatsächlich jedoch nicht ausgegangen werden kann (siehe unten), Treibstoffkosten von rund € 11.500 pro Jahr angefallen sind. Die Bw. führt dazu weiters aus, dass selbst wenn nur ein Auto betrieblich genutzt wäre, Kosten von rund € 220 pro Woche, also etwa zwei Tankfüllungen pro Woche damit möglich wären. Alleine daraus könne man ersehen, dass nicht alle Autos gleichzeitig genutzt worden, sondern diese abwechselnd gefahren worden wären. Diesem Vorbringen wird wie folgt entgegnet:

Betrachtet man die Treibstoffpreise brutto (aller Treibstoffe) in Österreich im Beobachtungszeitraum (Jahre 2001 bis 2003), ergibt sich, dass diese durchschnittlich bei 85,17 Cent betragen haben (Energiebericht 2003 der Österreichischen Bundesregierung - Stand und Entwicklung der Energieversorgung in Österreich), das bedeutet, dass mit dem von der Bw. verausgabten Treibstoffkosten 13.502,41 Liter Treibstoff angeschafft werden konnten. Legt man der Betrachtung weiters einen durchschnittlichen Benzinverbrauch auf einhundert Kilometer von neun Litern zugrunde, errechnet man damit eine mögliche Jahreskilometerleistung von 150.026,74 Kilometern (bei sieben Litern, Km. 192.891,53; bei 10 Litern Verbrauch auf 100 Km., 135.024,07 gefahrene Kilometer). Legt man der Betrachtung weiters durchschnittliche gefahrene Kilometer pro Auto pro Jahr von Km. 15.000 zugrunde, ergibt sich bei einem Durchschnittsverbrauch von 9 Litern auf 100 Kilometern die Möglichkeit, exakt 10 Kraftfahrzeuge damit in einem Jahr mit dieser Kraftstoffmenge betreiben zu können (bei einer Kilometerleistung von 10.000 Km wären dies 15 Kraftfahrzeuge, bei einer Jahreskilometerleistung von durchschnittlich 20.000 Km wären dies 7,5 Kraftfahrzeuge).

Diese Berechnung zeigt, dass mit den von der Bw. verausgabten Kraftstoffkosten exakt jene im Betriebsvermögen befindlichen Kraftfahrzeuge betrieben werden konnten (die durchschnittlich gefahrenen Autokilometer pro Person betragen im Bundesländervergleich in Wien (geringster Wert) 8.260 km, in Oberösterreich (höchster Wert) 15.500 km.).

Diese Berechnung zeigt, dass das Vorbringen der Bw., dass nur ein Fahrzeug zweimal in der Woche betankt werden konnte, bei bis zu zehn Kraftfahrzeugen im Betriebsvermögen, nicht stichhaltig ist, sondern mit den von der Bw. verausgabten Treibstoffkosten die im Betriebsvermögen befindlichen Kraftfahrzeuge, bei durchschnittlicher Betrachtungsweise hinsichtlich Kraftstoffverbrauch und Kilometerleistung, ein Jahr lang betrieben werden konnten. Damit waren die von der Betriebspflichtung beanstandeten Kraftfahrzeuge als nicht betrieblich notwendig zu beurteilen, und stellt ihre Nutzung durch den Geschäftsführer und deren Gattin eine der privaten Lebensführung zuzurechnende, bei der Gesellschaft als verdeckte Ausschüttung den erklärten Betriebserfolgen hinzuzurechnenden, Position dar.

Zur unentgeltlichen Zurverfügungstellung des Einfamilienhauses für Wohnzwecke des Geschäftsführers (Tz. 4)

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gehören alle Wirtschaftsgüter, die objektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind, zum notwendigen Betriebsvermögen. Dabei sind die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges des Abgabepflichtigen sowie die Verkehrsauffassung maßgebend (vgl. das Erkenntnis vom 25. Februar 1997, 93/14/0196). Stellt der Betriebsinhaber einem seiner Arbeitnehmer für dessen Wohnzwecke eine Eigentumswohnung zur Verfügung, so dient diese dann betrieblichen Zwecken, wenn für die Einräumung der Nutzungsmöglichkeit betriebliche Erwägungen maßgebend sind (vgl. das Erkenntnis vom 17. September 1990, 89/15/0019).

Schafft eine Kapitalgesellschaft eine Eigentumswohnung an oder stellt sie eine solche her, um sie einem Geschäftsführer, der auch Arbeitnehmer der Gesellschaft sein mag, zu Wohnzwecken zu überlassen, ist für die Frage, ob dieser Vorgang dem Grunde nach durch den Betrieb der Kapitalgesellschaft oder durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, zu prüfen, ob die Kapitalgesellschaft eine Wohnung dieser Art, Größe und Lage auch zum Zwecke der Nutzungsüberlassung an einen fremden Arbeitnehmer angeschafft oder hergestellt hätte. Erweist sich, dass die Kapitalgesellschaft eine derartige Anschaffung oder Herstellung für einen fremden Arbeitnehmer nicht getätigt hätte, ist daraus zu schließen, dass die tatsächlich getätigten Anschaffung oder Herstellung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Die Wohnung stellt dann kein steuerliches Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft dar.

Gleiches gilt im hier vorliegenden Fall für das dem Geschäftsführer Hrn. Dr. HH und seiner Gattin zu Wohnzwecken zur Verfügung gestellte Haus, da die Abgabenbehörde erster Instanz zu Recht festgestellt hat, dass eine derartige Anschaffung oder Herstellung für einen fremden Arbeitnehmer nicht getätigten worden wäre. Das Haus stellt daher kein steuerliches Betriebsvermögen der Bw. dar.

Da das Einfamilienhaus nach obigen Ausführungen mit im Gesellschaftsverhältnis wurzelnden Umständen in Zusammenhang steht, führt dies auf der Ebene des Einkommens des Geschäftsführers zu kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünften iSd § 93 Abs. 2 Z. 1 lit. a EStG 1988 im Ausmaß eines fremdüblich zu bezahlenden Mietentgeltes.

Im gegenständlichen Fall ist die Abgabenbehörde erster Instanz zum Ergebnis gelangt, die Anschaffung des Einfamilienhauses halte dem Fremdvergleich nicht stand. Es entspricht auch nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz der Lebenserfahrung, dass eine Kapitalgesellschaft wie die Bw. Häuser der gegebenen Art und Größe üblicherweise nicht für fremde Arbeitnehmer anschafft. Dem Vorbringen der Bw., dass die Größe des Unternehmens (Umsatz, Gewinn, Arbeitnehmerzahl) der Bw. bei der Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes unerheblich sein müsse, da es nur ein Körperschaftsteuergesetz gebe, welches auf alle Abgabepflichtigen anzuwenden sei, kann insoweit nicht gefolgt werden, als für die Frage der Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen der Bw. oder zum Privatvermögen nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sehr wohl die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges des Abgabepflichtigen sowie die Verkehrsauffassung maßgebend sind (vgl. das Erkenntnis vom 25. Februar 1997, 93/14/0196). Die Feststellung der Abgabenbehörde erster Instanz erweist sich daher nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz als das Ergebnis einer schlüssigen Beweiswürdigung.

Nicht anerkannte Vorsteuern:

Bezüglich der von der Betriebsprüfung getroffenen Feststellung, dass auf den Rechnungen des liefernden oder leistenden Unternehmers die falsche Anschrift (W) angegeben war, weist die Bw. in der Berufung darauf hin, dass da das Firmenbuch öffentlich sei, die dortigen Eintragungen für jedermann bindend wären, und es nicht zum Nachteil der Bw. gereichen können, wenn „*offensichtlich das Firmenbuch falsche Auskünfte*“ erteile. versucht sich die Bw. dies in der Berufung damit zu erklären, als „*offensichtlich das Firmenbuch falsche Auskünfte*“ hinsichtlich der Adresse des Rechnungsausstellers gegeben habe. Die von der Bw. in ihrem guten Glauben erlittene Enttäuschung, auf die im vorliegenden Geschäftsverkehr *unrichtig angeführte Adresse* des Rechnungsausstellers, bei den von der Betriebsprüfung nicht anerkannten Rechnungen, hat nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der

Leistungsempfänger zu tragen, da dieses, sein eigenes Risiko nicht auf einen Dritten, den Abgabengläubiger abgewälzt werden soll. Die Ungreifbarkeit eines Leistungserbringers ist aber das Risiko eines Leistungsempfängers, der sich auf eine Rechtsbeziehung mit einem solchen Partner eingelassen hat.

Daraus ergibt sich, da auch die Bw. von nicht den Bestimmungen des § 11 Abs. 1 Z. 1 UStG entsprechenden Rechnungen ausgeht, dass der Vorsteuerabzug zu Recht zu verweigern war. Wenn die Bw. vorbringt, dass die Besprechungen auf den Baustellen stattgefunden hätten, und es der „*Normalfall*“ wäre dass sich die Geschäftsführer auf den entsprechenden Baustellen getroffen hätten, kann damit die auf den Rechnungen vorgefundene, zwischen den Parteien unstrittige Feststellung, der Angabe einer falschen Adresse des liefernden oder leistenden Unternehmers, nicht beseitigt werden, da es sich bei dieser um eine essentielle Voraussetzung zur Erlangung des Vorsteuerabzuges handelt (vgl. VwGH vom 24. 4. 1996, 94/13/0133, 0134).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 16. Februar 2012