

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch Dr. Romuald Kopf und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Armin Treichl, Mag. Tino Ricker und Mag^a. Renate Burtscher über die Beschwerde des bf, a 43, PLZ b, vertreten durch Mag. M. Dalpiaz, WTH, Arlbergstraße 76, 6900 Bregenz gegen die Bescheide des FA Bregenz vom 05.07.2012, betreffend Haftung gemäß § 9 BAO und Kapitalertragsteuer 2006 bis 2008 (§ 248 BAO) in der Sitzung am 2. September 2014 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid wird teilweise stattgegeben. Der angefochtene Haftungsbescheid wird insoweit zu Gunsten des Beschwerdeführers abgeändert, als die Haftungssumme um 4.000,00 € (Vergütungsanspruch NoVA) auf 24.152,25 reduziert wird.

Die Berufungen gegen die Kapitalertragsteuerbescheide 2006 bis 2008 werden als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Entscheidungsgründe

Mit Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom 4.11.2005 wurde die c gegründet. Der mittlerweile verstorbene Beschwerdeführer war seit 4.11.2005 Alleingesellschafter und Geschäftsführer der c.

Auf Grund von Abgabenschulden hat das Finanzamt Bregenz vertreten durch die Finanzprokuratur einen Antrag auf Eröffnung des Konkurses gemäß § 70 KO über das Vermögen der c gestellt.

Das Landesgericht Feldkirch hat mit Beschluss vom 13.9.2010 den Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der zahlungsunfähigen c mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen.

Im **Betriebsprüfungsbericht vom 12.11.2010** hat das Finanzamt Bregenz folgende Feststellungen getroffen:

„Tz. 1 Buchführung und Mitwirkungsverpflichtung“

Prüfungsablauf, nicht vorgelegte Unterlagen

Geschäftsgegenstand der c

Geschäftsgegenstand der c ist laut vorliegenden Unterlagen und den Angaben von [den Eltern des Beschwerdeführers] die Vermittlung von Fensteraufträgen. Auftraggeber sind hierbei durchgängig schweizer Firmen. Die Ausführung der Aufträge wiederum wird durchgängig von deutschen Fensterbaufirmen übernommen.

Von diesen Fensterbaufirmen erhält die c Provisionen (idR 3% - 5% der Auftragssumme). Um die Aufträge zu erhalten, nimmt die Firma c im eigenen Namen an Ausschreibungen teil. Hiezu bedient sie sich primär des Internet-Ausschreibungsportals „O“ (O AG, St. Gallen, CH).

Kurzdarstellung des Prüfungsablaufs

Alleingesellschafter und Geschäftsführer der c laut Firmenbuch ist [der Beschwerdeführer]. Mit dem Geschäftsführer wurde telefonisch ein Termin für den Prüfungsbeginn an der Adresse des Firmensitzes vereinbart. Zu Prüfungsbeginn war [der Beschwerdeführer] nicht vor Ort anwesend. Zugegen war zunächst die Mutter des Geschäftsführers später hinzukommend der Vater des Geschäftsführers. Beim Firmensitz handelte es sich augenscheinlich um die angemietete Privatwohnung der Familie (150 m² zzgl Dachterrasse, ein Arbeitszimmer ca. 12 m²). Laut Zentralem Melderegister (ZMR) haben [der Beschwerdeführer] und [seine Mutter] ihren Wohnsitz an dieser Adresse gemeldet; keinen Wohnsitz in Österreich angemeldet hat hingegen [der Vater des Beschwerdeführers]. Die Abwesenheit des Geschäftsführers wurde von [seiner Mutter] damit begründet, dass dieser zur Arbeit habe gehen müssen (Anm.: [Arbeitgeber des Beschwerdeführers]).

Zu Beginn der Außenprüfung wurde dem Prüfer eine Belegsammlung 2006 - 2008 (ER, AR ohne durchgängige Ordnungsstruktur/Belegnummerierung, Bankkontoauszüge Hypo Euro; Hypo CHF nur 2006) übergeben.

Steuerliche Aufzeichnungen (Buchhaltungsunterlagen) wurden nicht vorgelegt (siehe hiezu auch Übernahmebestätigung vom 24.3.2010). Die Ausfolgung der Belege betreffend den Nachschauzeitraum 1-12/2009 wurde verweigert. Steuerliche Aufzeichnungen hierüber gäbe es noch keine. Es wurden schließlich [vom Vater des Beschwerdeführers] Kopien von vier Ausgangsrechnungen 2009 angefertigt und dem Prüfer mit dem Hinweis

übergeben, dies seien alle Ausgangsrechnungen 2009 und auch alles was er betreffend den Zeitraum 2009 an Belegen herausgabe.

Die Buchhaltungsunterlagen und fehlenden Bankkontoauszüge würden innerhalb der nächsten Woche nachgereicht werden.

Mit Postsendung bzw. Fax vom 8.4.2010 wurden fehlende Bankkontoauszüge 2006 und 2007 (Hypo Bank CHFKonto), Saldenlisten 2007 und 2008, sowie ein Kreditvertrag mit der Fa. e GmbH München vorgelegt.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 13.4.2010 wurde um Vorlage fehlender Unterlagen und um eine persönliche Vorsprache des Geschäftsführers ersucht (siehe hiezu Ergänzungssuchen vom 13.4.2010).

Vorgelegt wurden in weiterer Folge noch folgende Unterlagen:

- Gerichtlicher Vergleich N. (ehem. Vermieter) per Email vom 19.4.
- Fahrnissexekution B. (ehem. strl. Vertreter) per Email vom 19.4.
- Mietvertrag a, b per Email vom 22.4.
- OP-Listen 2007 und 2008 per Email vom 26.4.

Zu einer persönlichen Vorsprache ist [der Beschwerdeführer], trotz mehrfacher Aufforderung, nicht erschienen. Es wurden keine weiteren Unterlagen, außer den oben angeführten, vorgelegt!

Erschienen vor der Behörde ist allerdings der Vater des Geschäftsführers. Und zwar zunächst am 3.5.2010. [Er] brachte zu diesem Termin keine weiteren Unterlagen mit. Er zeigte dem Prüfer allerdings einen Zeitungsausschnitt mit einem Artikel eines Feldkircher Steuerberaters. Dieser behandelte die Buchführungspflicht und nannte die Buchführungsgrenzen des § 125 Abs 1 BAO. Unter Hinweis auf die im Artikel genannten Grenzen, und dass die c diese unterschreite, meinte [er], dass die Behörde nicht berechtigt sei, überhaupt Buchführungsunterlagen von ihm zu verOrt.

Folglich wurde versucht [dem Vater des Beschwerdeführers] darzulegen, dass für eine GmbH die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend sind, die Abgabenbehörde daher auch berechtigt sei, die Vorlage der betreffenden Bücher iSd § 124 BAO zu verOrt.

[Der Vater des Beschwerdeführers] zeigte hierfür jedoch wenig Verständnis („Das glaube ich nicht. Sie sind wohl zu faul die paar Belege auch ohne eine Buchhaltung anzuschauen“) und wollte mit dem Vorgesetzten des Prüfers sprechen. Hierzu wurde ein Termin mit dem Teamleiter vereinbart. Auch zu diesem Termin wurden [vom Vater des Beschwerdeführers] keine weiteren Unterlagen betreffend die c beigebracht (siehe hiezu die Niederschrift vom 10.5.2010 mit Teamleiter [...]).

Mit Email vom 10.5.2010 wurden vom Steuerberater Mag. Markus Dalpiaz, Bregenz (Ersteller der Jahresabschlüsse 2007 und 2008) die Druckdateien der Journale, Saldenlisten und Bilanzen 2007 und 2008 übermittelt. Auf Nachfrage des Prüfers

nach ergänzenden Unterlagen (Erläuterungen und Aufstellungen betreffend diverser Bilanzansätze, etc.) bei Mag. Dalpiaz, ließ dieser dem Prüfer folgende im Originaltext wiedergegebene Email zukommen:

"Sehr geehrter Herr [Beschwerdeführer],

sie haben mir keine Freigabe zur Übermittlung der vom Finanzamt Bregenz angeforderten Unterlagen gegeben (siehe Mail vom 10.5.10).

Ich werde daher keine Unterlagen an das FA Bregenz übermitteln und dem FA Bregenz in der Causa "c" keine Auskünfte erteilen.

Freundliche Grüße

Dalpiaz Markus"

Auch die Nachfrage betreffend Buchhaltungsunterlagen 2006 beim Steuerbüro W./B., Hard (Ersteller des Jahresabschlusses 2006) erbrachte keinen Erfolg. Herr Dr. B. erteilte dem Prüfer die Auskunft, er werde keine Buchhaltungsunterlagen ohne ausdrücklichen Auftrag der c direkt an die Abgabenbehörde übermitteln. Ein solcher Auftrag bestünde, im Widerspruch zu den Ausführungen [des Vaters des Beschwerdeführers] in der Niederschrift vom 10.5.2010, aber nicht. [Der Vater des Beschwerdeführers] habe offene Beratungshonorare noch nicht beglichen, weshalb eine Fahrnissexekution gegen die c eingeleitet worden sei.

Abschluss des Prüfungsverfahrens:

Mit Schreiben (RSb) vom 7.10.2010 wurden der Geschäftsführer der c sowie deren steuerlicher Vertreter zur Schlussbesprechung gem. § 149 BAO vorgeladen (SB-Termin 20.10.2010). Ein Schlussbesprechungsprogramm wurde der Vorladung beigelegt.

Mit Email vom 15.10.2010 teilt Mag. Dalpiaz mit, dass die c den Kontakt zu ihm abgebrochen habe, er die steuerliche Vertretung daher zurücklege und nicht an der Schlussbesprechung teilnehmen werde. Mit Email vom 15.10.2010 teilt der [Beschwerdeführer] mit, dass er den Termin aus gesundheitlichen Gründen nicht wahrnehmen könne. Er bittet, den Termin auf Anfang November, 16.00 Uhr zu legen.

Mit Schreiben (RSb) wurde der Geschäftsführer der c zur Schlussbesprechung gem. § 149 BAO vorgeladen (neuer SB-Termin 3.11.2010, 16.00 Uhr).

Am 29.10.2010 übermittelt Mag. Dalpiaz per Email die Jahresbuchhaltung 2006 (Konten, Saldenlisten, Journal als pdf-File) und teilt dem Prüfer mit, dass er nun doch wieder die steuerliche Vertretung der c übernommen habe. Weiters habe ihm der [Beschwerdeführer] mitgeteilt, dass er zum festgesetzten Schlussbesprechungstermin in Wien sei, und daher an dieser nicht teilnehmen werde. Der Prüfer teilt dem (nun doch wieder) steuerlichen Vertreter Mag. Dalpiaz mit, dass ohne Vorlage einer begründeten Entschuldigung am Schlussbesprechungstermin festgehalten werde, zumal dieser Termin dem mitgeteilten Terminwunsch des Geschäftsführers entspreche.

Die Schlussbesprechung wurde am 3.11.2010, 16.00 Uhr im Beisein des Mag. Dalpiaz und des Teamleiters R. Böhler im Finanzamt Bregenz abgehalten. Die in der Niederschrift enthaltenen Prüfungspunkte (Tz 1 bis Tz 10) wurden durchgesprochen. Die Anmerkungen des strl. Vertreters zu den einzelnen Feststellungen wurden in der Niederschrift festgehalten, hierzu vorgelegte Unterlagen entgegengenommen und der Niederschrift beigefügt. Die abschließende Unterschriftenleistung wurde vom steuerlichen Vertreter, unter der in der Niederschrift angemerkt Begründung verweigert.

Fehlende Unterlagen und Aufzeichnungsmängel:

Buchhaltung 2006 wurde 2 Werkstage vor der Schlussbesprechung übermittelt!

Nichtvorlage der steuerliche Aufzeichnungen und Belege betreffend Nachschauzeitraum 2009 Kassabücher bzw. Barbewegungsaufzeichnungen (bei massiven Barbewegungen) Leasing bzw. Kaufverträge PKW Provisionsvereinbarungen (auf die auf einem Großteil der AR verwiesen)

Belegaufbewahrung ohne durchgängige Ablagestruktur, keine Belegnummerierung

Keine Rechnungsnummerierung auf Großteil der AR

Oftmals nur Kopien und keine Originalbelege in der Belegsammlung abgelegt

Beurteilung der abgabenrechtlichen Mitwirkungspflicht:

Trotz mehrmaliger Aufforderung Nichterscheinen vor der Abgabenbehörde. Fehlende Mitwirkung und keine Bereitschaft zur Erhellung betrieblicher Abläufe und sonstiger für die Abgabenerhebung bedeutender Umstände.

Zur Schlussbesprechung gem. § 149 BAO trotz zweimaliger Vorladung nicht erschienen.

Tz. 2 Geschäftsführerbezüge

Für die Geschäftsführungstätigkeit des [Beschwerdeführers] erfolgte bisher kein Ansatz einer angemessenen Vergütung durch die GmbH.

Als Geschäftsführerbezug wird im Hinblick auf die Gesamtausstattung sowie Umsatz und Gewinn der c ein Betrag von Euro 1.500 pro Monat als angemessen angenommen und festgesetzt. Hiezu haben beim [Beschwerdeführer] korrespondierende Festsetzungen von Einkünften aus sonstiger selbständiger Tätigkeit iSd. § 22 Z 2 EStG zu erfolgen.

Steuerliche Auswirkungen

[...]

Tz. 3 Mietaufwand

Wohnungen im Adr.2, Ort und a, b (ab 1.4.2008)

Bei den Mietwohnungen handelt(e) es sich lt. Zentralem Melderegister (ZMR) um die privaten Wohnsitze des (einzig) Gesellschafters und Geschäftsführers der c und dessen Mutter.

Die c hat ihrem Gesellschafter und dessen nahen Angehörigen die Wohnungen zu privaten Wohnzwecken zur Verfügung gestellt, ohne hiefür eine fremdübliche Gegenleistung (Mietentgelt, Nebenkosten) in Rechnung zu stellen.

Der getätigte Aufwand für Miete, Betriebskosten, Umzugskosten von D nach Ö (u.a. Transport Klavier, Sauna, Mobiliar), etc. stellt daher eine Einkommensverwendung iSd: § 8 Abs 2 KStG in Form einer verdeckten Ausschüttung dar. Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Die Zuwendung eines Vorteils an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt wird (VwGH 26.9.2000, 98/13/0107).

Die geltend gemachten Kosten werden unter Anrechnung der EV/PA-Ansätze als verdeckte Ausschüttung, außerbilanziell dem Gewinn hinzugerechnet. Für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer (ca. 12 m²) werden im Schätzungswege 15% der Gesamtaufwendungen anerkannt.

Kapitalertragsteuer:

Bei Gewinnanteilen und sonstigen Bezügen aus Anteilen an inländischen GmbHs wird die Einkommensteuer gem. § 93 Abs 1 EStG durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben. Schuldner der KEST iHv. 25% ist der Empfänger der Kapitalerträge (trägt die GmbH die KEST, so beträgt der Steuersatz 33,3%, da die übernommene KEST ebenfalls als ausgeschüttet gilt).

Umsatzsteuer:

Die Zurverfügungstellung der Wohnräume stellt einen Eigenverbrauch iSd. § 1 Abs 2 UStG dar.

Die zahlenmäßige Darstellung dieser Feststellung ist der Beilage 1 zu entnehmen.

Steuerliche Auswirkungen:

[...]

Tz. 4 PKW-Aufwand

Als PKW-Aufwand geltend gemacht wurden Aufwendungen für insgesamt drei Fahrzeuge. Vorliegenden Leasingratenvorschreibungen und Reparaturrechnungen der Fa. Autohaus F., Friedrichshafen (D) ist zu entnehmen, dass im Prüfungszeitraum ein PKW direkt von der c angeleast wurde. Bei diesem Fahrzeug handelt es sich um einen Nissan 350 Z (Sportwagen), Kennzeichen FN-XXXX.

Bei den zwei weiteren PKWs [...] wurden „Mietkosten“ von der Firma e GmbH iHv Euro 15.840,00 p.a. verrechnet. Die laufenden Kosten wie Versicherung und Benzin sind lt. den Abrechnungen von der c zu tragen. Einzige Gesellschafterin und Geschäftsführerin der e GmbH ist lt. eigenen Angaben [die Mutter des Beschwerdeführers]. Laut

Versicherungsabrechnungen (AXA Deutschland) ist die Nutzung des VW Touareg ausschließlich [der Mutter und dem Vater des Beschwerdeführers] gestattet.

Trotz mehrfacher Aufforderung wurden keine Leasing- bzw. Kaufverträge betreffend der PKWs vorgelegt. Die drei PKW stellen lt. Schätzung einen Neuwagenwert von gesamt etwa 140.000 Euro dar (Quelle: „Eurotax“). Das Verhältnis Umsatz zu geltend gemachten PKW-Aufwand betrug 2006 12%, 2007 43%! und 2008 33%. Ein Aktivposten iSd.

§ 8 Abs 6 EStG wurde nicht gebildet. Für keines der Fahrzeuge wurde bisher NOVA abgeführt. Unterlagen über den konkreten Nutzungseinsatz der Fahrzeuge wurden nicht vorgelegt. Wie oben angeführt ist einziger Gesellschafter der c laut Firmenbuch [der Beschwerdeführer]. Die c hat keine weiteren Angestellten. Eine derartige Gestaltung (der Unterhalt von drei „kostenintensiven Fahrzeugen“ für eine „Einmann-GmbH“) hält einem Fremdvergleich nicht stand und ist nur aus der Anteilsinhaberschaft bzw. in der Begünstigung von dem Anteilsinhaber nahe stehenden Personen erklärbar.

Aufgrund mangelhafter Unterlagen kann der PKW Aufwand nur im Schätzungswege gem § 184 BAO ermittelt werden. Dieser wird mit Euro 8.500,00 p.a. festgesetzt (AfA 5.000, sonstige Unkosten 3.500).

Die darüberhinausgehenden zum Ansatz gelangten Kosten werden außerbilanziell hinzugerechnet und als verdeckte Ausschüttung iSd. § 8 Abs 2 KStG gewertet.

Die anlässlich der Schlussbesprechung vorgelegten Unterlagen (Vereinbarung e GmbH, unvollständige Leasingunterlagen) vermögen nicht zu einer Änderung der Feststellung zu führen.

Kapitalertragsteuer:

Siehe Tz 3

Umsatzsteuer:

Ein steuerbarer Eigenverbrauch (Leasing/Miete PKW über die Grenze) liegt nach jüngster Rechtsprechung nicht vor.

Die zahlenmäßige Darstellung dieser Feststellung ist der Beilage 1 zu entnehmen.

Steuerliche Auswirkungen:

[...]

Tz. 5 Normverbrauchsabgabe

NoVA Nissan 350 Z

Laut vorliegender Leasingratenabrechnungen der Firma Autohaus F, D-Friedrichshafen wurde der PKW Nissan 350 Z, Kennzeichen FN-XXXX, Erstzulassung 27.8.2011, von der c geleast, sowie die daraus resultierenden Aufwendungen 2007 und 2008 als Betriebsausgaben geltend gemacht (vgl. Tz 4).

Nach § 1 Z 3 NoVAG unterliegt die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland der Normverbrauchsabgabe. Als erstmalige Zulassung gilt auch

die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz (KFG) zuzulassen wäre, ausgenommen es wird der Nachweis über die Errichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht. In § 82 Abs 8 KFG ist geregelt, dass Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebraucht oder in diesem verwendet werden, bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dauerndem Standort im Inland anzusehen sind. Die c hat ihren Sitz im Bundesgebiet, ihr Geschäftsführer seinen Wohnsitz an gleicher Adresse. Ein Nachweis eines dauernden Standorts des Fahrzeugs im Ausland iSv. § 40 KFG wurde von der c nicht erbracht.

Gemäß § 4 Z 3 NoVAG sind Abgabenschuldner im Falle einer Verwendung eines Fahrzeuges im Inland der Zulassungsbesitzer und derjenige, der das Fahrzeug verwendet als Gesamtschuldner (§ 6 Abs 1 BAO).

Die Bemessungsgrundlage (§ 5 NoVAG) muss mangels Vorlage von geeigneten Unterlagen (vgl. Tz 2) im Schätzungswege (§ 184 BAO) ermittelt werden. Der Listenneupreis eines Nissan 350 Z, ohne weitere Sonderausstattungen, betrug im Jahr 2007 rund Euro 45.000 (Quelle: Eurotax). Als Bemessungsgrundlage gem. § 5 NoVAG können somit unter Herausrechnung von USt und NoVA Euro 32.500 zum Ansatz gebracht werden.

Gemäß § 6 NoVAG beträgt die Abgabe für diesen PKW 16% der Bemessungsgrundlage. Dies ergibt sohin einen Abgabenbetrag von Euro 5.200,00. Die Festsetzung der Abgabe erfolgt mittels gesondertem Bescheid für den Zeitraum 9/2007 (Erstzulassung laut Leasingratenabrechnung 8/2007 § 1 Z 3 NoVAG).

Die zahlennmäßige Darstellung dieser Feststellung ist der Beilage 1 zu entnehmen.

Steuerliche Auswirkungen:

[...]

Tz. 6 Telefonaufwand

Die Rechnungen für Mobiltelefonkosten Schweiz lauten nicht auf die c. Sämtliche vorgefundene Eingangsrechnungen der Fa. Swisscom Mobile AG lauten entweder auf eine Fa. G. AG, CH-8885 Möls (2006) oder auf eine Fa. H. Finanz AG, CH 8008 Zürich (2007f). Die Originalrechnungsempfänger wurden dabei teilweise durchgestrichen, überklebt und/oder durch Aufbringung des eigenen Firmenstempels ersetzt. Die Verbuchung der Rechnungsbeträge erfolgte über Verrechnungskonto (2007 u. 2008). Eine Bezahlung der Rechnungsbeträge war nach vorgelegten Bankauszügen nicht nachvollziehbar.

Die geltend gemachten Kosten werden daher nicht als Betriebsausgabe iSd. § 4 Abs 4 EStG iVm § 7 Abs 2 KStG anerkannt.

Die anlässlich der Schlussbesprechung vorgelegte Bestätigung der Fa. H. Finanz AG, CH 8008 Zürich führt zu keiner Änderung der Feststellung. Die zahlennmäßige Darstellung dieser Feststellung ist der Beilage 1 zu entnehmen.

Steuerliche Auswirkungen:

[...]

Tz. 7 Provisionen, Aufwand Projekte

Laut G+V wurden 2006 unter den Aufwandspositionen, Provisionen an Dritte Euro 34.122,04 und Projekte Euro 12.000,00 geltend gemacht. Für das Jahr 2006 wurden keine Buchhaltungsunterlagen vorgelegt. Der Belegsammlung 2006 konnten lediglich zwei Provisionsabrechnungen entnommen werden. Zum einen eine Rechnung der Fa. I. GmbH, München über Euro 16.000 und eine Provisionsabrechnung der Fa. J., Schweiz über CHF 12.500.

Da keinerlei weitere Unterlagen betreffend o.a. Aufwandspositionen vorfindbar waren, werden die darüberhinausgehenden zum Ansatz gelangten Kosten außerbilanziell hinzugerechnet und als verdeckte Ausschüttung iSd. § 8 Abs 2 KStG gewertet.

Darüberhinaus führt auch die Vorlage der Buchhaltung 2006 zu keiner weiteren Änderung dieser Feststellung, da für die verbuchten Aufwendungen nach wie vor weder entsprechende Belege noch Zahlungsnachweise vorgelegt werden konnten.

Kapitalertragsteuer:

Siehe Tz 3

Die zahlenmäßige Darstellung dieser Feststellung ist der Beilage 1 zu entnehmen.

Tz. 8 Beratungsaufwand

Im Jahr 2006 wurden neben Euro 3.000,00 für die Bilanzerstellung noch Aufwendungen für sonstige Beratungskosten iHv. Euro 8.127,47 geltend gemacht.

Mangels Vorlage geeigneter Unterlagen konnten diese Kosten nicht nachvollzogen und ausreichend geprüft werden.

In der vorgelegten Belegsammlung befand sich eine Eingangsrechnungen hinsichtlich Beratungsleistungen in einer Höhe von Euro 3.700,00 netto zzgl. 20% USt (K. Anwälte, Wien). Diese Kosten werden anerkannt Eine weitere Eingangsrechnung eines Münchner Anwalts betrifft eine Beratungsleistung bezüglich einer Firmenliquidation in Deutschland und kann mangels erkennbarem Zusammenhang mit der c nicht anerkannt werden.

Es können daher die über die oben angeführte ER hinausgehenden Kosten nicht anerkannt werden. Die Differenz wird außerbilanziell hinzugerechnet und als verdeckte Ausschüttung iSd. § 8 Abs 2 KStG gewertet.

Nach Vorlage der Buchhaltung 2006 konnten zwei weitere Beratungsleistungen nachvollzogen werden:

Gründungskosten Dr. L. - 1.021,90 und O AG - 535,44.

Kapitalertragsteuer:

Siehe Tz 3

Die zahlenmäßige Darstellung dieser Feststellung ist der Beilage 1 zu entnehmen.

Steuerliche Auswirkungen:

[...]

Tz. 9 Universitätsausbildung

Die als Ausbildungskosten 2007 und 2008 geltend gemachten Aufwendungen betreffen Studiengebühren für die universitäre Ausbildung des [Beschwerdeführers] (Masterstudium Internationales Management an der Barcelona Business School).

Die Zusammensetzung der 2006 geltend gemachten Ausbildungskosten konnten mangels Vorlage der strl. Aufzeichnungen nicht nachvollzogen werden. Laut Bankauszügen kann aber ebenfalls auf Kosten einer universitären Ausbildung (Bachelorstudium) in Freiburg bzw. in Cambridge geschlossen werden (siehe auch Lebenslauf).

Die universitäre Ausbildung des [Beschwerdeführers] kann nicht als durch den Betrieb veranlasst iSv. § 4 Abs 4 EStG iVm § 7 Abs 2 KStG angesehen werden. Vielmehr ist in den getätigten Ausgaben eine außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegene Vorteilszuwendung an den Gesellschafter zu erblicken, weshalb die geltend gemachten Beträge aus verdeckte Ausschüttung iSd. § 8 Abs 2 KStG zu werten sind und außerbilanziell hinzugerechnet werden.

Durch die Vorlage der Buchhaltung 2006 hat sich insoweit erhellt, dass es sich bei den 2006 geltend gemachten Ausgaben tatsächlich um Studienkosten (Lehrgangsgebühren Freiburg, Mietkosten Cambridge) handelte.

Kapitalertragsteuer:

Siehe Tz 3

Die zahlenmäßige Darstellung dieser Feststellung ist der Beilage 1 zu entnehmen.

Steuerliche Auswirkungen:

[...]

Tz. 10 Schätzung gern. § 184 BAO

Die Abgabenbehörde hat die Grundlagen für die Abgabenerhebung gem. § 184 Abs 2 BAO insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Ausgaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Ferner ist gemäß § 184 Abs 3 BAO zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher und Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt.

An der grundsätzlichen Schätzungsbefugnis vermögen angesichts der weiter bestehenden formellen und materiellen Mängel der Buchführung (s. Tz 1) auch die, zwei Werktagen vor dem zweiten angesetzten Schlussbesprechungstermin übermittelten Buchhaltungsunterlagen für 2006, nichts zu ändern.

Wie den Ausführungen zu Tz 1 zu entnehmen ist, wurden vom gesetzlichen Vertreter der c insbesondere die Offenlegungspflichten des § 119 BAO verletzt. Der Offenlegung dienen vor allem Abgabenerklärungen, die Beantwortung von Vorhalten und die Übermittlung abverlangter Unterlagen und Nachweise. Vollständig und wahrheitsgemäß offenlegen bedeutet, der Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen. Die Offenlegung aller für eine ordnungsgemäße Feststellung des Sachverhaltes notwendigen Tatsachen ist erforderlich.

Davon kann im gegenständlichen Fall keine Rede sein. Die maßgeblichen Umstände wurden weder richtig noch vollständig noch klar offengelegt. Wegen Verletzung der Mitwirkungsverpflichtungen war eine Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit der Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen, nicht möglich (§ 163 Abs 2 BAO).

Es ist weiters darauf zu verweisen, dass es nicht Aufgabe der Abgabenbehörde ist, bloß fragmentarisch und ungeordnet vorgelegte Aufzeichnungen bzw. Belege zu rekonstruieren (VwGH vom 22. November 2001, 98/15/0187).

Für die Veranlagungsjahre 2006 bis 2008 wird wegen der formellen und materiellen Aufzeichnungsmängel und zur Abdeckung von Unsicherheiten, die sich aus der Verletzung von Offenlegungs- und Mitwirkungsverpflichtungen ergeben, eine Sicherheitszuschlag iHv. 5% der Erlöse festgesetzt.

Die Zuschätzungs beträge werden als verdeckte Ausschüttung iSd. § 8 Abs 2 KStG gewertet und außerbilanziell dem Gewinn hinzugerechnet.

Kapitalertragsteuer:

Siehe Tz 3

Umsatzsteuer:

Da die erklärten Umsätze nicht steuerbare Umsätze iSd § 3a UStG idF BGBl I 2007/24 darstellen, wird auch für die Hinzuschätzungen keine Umsatzbesteuerung vorgenommen.

Die zahlenmäßige Darstellung dieser Feststellung ist der Beilage 1 zu entnehmen.

Steuerliche Auswirkungen:

[...]"

Mit Bescheiden vom 15.11.2010 hat das Finanzamt Bregenz die Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer der c. für die Jahre 2006 bis 2008 wieder aufgenommen und dem BP-Bericht folgend neue Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2008 erlassen. Weiters hat das Finanzamt Bregenz der c Haftungs- und Zahlungsbescheide für KESt 2006 bis 2008 entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung vorgeschrieben.

Mit Schriftsatz vom 7.12.2010 stellte die c betreffend die Körperschaftsteuerbescheide 2006 bis 2008 und die Haftungs- und Zahlungsbescheide betreffende KESt 2006 bis 2008

Anträge auf Bescheidbegründung. In diesen Anträgen brachte die c im Wesentlichen folgendes vor:

„TZ 2 Geschäftsführerbezüge:

Als Geschäftsführerbezug wird im Hinblick auf die Gesamtausstattung sowie Umsatz und Gewinn der c ein Betrag von 1.500,00 € pro Monat als angemessen angenommen und festgesetzt.

Stellungnahme:

Der Finanzbehörde wurde am 3.11.10 mitgeteilt, dass keine rechtliche Grundlage für diese Festsetzung besteht (vgl auch KStR RZ 679). (im Gegenteil lt. KStR RZ 679 sind Nutzungseinlagen weder bei der Gesellschaft als fiktive Ausgaben noch beim Gesellschafter-Geschäftsführer als fiktive Einnahmen anzusetzen). Es ist amtsbekannt, dass sich der Gesellschafter Geschäftsführer im Zeitraum 2006-2008 überwiegend im Ausland aufgehalten hat und somit die Geschäftsführung wenn überhaupt nur stark eingeschränkt ausführen konnte. Weiters ist amtsbekannt, dass in diesem Zeitraum die e GmbH die Geschäftsführung übernommen hat und entsprechende Geschäftsführungsvergütungen erhalten hat.

Die Außenprüfung hat nicht begründet warum entgegen den KStR GF Bezüge anzusetzen sind. Weiters hat die Außenprüfung nicht begründet warum trotz des Auslandsaufenthalts des Gesellschafter-Geschäftsführers und trotz der Übernahme der Geschäftsführung durch eine andere Gesellschaft, die von der Behörde angesetzten GF Bezüge als angemessen anzusehen sind.

Wir bitten um eine entsprechende Begründung.

TZ 4 PKW Aufwand:

Eine derartige Gestaltung (der Unterhalt von drei kostenintensiven Fahrzeugen für eine Einmann GmbH) hält einem Fremdvergleich nicht stand und ist nur aus der Anteilsinhaberschaft bzw in der Begünstigung von dem Anteilsinhaber nahe stehenden Personen erklärbar. Die anlässlich der Schlussbesprechung vorgelegten Unterlagen (Vereinbarung I. GmbH, unvollständige Leasingunterlagen) vermögen nicht zu einer Änderung der Feststellung führen.

Stellungnahme:

Die Außenprüfung hat die PKW Kosten im Schätzungswege mit 8.500,00 € festgesetzt und die darüberhinausgehenden Kosten außerbilanziell hinzugerechnet und als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt. Der Geschäftsführer hat sich im Zeitraum 2006-2008 überwiegend im Ausland aufgehalten. Die Geschäftsführung wurde daher von der e GmbH übernommen. Eine entsprechende Vereinbarung wurde vorgelegt. Als Entgelt wurde die Übernahme von PKW Kosten vereinbart. Dem Prüfbericht ist nicht entnehmbar warum diese Vereinbarung nicht zu einer Änderung der vorläufigen Prüfungsfeststellungen führt.

Wir bitten um entsprechende Begründung.

TZ 6 Telefonaufwand:

Die Rechnungen für Mobiltelefonkosten Schweiz lauten nicht auf die c. Eine Bezahlung der Rechnungsbeträge war nach vorgelegten Bankauszügen nicht nachvollziehbar. Die geltend gemachten Kosten werden daher nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

Die anlässlich der Schlussbesprechung vorgelegte Bestätigung der Fa. H. Finanz AG, CH 8008 Zürich führt zu keiner Änderung der Feststellung.

Stellungnahme:

Der Außenprüfung wurde eine Bestätigung der Fa. H. Finanz AG, CH 8008 Zürich vorgelegt. Darin wird bestätigt, dass die geltend gemachten Mobiltelefonkosten Schweiz von der c verursacht und bezahlt worden sind. Der Außenprüfung wurde auch mitgeteilt, dass die entsprechenden Rechnungen über Posteinzahlungen bezahlt worden sind und die entsprechenden Einzahlungsbelege an den entsprechenden Rechnungen angeheftet sind.

Der Außenprüfung wurde mitgeteilt, dass für die Anerkennung als Betriebsausgabe nicht maßgeblich ist, wer als Rechnungsempfänger aufscheint, sondern an wen die Leistungen erbracht worden sind und wer dafür bezahlt hat.

Im Übrigen erscheint es einleuchtend, dass ein Unternehmen, das ausschließlich in der Schweiz tätig ist, auch über ein schweizerisches Mobiltelefon verfügt.

Dem Prüfbericht ist nicht entnehmbar warum die vorgelegte Bestätigung und die erteilten Auskünfte nicht zu einer Änderung der vorläufigen Prüfungsfeststellungen geführt haben.

Wir bitten um entsprechende Begründung.

TZ 9 Universitätsausbildung:

Die universitäre Ausbildung des [Beschwerdeführers] kann nicht als durch den Betrieb veranlasst iSv § 4 Abs 4 EStG iVm § 7 Abs 2 KStG angesehen werden.

Stellungnahme:

Der Gesellschafter-Geschäftsführer erhält außer der Übernahme von Ausbildungskosten keine Geschäftsführervergütung. Der Außenprüfung wurde in der Besprechung vom 3.11.10 mitgeteilt, dass es sich bei der Übernahme von Ausbildungskosten durch die c um eine Geschäftsführervergütung handelt. Somit liegen Betriebsausgaben vor und keine vGA.

Im Prüfbericht wurde auf dieses Vorbringen nicht eingegangen.

Wir bitten um entsprechende Begründung.

TZ 10 Schätzung gem. § 184 BAO:

Die Abgabenbehörde hat die Grundlagen für die Abgabenerhebung gem. § 184 Abs 2 BAO insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichende Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Ferner ist gem. § 184 Abs 3 BAO zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher und Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt. Für die Veranlagungsjahre 2006 bis 2008 wird wegen der formellen und materiellen Aufzeichnungsmängel und zur Abdeckung von Unsicherheiten, die sich aus der Verletzung von Offenlegungs- und Mitwirkungsverpflichtungen ergeben, ein Sicherheitszuschlag iHv 5% der Erlöse festgesetzt.

Stellungnahme:

Unter TZ 1 des Prüfberichts werden die formellen und materiellen Aufzeichnungsmängel erläutert.

Fehlende Unterlagen und Aufzeichnungsmängel:

Buchhaltung 2006 wurde 2 Werkstage vor der Schlussbesprechung übermittelt

Nichtvorlage der steuerlichen Aufzeichnungen und Belege des Jahres 2009

Kassabücher bzw Barbewegungsaufzeichnungen (bei massiven Barbewegungen)

Leasing bzw Kaufverträge PKW

Provisionsvereinbarungen (auf die auf einem Großteil der AR verwiesen wird)

Belegaufbewahrung ohne durchgängige Ablagestruktur, keine Belegnummerierung

Keine Rechnungsnummerierung auf Großteil der AR

Oftmals nur Kopien und keine Originalbelege in der Belegsammlung

Diese behaupteten "Mängel" wurden bereits großteils anlässlich der Besprechung vom 3.11.10 behandelt und sind nochmals wie folgt zu kommentieren:

Die Buchhaltung 2006 wurde vorgelegt.

Die Buchhaltung des Jahres 2009 ist noch nicht erstellt und kann daher nicht vorgelegt werden. Dass die Buchhaltung des Jahres 2009 noch nicht erstellt ist, erfüllt sicherlich nicht die Anforderungen der BAO, hat jedoch für den Prüfungszeitraum 2006-2008 keine Bedeutung.

Es wird keine Kassa geführt. Somit kann auch kein Kassabuch vorgelegt werden. Es gibt keine gesetzliche Grundlage wonach eine Kassa zu führen ist.

Im Übrigen sei darauf verwiesen, dass sämtliche Einnahmen unbar über Bankzahlungen erfolgen und die Anzahl der Einnahmen sehr gering ist (Ausgangsrechnungen 2007: 12 Stück aufgeteilt auf 5 verschiedene Rechnungsempfänger; Ausgangsrechnungen 2008: 8 Stück aufgeteilt auf 2 verschiedene Rechnungsempfänger).

Die massiven Barbewegungen sind bei näherer Betrachtung nicht im geringsten "massiv". Die Barbewegungen beschränken sich auf schweizerische Telefonkosten, Tankrechnungen, Bewirtungen und Porti. Zu den Tankrechnungen und Bewirtungen existieren Buchungsbelege, die eine eindeutige Zuordnung zu den gebuchten Belegen ermöglichen.

Von den 3 existierenden Leasingverträgen PKW wurden zumindest 2 Leasingverträge vorgelegt.

Die Provisionsvereinbarung mit der Fa M. wurde vorgelegt (der Umsatzanteil der Fa M. beträgt rd 50%). Weiters anbei ein Mail der Fa P. Metallbau GmbH wonach nur 2 Bauvorhaben mit der c realisiert wurden (Umsatzanteil der Fa P. Metallbau GmbH rd 10% in 2007 und 44% in 2008).

Im Übrigen ist festzuhalten, dass die Anzahl der Kunden sehr gering ist (5 Kunden in 2007 und 2 Kunden in 2008). Sofern die Behörde vermutet, dass Einnahmen verkürzt worden sind, wäre daher eine Überprüfung ohne größeren Aufwand möglich.

Dass die Belegablage verbesserungsfähig ist, wird nicht bestritten. Belege zu Eingangsrechnungen die nicht auffindbar waren, hat die Behörde bereits aus den Betriebsausgaben ausgeschieden. Diese Belege können somit keinen Sicherheitszuschlag rechtfertigen.

Die nicht fortlaufende Nummerierung der Ausgangsrechnungen ist unter Berücksichtigung der geringen Anzahl der Ausgangsrechnungen wohl nur als unwesentlicher Mangel einzustufen und kann ebenfalls keinen Sicherheitszuschlag rechtfertigen. Zumal die Behörde bei Zweifel über die vollständige Erfassung der Einnahmen die Möglichkeit hätte (angesichts der sehr geringen Anzahl an Kunden) ohne größeren Aufwand die Vollständigkeit der Ausgangsrechnungen zu überprüfen.

Ob nun eine Kopie oder eine Original abgelegt ist, ist wohl von vernachlässigbarer Bedeutung.

Unter TZ 1 wird bezüglich der Mitwirkungspflicht ausgeführt:

Beurteilung der abgabenrechtlichen Mitwirkungspflicht:

Trotz mehrmaliger Aufforderung Nichterscheinen vor der Abgabenbehörde. Fehlende Mitwirkung und keine Bereitschaft zur Erhellung betrieblicher Abläufe und sonstiger für die Abgabenerhebung bedeutender Umstände. Zur Schlussbesprechung gem. § 149 BAO trotz zweimaliger Vorladung nicht erschienen.

Es ist wird nicht bestritten, dass die Geschäftsführung nur sehr zögerlich die erforderlichen Auskünfte erteilt und die angeforderten Unterlagen zur Verfügung gestellt hat. Letztlich wurden jedoch die vorhandenen Unterlagen vorgelegt und auch alle Auskünfte erteilt.

Dass der Geschäftsführer an der Schlussbesprechung (3.11.2010) nicht teilnehmen wird können, wurde der Behörde bereits einige Tage vorher mitgeteilt. Eine Verschiebung des Schlussbesprechungstermins wurde von der Behörde abgelehnt.

Die Festsetzung von Sicherheitszuschlägen ist nur unter stark restriktiven Voraussetzungen zulässig (zB: erwiesene Nichtvollständigkeit der steuerbemessungsgrundlagenrelevanten Aufschreibungen; derartig schwerwiegende formelle und materielle Buchführungs- und Aufzeichnungsmängel, die das Ergebnis der Aufschreibungen nicht mehr als glaubwürdig erscheinen lassen; Nachweis, dass einzelne

Teile des Buchungs- oder Aufzeichnungsstoffes nicht oder verkürzt in das Rechenwerk aufgenommen worden sind).

Aus dem Prüfbericht geht weiters nicht hervor, welche betrieblichen Abläufe und sonstige für die Abgabenerhebung bedeutende Umstände durch die behauptete fehlende Mitwirkung noch unbeantwortet geblieben sind.

Wir bitten um eine entsprechende Begründung.“

Die Anträge auf zusätzliche Bescheidbegründungen wurden vom Finanzamt Bregenz mittels **Bescheiden vom 17.12.2010** als unbegründet abgewiesen.

Mit Schriftsatz vom **5.1.2011** beantragte der Beschwerdeführer die **Verlängerung der Berufungsfrist** bis zum 7.2.2011.

In den **Berufungen vom 2.2.2011** betreffend **Körperschaftsteuer 2006 bis 2008** sowie **Haftungs- und Zahlungsbescheide** betreffend **KSt 2006 bis 2008** brachte die c im Wesentlichen vor:

„1. Geschäftsführerbezüge [Beschwerdeführer] lt TZ 2 des Prüfberichtes:

An den Geschäftsführer wurden unter dem Titel "Geschäftsführerbezug" keine Zahlungen geleistet. Es wurden daher keine Betriebsausgaben für GF Bezüge angesetzt. Die Außenprüfung unterstellt fiktive monatliche Geschäftsführerbezüge von 1.500,00 €. Dies führt zu einer Kürzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit jährlich 18.000,00 €.

[...]

Am 3.11.10 hat eine Besprechung zwischen der steuerlichen Vertretung und der Außenprüfung stattgefunden. Im Zuge dieser Besprechung wurde der Außenprüfung mitgeteilt, dass den KStR RZ 679 folgend keine rechtliche Grundlage für die Festsetzung von fiktiven Geschäftsführerbezügen besteht.

Im Gegenteil lt KStR RZ 679 sind Nutzungseinlagen weder bei der Gesellschaft als fiktive Ausgaben noch beim Gesellschafter-Geschäftsführer als fiktive Einnahmen anzusetzen. Die Außenprüfung ist im abschließenden Prüfbericht auf dieses Vorbringen nicht nur nicht eingegangen, sondern hat das Vorbringen erst gar nicht erwähnt.

Es ist weiters amtsbekannt, dass sich der Gesellschafter Geschäftsführer im Zeitraum 2006-2008 überwiegend im Ausland aufgehalten hat und somit die Geschäftsführung wenn überhaupt nur stark eingeschränkt ausführen konnte. Weiters ist amtsbekannt, dass in diesem Zeitraum die e GmbH die Geschäftsführung übernommen hat und entsprechende Geschäftsführungsvergütungen erhalten hat.

Die Außenprüfung hat nicht begründet warum entgegen den KStR fiktive GF Bezüge ansetzbar sind. Weiters hat die Außenprüfung nicht begründet warum trotz des Auslandsaufenthalts des Gesellschafter-Geschäftsführers und trotz der Übernahme der Geschäftsführung durch eine andere Gesellschaft, die von der Behörde angesetzten GF Bezüge als angemessen anzusehen sind.

Daher wurde am 7.12.10 ein Antrag auf Bescheidbegründung eingebracht. Dieser wurde als unbegründet abgewiesen.

Wir beantragen daher, dass die von der Außenprüfung angesetzten fiktiven Geschäftsführerbezüge mit jeweils EUR 0,- angesetzt werden. An Stelle der fiktiven Geschäftsführerbezüge sind die tatsächlich ausbezahlten Beträge (übernommene Ausbildungskosten) anzusetzen (vgl Pkt 5 der Berufung).

(Erhöhung Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit jährlich 18.000,00 €)

2. PKW Aufwand lt TZ 4 des Prüfberichtes:

Die Außenprüfung hat die PKW-Kosten im Schätzungswege mit EUR 8.500,- festgesetzt und die darüberhinausgehenden Kosten außerbilanziell hinzugerechnet (Jahr 2006: 19.661,96 €; Jahr 2007: 30.683,97 €; Jahr 2008: 27.790,13 €) und als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt.

[...]

Der Geschäftsführer hat sich im Zeitraum 2006-2008 überwiegend im Ausland aufgehalten.

Die Geschäftsführung wurde daher von der e GmbH übernommen. Eine entsprechende Vereinbarung wurde der Finanzbehörde vorgelegt. Gemäß dieser Vereinbarung wurde als Entgelt für die Geschäftsführung die Übernahme von PKW Kosten vereinbart.

Dem Prüfbericht ist nicht entnehmbar warum diese Vereinbarung nicht zu einer Änderung der Prüfungsfeststellungen geführt hat.

Daher wurde am 7.12.10 ein Antrag auf Bescheidbegründung eingebracht. Dieser wurde als unbegründet abgewiesen.

Bei den angesetzten PKW Kosten handelt es sich um die Vergütung der von der e GmbH übernommenen Geschäftsführung.

Wir beantragen daher die Anerkennung der ausgewiesenen PKW Kosten als Betriebsausgaben und die Streichung der verdeckten Gewinnausschüttung.

(Kürzung Einkünfte aus Gewerbebetrieb um EUR 19.661,96, EUR 30.683,97 und EUR 27.790,13)

(Kürzung Kapitalertragsteuer um EUR 4.915,49, EUR 7.670,99 und EUR 6.947,53)

3. Telefonaufwand lt TZ 6 des Prüfberichtes:

Die Außenprüfung hat die geltend gemachten Kosten für die in der Schweiz angefallenen Mobiltelefonkosten nicht als Betriebsausgaben anerkannt. Die Außenprüfung hat somit für das Jahr 2006 EUR 2.841,80, für das Jahr 2007 EUR 3.851,41 und für das Jahr 2008 EUR 2.327,03 den Einkünften aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet.

Die Begründung der Außenprüfung lautet wie folgt:

TZ 6 Telefonaufwand (lt Prüfbericht vom 12.11.10):

[...]

Der Außenprüfung wurde eine Bestätigung der Fa. H. Finanz AG, CH 8008 Zürich vorgelegt. Darin wird bestätigt, dass die geltend gemachten Mobiltelefonkosten Schweiz von der c verursacht und bezahlt worden sind. Der Außenprüfung wurde auch mitgeteilt, dass die entsprechenden Rechnungen über Posteinzahlungen bezahlt worden sind und die entsprechenden Einzahlungsbelege an den entsprechenden Rechnungen angeheftet sind.

Der Außenprüfung wurde mitgeteilt, dass für die Anerkennung als Betriebsausgabe nicht maßgeblich ist, wer als Rechnungsempfänger aufscheint, sondern an wen die Leistungen erbracht worden sind und wer dafür bezahlt hat.

Im Übrigen erscheint es einleuchtend, dass ein Unternehmen, das ausschließlich in der Schweiz tätig ist, auch über eine schweizerisches Mobiltelefon verfügt.

Dem Prüfbericht ist nicht entnehmbar warum die vorgelegte Bestätigung und die erteilten Auskünfte nicht zu einer Änderung der vorläufigen Prüfungsfeststellungen geführt haben.

Daher wurde am 7.12.10 ein Antrag auf Bescheidbegründung eingebracht. Dieser wurde als unbegründet abgewiesen.

Wir beantragen daher die Anerkennung der genannten Telefonkosten als Betriebsausgaben.

(Kürzung Einkünfte aus Gewerbebetrieb um EUR 2.841,80, EUR 3.851,41 und EUR 2.327,03)

4. Provisionen, Aufwand Projekte lt TZ 7 des Prüfberichtes:

Die Außenprüfung hat von dem im Jahr 2006 angesetzten Provisionsaufwand EUR 22.218,81 nicht als Betriebsausgabe anerkannt und außerbilanziell hinzugerechnet und als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt.

[...]

Der Berufung liegen die fehlenden Eingangsrechnungen bei (Firma Q. EUR 3.582,70, Fa. J. CHF 10.500,00 (bzw EUR 6.55221) und e GmbH EUR 12.000).

Wir beantragen daher die Anerkennung des nicht anerkannten Provisionsaufwandes als Betriebsausgabe und die Streichung der verdeckten Gewinnausschüttung.

(Kürzung Einkünfte aus Gewerbebetrieb um EUR 22.218,81)

(Kürzung Kapitalertragsteuer um EUR 5.554,70)

5. Universitätsausbildung lt TZ 9 des Prüfberichtes:

Die Kosten in Zusammenhang mit der Universitätsausbildung des Gesellschafter-Geschäftsführers wurden nicht als Betriebsausgaben anerkannt und als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt. Die Außenprüfung hat somit für das Jahr 2006 EUR 9.879,-, für das Jahr 2007 EUR 7.254,24 und für das Jahr 2008 EUR 7.729,11 den Einkünften aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet.

[...]

Der Gesellschafter-Geschäftsführer hat im Zeitraum 2006 - 2008 außer der Übernahme von Ausbildungskosten keine Geschäftsführervergütung erhalten. Der Außenprüfung wurde in der Besprechung vom 3.11.10 mitgeteilt, dass es sich bei der Übernahme der Ausbildungskosten durch die c um eine Geschäftsführervergütung handelt. Somit liegen Betriebsausgaben vor und keine vGA. Im Prüfbericht wurde auf dieses Vorbringen nicht eingegangen. Daher wurde am 7.12.10 ein Antrag auf Bescheidbegründung eingebracht. Dieser wurde als unbegründet abgewiesen. Der Außenprüfung folgend stehen dem Geschäftsführer für seine Leistungen Geschäftsführervergütungen zu. Da neben der Übernahme der Ausbildungskosten keine weiteren Zahlungen an den Geschäftsführer erfolgt sind, sind nur die übernommenen Ausbildungskosten als Geschäftsführervergütung anzusetzen. Wir beantragen daher die Anerkennung der übernommenen Ausbildungskosten (=Geschäftsführervergütung) als Betriebsausgaben und die Streichung der verdeckten Gewinnausschüttung.

(Kürzung Einkünfte aus Gewerbebetrieb um EUR 9.879,-, EUR 7.254,24 und EUR 7.729,11)

(Kürzung Kapitalertragsteuer um EUR 2.469,75, EUR 1.813,56 und EUR 1.932,28)

6. Schätzung gem. § 184 BAO lt TZ 10 des Prüfberichtes:

Die Außenprüfung geht von einer Schätzungsbefugnis aus und rechnet den Einkünften aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2006 EUR 11.044,53, für das Jahr 2007 EUR 4.575,33 und für das Jahr 2008 EUR 5.672,13 hinzu. Gleichzeitig wird eine verdeckte Gewinnausschüttung in gleicher Höhe angesetzt.

[...]

Unter TZ 1 des Prüfberichts werden die formellen und materiellen Aufzeichnungsmängel erläutert.

Diese behaupteten "Mängel" wurden bereits großteils anlässlich der Besprechung des steuerlichen Vertreters mit der Außenprüfung vom 3.11.10 behandelt und sind nochmals wie folgt zu kommentieren:

Die Buchhaltung 2006 wurde vorgelegt.

Die Buchhaltung des Jahres 2009 ist noch nicht erstellt und kann daher nicht vorgelegt werden. Dass die Buchhaltung des Jahres 2009 noch nicht erstellt ist, erfüllt grundsätzlich nicht die Anforderungen der BAO, hat jedoch für den Prüfungszeitraum 2006-2008 keine Bedeutung. Gemäß den Angaben des Geschäftsführers wurde beim Antrittsbesuchs durch die Finanzbehörde anlässlich der Firmengründung vereinbart, dass keine monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen abzugeben sind, da keine umsatzsteuerpflichtigen Leistungen erbracht werden. Daher wird auch keine laufende Buchhaltung (zwecks Berechnung der UVA) geführt.

Im Betrieb des Berufungswerbers existiert keine Kassa. Somit kann auch kein Kassabuch geführt bzw vorgelegt werden. Es gibt keine gesetzliche Grundlage wonach eine Kassa zu führen ist.

Im Übrigen sei darauf verwiesen, dass sämtliche Einnahmen unbar über Bankzahlungen erfolgen und die Anzahl der Einnahme sehr gering ist (Ausgangsrechnungen 2007: 12 Stück aufgeteilt auf 5 verschiedene Rechnungsempfänger; Ausgangsrechnungen 2008: 8 Stück aufgeteilt auf 2 verschiedene Rechnungsempfänger).

Die massiven Barbewegungen sind bei näherer Betrachtung nicht im geringsten massiv. Die Barbewegungen beschränken sich nämlich auf schweizerische Telefonkosten, Tankrechnungen, Bewirtungen und Porti. Zu den Tankrechnungen und Bewirtungen existieren Buchungsbelege, die eine eindeutige Zuordnung zu den gebuchten Belegen ermöglichen.

Von den 3 existierenden Leasingverträgen PKW wurden zumindest 2 Leasingverträge vorgelegt.

Die Provisionsvereinbarung mit der Fa M. wurde vorgelegt (der Umsatzanteil der Fa M. beträgt rd 50%). Weiters wurde ein Mail der Fa P. Metallbau GmbH vorgelegt, wonach nur 2 Bauvorhaben mit der c realisiert wurden (Umsatzanteil der Fa P. Metallbau GmbH rd 10% in 2007 und 44% in 2008).

Im Übrigen ist festzuhalten, dass die Anzahl der Kunden sehr gering ist (5 Kunden in 2007 und 2 Kunden in 2008). Sofern die Behörde vermutet, dass Einnahmen verkürzt worden sind, wäre daher eine Überprüfung ohne größeren Aufwand möglich.

Dass die Belegablage verbesserungsfähig ist, wird nicht bestritten. Belege zu Eingangsrechnungen die nicht auffindbar waren, hat die Behörde bereits aus den Betriebsausgaben ausgeschieden. Diese Belege können somit keinen Sicherheitszuschlag rechtfertigen.

Die nicht fortlaufende Nummerierung der Ausgangsrechnungen ist unter Berücksichtigung der geringen Anzahl der Ausgangsrechnungen wohl nur als unwesentlicher Mangel einzustufen und kann ebenfalls keinen Sicherheitszuschlag rechtfertigen. Zumal die Behörde bei Zweifel über die vollständige Erfassung der Einnahmen die Möglichkeit hätte (angesichts der sehr geringen Anzahl an Kunden) ohne größeren Aufwand die Vollständigkeit der Ausgangsrechnungen zu überprüfen.

Ob nun eine Kopie oder eine Original abgelegt ist, ist wohl von vernachlässigbarer Bedeutung.

Die von der Außenprüfung behaupteten formellen und materiellen Mängel sind somit in dem behaupteten Umfang nicht gegeben.

Es ist nicht bestritten, dass die Geschäftsführung nur sehr zögerlich die erforderlichen Auskünfte erteilt und die angeforderten Unterlagen zur Verfügung gestellt hat. Letztlich wurden jedoch die vorhandenen Unterlagen vorgelegt und auch alle notwendigen Auskünfte erteilt. Dass der Geschäftsführer an der Schlussbesprechung

(3.11.2010) auf Grund eines beruflichen Termins in Wien nicht teilnehmen wird können, wurde der Behörde bereits einige Tage vorher mitgeteilt. Eine Verschiebung des Schlussbesprechungstermins wurde von der Behörde abgelehnt. Es fand daher keine Schlussbesprechung statt, obwohl laut § 149 Abs 2 BAO auf die Abhaltung einer Schlussbesprechung nur mit Zustimmung des Steuerpflichtigen verzichtet werden kann.

Die Festsetzung von Sicherheitszuschlägen ist nur unter stark restriktiven Voraussetzungen zulässig (zB: erwiesene Nichtvollständigkeit der steuerbemessungsgrundlagenrelevanten Aufschreibungen; derartig schwerwiegende formelle und materielle Buchführungs- und Aufzeichnungsmängel, die das Ergebnis der Aufschreibungen nicht mehr als glaubwürdig erscheinen lassen; Nachweis, dass einzelne Teile des Buchungs- oder Aufzeichnungsstoffes nicht oder verkürzt in das Rechenwerk aufgenommen worden sind).

Unseres Erachtens ist erwiesen, dass die von der Außenprüfung behaupteten formellen und materiellen Mängel in dem behaupteten Umfang nicht gegeben sind.

Aus dem Prüfbericht geht nicht nachvollziehbar hervor, welche verbleibenden formellen und materiellen Mängel einerseits nachweislich auf die Verkürzung von Einnahmen schließen lassen und andererseits Zweifel an der Glaubwürdigkeit der Buchführung rechtfertigen.

Daher wurde am 7.12.10 ein Antrag auf Bescheidbegründung eingebracht. Dieser wurde als unbegründet abgewiesen.

Aus dem Prüfbericht geht weiters nicht hervor, welche betrieblichen Abläufe und sonstige für die Abgabenerhebung bedeutende Umstände durch die behauptete fehlende Mitwirkung noch unbeantwortet geblieben sind.

Daher wurde am 7.12.10 ein Antrag auf Bescheidbegründung eingebracht. Dieser wurde als unbegründet abgewiesen.

Aus der Sicht des Berufungswerbers verbleiben keine unbeantworteten Fragen.

Da die Voraussetzungen für eine Schätzung gem. § 184 BAO nicht vorliegen, beantragen wir die ersatzlose Streichung der Schätzung.

(Kürzung Einkünfte aus Gewerbebetrieb um EUR 11.044,53, EUR 4.575,33 und EUR 5.672,13).

(Kürzung Kapitalertragsteuer um EUR 2.761,13, EUR 1.143,83 und EUR 1.418,03).

Für den Fall der unmittelbaren Vorlage an den Unabhängigen Finanzsenat beantragen wir die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat und Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.“

In der Berufung vom 2.2.2011 betreffend Haftungsbescheide hinsichtlich KESt für die Jahre 2006 bis 2008 brachte der des Weiteren vor:

„Mit den oben angeführten Haftungsbescheiden wurde die Kapitalertragsteuer der Jahre 2006, 2007 und 2008 mit EUR 20.102,94, EUR 13.320,79 und EUR 12.737,84 festgesetzt.

Die oben angeführten Bescheide verweisen in der Bescheidbegründung auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 12.11.2010.

Es wurde ein Antrag auf Bescheidbegründung (Schreiben vom 7.12.10) eingebracht, der mit Bescheid vom 17.12.10 (zugestellt am 4.1.11) als unbegründet abgewiesen wurde. In der Folge wurde ein Antrag auf Verlängerung der Berufungsfrist eingebracht (Schreiben vom 5.1.2011).

Gegen die im Betreff angeführten Bescheide erheben wir im Auftrag des Klienten innerhalb der Berufungsfrist das Rechtsmittel der Berufung und begründen dies wie folgt:

Die Begründung ist der Berufung vom 28.1.11 gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2006 – 2008 zu entnehmen.

Die Kapitalertragsteuer reduziert sich gemäß der vorliegenden Berufung wie folgt:

	2006	2007	2008
Kapitalertragsteuer lt Außenprüfung	20.102,94	13.320,79	12.737,84
Ansatz PKW Kosten (Pkt 2)	-4.915,49	-7.670,99	-6.947,53
Ansatz Provisionen (Pkt 4)	-5.554,70		
Ansatz GF Bezug (Pkt 5)	-2.469,75	-1.813,56	-1.932,28
Wegfall Schätzung (Pkt 6)	-2.761,13	-1.143,83	-1.418,03
Kapitalertragsteuer lt Berufung	4.401,87	2.692,41	2.440,00

Am 2.3.2011 wurde die **amtswegige Löschung der c in das Firmenbuch eingetragen**.

Mit **Vorladung vom 3.3.2011** hat das Finanzamt **den Beschwerdeführer als Auskunftsperson** im Verfahren der c vorgeladen.

In einer **Eingabe vom 18.3.2011** brachte der steuerliche Vertreter der c im Wesentlichen vor:

„In meinem Mail vom 10.3.2011 habe ich Ihnen mitgeteilt, dass der Geschäftsführer der c aus gesundheitlichen Gründen leider nicht als Auskunftsperson zur Verfügung steht. Der GF ist im Jahr 2009 schwer erkrankt und muss sich nach wie vor umfangreicher Nachbehandlungen und Untersuchungen unterziehen, sodass er häufig tageweise im Krankenstand ist und seinem Arbeitgeber nur eingeschränkt zur Verfügung steht. Er ist derzeit noch immer lediglich zu 50% als berufsfähig eingestuft. Zudem hat sich der Geschäftsführer im Prüfungszeitraum 2006 - 2008 auf Grund seines Studiums in Spanien und England überwiegend im Ausland aufgehalten. Die Geschäftsführung wurde in diesem Zeitraum zu wesentlichen Teilen von seinem Vater vollzogen, sodass dieser für die Abklärung offener Fragen als die kompetente Auskunftsperson zu sehen ist. Daher hat der GF angeboten, dass an seiner Statt sein Vater befragt werden kann. Auf eine Befragung des Vaters haben Sie jedoch vorläufig leider verzichtet (ihr Mail vom 13.3.11).“

Der GF sieht sich also aus gesundheitlichen Gründen nicht in der Lage als Auskunftsperson zu erscheinen.

Ihre Feststellung, dass sich der GF lediglich nicht befragen lassen will (ihr Mail vom 11.3.11), ist nicht zutreffend.

Anbei erhalten Sie folgende Unterlagen:

Leasingverträge:

Leasingvertrag Nissan vom 11.5.06 (2 Seiten)

Leasing Bestätigung VW Touareg vom 20.6.05 (2 Seiten)

Leasing Bestätigung VW Touareg vom 24.6.08 (2 Seiten)

Originalrechnung Firma Q.:

Eine Originalrechnung liegt der c nicht vor.

Die Rechnung wurde von R. S. unterschrieben. R. S. ist gerne bereit nähere Auskünfte zu dieser Rechnung zu geben. R. S. ist unter der Telnr [...] erreichbar.

Geschäftsunterlagen, Korrespondenz zu Rechnungen Firma Q., Fa. J., e GmbH:

Anbei erhalten Sie Erläuterungen des GF zu diesen 3 Rechnungen (Mail vom 18.3.11, 1 Seite)

Weiters anbei:

Werkvertrag der Fa T. vom 6.12.06 (1 Seite)

Ausschreibung und Angebot Nr XX der Fa T. (1 Seite)

Werkvertrag Projekt U. aus 2006 (1 Seite)

Beweisantrag:

Die Betriebsprüfung hat festgestellt, dass keine Bereitschaft zu Erhellung betrieblicher Abläufe und sonstiger für die Abgabenerhebung bedeutsamer Umstände gegeben sei.

In der Berufung vom 2.2.2011, Punkt 6, ist festgehalten, dass aus dem BP Bericht nicht ersichtlich ist, welche betrieblichen Abläufe ungeklärt sind und dass ein entsprechender Antrag auf Bescheidbegründung als unbegründet abgewiesen wurde.

In ihrem Mail vom 11.3.2011 kündigen Sie an auf Grund der Aktenlage zu entscheiden. Da die Aktenlage scheinbar unvollständig ist, wären unser Erachtens noch entsprechende Erhebungen durchzuführen.

Wie eingangs erwähnt war der Vater des GF im Prüfungszeitraum mit der Geschäftsführung betraut und ist somit über die Geschäftsgebarung und betrieblichen Abläufe bestens vertraut.

Wir beantragen daher die Einvernahme des [Vaters des Beschwerdeführers] (Zustelladresse: [...].“

Über die **Einvernahme des Vaters** des Beschwerdeführers am **27.4.2011** hat das Finanzamt Bregenz folgendes in einer Niederschrift festgehalten:

„F: Tätigkeit des Beschwerdeführers als Geschäftsführer der c

A: Mein Sohn hat die c gegründet. Er hat zu dieser Zeit In Freiburg internat. Betriebswirtschaft studiert und wollte dann Cambridge, UK. Die wollten aber auch Praxis von ihren Studenten, weshalb er die c gegründet hat.

Seine erste Dissertation hat er über internat. Immobilienhandel geschrieben. Meine Erfahrung als internationaler Handelsvertreter habe ich ihm dabei weitergegeben. Wegen seiner örtlichen Abwesenheit habe ich seine Termine wahrgenommen.

Das StamC.apital (€ 35.000) für die GmbH habe ich ihm vorgeschossen.

F: Ihre Tätigkeit für die c

A: Ich hab de facto die Geschäfte gemacht. Ich habe ihm mit meinem Support ermöglicht, dass er die GmbH führen konnte. Es gibt einen Vertrag der Firma meiner Frau (e GmbH) und der c. Es gibt eine Familie, die aus meinem Sohn, meiner Frau und mir besteht. Ich bin kein Jurist. Einen formellen Vertrag zwischen mir und der c hat es nicht gegeben. Ich hatte keine Bankvollmacht über die Konten der GmbH. Die Zahlungen liefen über onlinebanking, es gab jeweils eine einzelne Vollmacht für notwendige Barabhebungen. Meine Reisekosten und meine Autokosten sind über die c gelaufen. Auch sind Vorkosten (im Rahmen eines Kredites) über die e GmbH gelaufen. Ich habe kein Einkommen von der c bezogen, das in Österreich steuerpflichtig wäre, da ich keinen Wohnsitz in Österreich habe. Ich habe meinen Wohnsitz in München, [...]. Mein Sohn hat in b einen Wohnsitz, meine Frau hat in b einen Zweitwohnsitz, nicht jedoch ich.

F: drei Autos

A: Ein Auto (Nissan FN-Nummer) wurde von meinem Sohn (Geschäftsführer) gefahren, die beiden anderen von meiner Gattin und mir, was ausdrücklich laut "Vertrag" als Kosten für den "support" vereinbart war.

Meine Gattin E. hat den Schriftverkehr geführt, Post und email-Betreuung. Sie hat in D eine Galerie.

F: Rechnung 19.12.2005

A: Der Herr S. hat mir telefonisch bestätigt, dass er das Geld bekommen hat. Ich gehe davon aus, dass er zeugenschaftlich aussagen würde. Die Provision lief ursprünglich auf die e GmbH, wurde dann auf die c umgeschrieben. Es stimmt, dass die Rechnung ursprünglich auf Euro lautete (S. sitzt in Deutschland), es hat aber ein Schweizer Geschäft betroffen, weshalb ich nur bereit war, in CHF zu bezahlen, was S. bestätigt hat. Die Barzahlung war Wunsch von Herrn S.. Die aktuelle Adresse von S. wird noch mitgeteilt.“

Mit **Berufungsvorentscheidungen vom 29.4.2011** hat das Finanzamt Bregenz den Berufungen der c betreffend **Körperschaftsteuer 2006 bis 2008** teilweise stattgegeben. In den Begründungen führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„1. Geschäftsführerbezüge:

Diesbezüglich wird der Berufung stattgegeben. Die österreichische Verwaltungspraxis lehnt die Ansetzung von steuerlichen Werten für Nutzungseinlagen ab. Derartige Einlagen sind auf Ebene der Körperschaft weder bilanziell als Aktivum anzusetzen noch als (fiktive) Betriebsausgaben in Höhe der ersparten Aufwendungen zu berücksichtigen.

2. PKW-Aufwand:

Der Berufung wird in diesem Punkt stattgegeben, insbesondere die Kostenübernahme der Berufungswerberin für die zwei Autos der e GmbH anerkannt.

Lediglich für den Pkw Nissan 350XZ (amtliches Kennzeichen FN-XXXX2) war die sogenannte "Luxustangente" für die Leasingkosten außerbücherlich zuzurechnen (Neuwert: € 45.000; Luxustangente 11,11%, das sind für 2007 € 777,70 und für 2008 € 767,24).

3. Telefonkosten:

Der Berufung wird hinsichtlich dieses Punktes stattgegeben.

4. Provisionen:

Im Rahmen der Berufung wurden die fehlenden drei Rechnungen vorgelegt. Wiewohl insbesondere hinsichtlich der Rechnung der Firma "Q." (Y. S.) erhebliche Bedenken bestehen (Überkleben der Adresse des Rechnungsempfängers, Durchstreichen der Euro-Beträge und ersetzen in SFR-Beträge ohne 19% Umsatzsteuer, Barzahlung), wird der Berufung vorbehaltlich des Ergebnisses einer Abklärung im Amtshilfeweg mit Deutschland stattgegeben und die entsprechenden Aufwendungen anerkannt.

5. Universitätsausbildung:

Die Berufungswerberin machte unter dem Titel "Aus- und Fortbildung" Beträge von € 9.879,00 (2006), € 7.254,24 (2007) und € 7.729,11 (2008) als Betriebsausgaben geltend. Nach Feststellung der Betriebsprüfung handelt es sich dabei um die Studienkosten (Studiengebühren und Mietkosten) des in Freiburg, Cambridge und Barcelona studierenden Alleingeschäftlers und Geschäftsführers der Berufungswerberin. Im Rahmen der Betriebsprüfung wurden diese Kosten der universitären Ausbildung nicht als Betriebsausgaben anerkannt und als verdeckte Ausschüttungen gewertet.

Im Rahmen der Berufung wird geltend gemacht, dass neben der Übernahme der Ausbildungskosten keine weiteren Zahlungen an den Geschäftsführer erfolgt seien, weshalb die übernommenen Ausbildungskosten als Geschäftsführervergütung anzusetzen seien.

Die steuerliche Beachtlichkeit eines Vorteilsausgleiches (hier: Übernahme der Studienkosten für den Gesellschafter-Geschäftsführer anstelle der Entlohnung für die Geschäftsführertätigkeit) wird nach der Rechtsprechung sehr restriktiv gehandhabt.

Ein eine verdeckte Ausschüttung ausschließender Vorteilsausgleich liegt vor, wenn dem Vorteil, den eine Gesellschaft ihrem Gesellschafter einräumt, ein Vorteil

gegenübersteht, den der Gesellschafter der Gesellschaft gewährt. Voraussetzung für einen steuerlich anzuerkennenden Vorteilsausgleich ist allerdings eine eindeutige, wechselseitige Vereinbarung über den Ausgleich der gegenseitigen Vorteilszuwendungen, die überdies bereits zum Zeitpunkt der Vorteilsgewährung vorliegen muss. Nach dem Veranlassungsprinzip ist jede einzelne Leistungsbeziehung isoliert auf ihre Angemessenheit zu prüfen, wobei ein Fremdvergleich anzustellen ist, der sich nicht nur auf den saldomäßigen Vorteil des Anteilsinhabers beschränken darf, sondern auch die innere Beziehung der Rechtsgeschäfte, innerhalb deren der Vorteilsausgleich vorgenommen werden soll, mitumfassen muss.

Nachdem der Alleingesellschafter und Geschäftsführer - bedingt durch die Auslandsstudienaufenthalte - nicht vor Ort war und daher die operativen Geschäfte nicht führen konnte, diese vielmehr vom Vater des Geschäftsführers H d bzw der e mbH (Alleingesellschafterin ist die Mutter E. d) besorgt wurden, die hierfür auch ausreichend dotiert wurden, bestand kein vernünftiger Grund für die Übernahme der Studienkosten. Durch ein derartiges Konstrukt können nämlich die Studienkosten für ein unterhaltsberechtigtes Kind nicht - im Rahmen von Betriebsausgaben - auf die Allgemeinheit überwälzt werden .

6. Zuschätzung:

Diesbezüglich wird der Berufung gefolgt und von einer Zuschätzung Abstand genommen.

Die Gewinne/Verluste stellen sich daher wie folgt dar:

	2006	2007	2008
Laut BP	+147.345,64	+14.954,60	+61.760,89
GF-Bezüge	+18.000,00	+18.000,00	+18.000,00
Pkw-Aufwand	-19.661,96	-30.683,97	-27.790,13
Luxustangente		+777,70	+767,24
Telefonkosten	-2.841,80	-3.851,41	-2.327,03
Provisionen	-22.218,81		
Schätzung	-11.044,53	-4.575,33	-5.672,13
	+109.578,54	-5.378,41	+44.738,84

Mit **Berufungsvorentscheidungen vom 2.5.2011** hat das Finanzamt Bregenz den Berufungen der c gegen die **Haftungs- und Zahlungsbescheide betreffend KEST für den Zeitraum 2006 bis 2008** teilweise stattgegeben. In den Begründungen führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Die Abgabenschuldigkeiten werden wie folgt festgesetzt:

2006:	BGL € 27.486,48	dv. 25%	KEST: € 6.871,62	(bisher: € 20.102,94)
-------	-----------------	---------	------------------	-----------------------

2007:	BGL € 18.238,88	dv. 25%	KEST: € 4.505,97	(bisher: € 13.320,79)
2008:	BGL € 17.489,12	dv. 25%	KEST: € 4.372,28	(bisher: € 12.737,84)

Auf die Begründung zu den Berufungsverfahrensentscheidungen betreffend Körperschaftsteuer 2006-2008 wird verwiesen.

An verdeckten Ausschüttungen verbleiben noch die Punkte "Mietaufwand" (Textziffer 3 des Betriebsprüfungsberichtes) und Beratungsaufwand (Textziffer 8 des Betriebsprüfungsberichtes), welche nicht angefochten wurden, sowie der Punkt "Universitätsausbildung" (Textziffer 9 des Betriebsprüfungsberichtes), hinsichtlich dessen die Qualifizierung als verdeckte Ausschüttung wie von der Betriebsprüfung vorgenommen bestätigt wird.“

Das Finanzamt Bregenz übermittelte dem Beschwerdeführer folgenden **Vorhalt vom 3.11.2011**:

„Die Vertreter juristischer Personen haben alle Pflichten des Vertretenen zu erfüllen. Insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, vorschriftsmäßig entrichtet werden.“

Vertreter haften mit ihrem persönlichen Einkommen und Vermögen für unentrichtet gebliebene Abgaben des Vertretenen, wenn sie an der Nichtentrichtung dieser Abgaben ein Verschulden trifft. Leichte Fahrlässigkeit gilt bereits als Verschulden.“

Sie werden daher in Ihrem eigenen Interesse ersucht, die nachfolgenden Fragen sorgfältig und vollständig zu beantworten und durch Vorlage geeigneter Unterlagen, die zu Ihrer Entlastung dienen können, zu belegen.

1. Auf dem Abgabekonto der c haftet noch ein unberichtigter Betrag von € 49.726,81 aus. Die genaue Auflistung der haftungsrelevanten Einzelbeträge entnehmen Sie bitte dem beiliegenden Rückstandsausweis.

2. Laut Firmenbuchauszug waren Sie seit dem 5.1.2006 als alleinverantwortlicher Geschäftsführer der c bestellt. Auf Grund Ihrer Funktion oblag Ihnen die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen der Vertretenen.

3. Da die unter Punkt 1 angeführten Abgabenbeträge während Ihrer Vertretungsperiode fällig bzw. nicht entrichtet wurden, muss das Finanzamt bis zum Beweis des Gegenteiles davon ausgehen, dass Sie der Ihnen aufgetragenen Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Vertretenen nicht vorschriftsgemäß nachgekommen sind.

4. Die genannten Beträge sind bei der c als uneinbringlich anzusehen. Dies ergibt sich zweifelsfrei daraus, dass das Insolvenzverfahren mangels Kostendeckung nicht eröffnet und durch das Insolvenzgericht Zahlungsunfähigkeit bescheinigt wurde. Zudem ist die Firma per 2.3.2011 gemäß § 40 FBG im Firmenbuch gelöscht.

5. Sofern die c bereits zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der Abgaben nicht mehr über ausreichende liquide Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügte,

werden Sie ersucht, dies durch eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit zum Zeitpunkt der Abgabenfälligkeit (siehe Punkt 1) gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen darzulegen. In dieser Aufstellung müssen alle damaligen Gläubiger der c (auch die zur Gänze bezahlten) sowie die auf einzelne Verbindlichkeiten (Gläubiger) geleisteten Zahlungen (Quoten) enthalten sein. Außerdem sind alle verfügbar gewesenen liquiden Mittel (Bargeld und offene Forderungen) anzugeben bzw. gegenüber zu stellen. Es steht Ihnen frei, die maßgebliche finanzielle Situation zum Eintritt der Abgabenfälligkeit, die offenen Verbindlichkeiten und die erbrachten Tilgungsleistungen an alle einzeln anzuführenden Gläubiger der c auch auf andere Art und Weise einwandfrei bekannt zu geben. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes obliegt Ihnen als Vertreter, Nachweise dafür, wie viel Zahlungsmittel zur Verfügung gestanden sind und in welchem Ausmaß die anderen Gläubiger der Gesellschaft noch Befriedigung erlangten, zu erbringen. Im Fall der Nichterbringung dieser Nachweise muss das Finanzamt davon ausgehen, dass Sie die Ihnen obliegende Verpflichtung, die fällig gewordenen Abgaben aus den verwalteten Mitteln zu entrichten, schuldhaft verletzt haben, und diese Pflichtverletzung auch ursächlich für den Abgabenausfall bei der c ist. Unter diesen Umständen haften Sie für die uneinbringlichen Abgabenschuldigkeiten im vollen Ausmaß (zB VwGH 22.12.2005, 2005/15/0114).

6. Wird der Nachweis einer Gläubigergleichbehandlung nicht in nachvollziehbarer Weise erbracht, liegt es im Ermessen des Finanzamtes, die Haftung für die unter Punkt 1 genannten Abgabenbeträge auszusprechen, bei Benachteiligung des Abgabengläubigers im Ausmaß der nachgewiesenen Benachteiligung der Abgabenschuldigkeiten gegenüber den anderen Verbindlichkeiten der Gesellschaft (zB VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168).

Da der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung allfällige Einzelinteressen verdrängt (zB VwGH 18.10.2005, 2004/14/0112), sähe sich das Finanzamt veranlasst, die gesetzliche Vertreterhaftung gegen Sie im erforderlichen Ausmaß geltend zu machen.

7. Zur Stellungnahme wird Ihnen eine Frist bis zum 23. Dezember 2011 eingeräumt. Es wird darauf hingewiesen, dass diese Frist angesichts der vorliegenden Sachlage nur aus besonders berücksichtigungswürdigen Gründen verlängert werden könnte.“

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 21.12.2011** brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

„zu Ihrem Schreiben betr. Haftung:

Wieso gibt es GmbH's in Österreich ?

Trotzdem im Folgenden eine kurze Ausführung zu den relevanten Punkten in Ihrem Schreiben:

Zu Punkt3

Die Forderung vom Finanzamt wurde erst schlagend (die Einsprüche etc. sind Ihnen ja bekannt), nachdem auf Grund des Konkursantrages vom Finanzamt die GmbH bereits

liquidiert war und so lange Forderungen nicht rechtsgültig sind, müssen auch keine liquide Mittel geschaffen werden.

Zu Punkt 5

Alle Forderungen an die c, die vor dem Zeitpunkt des Konkursantrags durch das Finanzamt bestanden, wurden entweder verglichen und bezahlt oder bezahlt.

Nach dem ersten Kontakt mit Ihrem Herrn B wurden alle weiteren Consultingbemühungen für die c eingestellt.

Warenbestände und Ähnliches gibt es bei einer Consulting GmbH nicht. Gleichzeitig wurden noch umfangreiche Rekurbemühungen notwendig, wegen den nicht nachvollziehbaren Forderungen durch Steuerbescheide Ihres Herrn B.

Das heisst: Zum Zeitpunkt des Konkursantrages wurden alle gleich behandelt und dass das Finanzamt gleichzeitig Konkursantrag stellt und gleichzeitig eine Steuerprüfung durchführt, bei der umfangreiche Einsprüche notwendig wurden, die im Übrigen alle schlagend wurden, ist doch ein Problem beim Finanzamt und nicht bei der c.

Im Übrigen wurden erst Liquiditätsprobleme erkennbar, nachdem die dann abgewehrten Nachforderungen in ca. Höhe von über Euro 100.000,-- plus SVA-Forderungen gegen die C. GmbH gestellt wurden. Diese Höhe der Steuernachzahlung war nicht vorhersehbar oder zu erwarten.

Im Übrigen wären durch die weiter laufenden Consultingaufträge an mich die Steuerverbindlichkeiten in Raten bezahlbar gewesen. Nur bei einem dermaßen destruktiven Verhalten seitens der Finanzbehörde hat man als Consultingfirma eben sofort die Möglichkeit, das Geschäft entsprechend zu verlagern. Man kann einem Geschäftsführer nicht zumuten, neue Geschäfte über eine GmbH laufen zu lassen gegen die Konkursantrag gestellt wurde, eben aus den Gründen der Gleichbehandlung aller.“

Mit Haftungsbescheid vom 5. Juli 2012 wurde der Beschwerdeführer als Haftungspflichtiger gemäß § 9 i.V.m. §§ 80 ff. Bundesabgabenordnung für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma c im Ausmaß von 28.152,25 Euro in Anspruch genommen und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten.

Die Haftung wird hinsichtlich folgender Abgabenschuldigkeiten geltend gemacht:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Höhe in Euro
Umsatzsteuer	2006	15.02.2007	1.742,20
Kapitalertragsteuer	2006	07.01.2007	6.154,08
Körperschaftsteuer	2006	31.12.2007	1.193,89
Anspruchszinsen	2006	31.12.2007	109,03
Umsatzsteuer	2007	15.02.2008	979,06

Kapitalertragsteuer	2007	07.01.2008	4.505,97
Normverbrauchsabgabe	2007	17.09.2007	5.200,00
Umsatzsteuer	2008	16.02.2009	887,27
Kapitalertragsteuer	2008	07.01.2009	4.372,28
Körperschaftsteuer	1-3/2008	15.02.2008	437,00
Körperschaftsteuer	4-6/2008	15.05.2008	437,00
Körperschaftsteuer	01-03/2009	16.02.2009	437,00
Körperschaftsteuer	04-06/2009	15.05.2009	437,00
Körperschaftsteuer	07-09/2009	17.08.2009	437,00
Körperschaftsteuer	10-12/2009	16.11.2009	439,00
Pfändungsgebühr	2009	15.01.2009	167,38
Pfändungsgebühr	2009	20.04.2009	140,48
Pfändungsgebühr	2009	29.09.2009	76,61
Summe:			28.152,25

Begründung:

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff. BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden können.

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Gemäß § 224 Abs. 1 BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme eines Vertreters einer juristischen Person sind somit das Vorliegen einer Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung beim Vertretenen, eine Pflichtverletzung des Vertreters der juristischen Person, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Die objektive Uneinbringlichkeit der verfahrensgegenständlichen Abgaben steht zweifelsfrei fest, da die Gesellschaft infolge der rechtskräftigen Nichteröffnung des Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens und Zahlungsunfähigkeit nicht nur aufgelöst sondern bereits gemäß § 40 Firmenbuchgesetz im Firmenbuch gelöscht ist. Eine (auch nur teilweise) Einbringlichmachung der Abgabenverbindlichkeiten bei der nicht mehr existenten Gesellschaft ist somit ausgeschlossen.

Fakt ist weiters, dass [der Beschwerdeführer] handelsrechtlicher Geschäftsführer der c im haftungsrelevanten Zeitraum war und damit zu den im § 80 genannten Personen zählt, die gemäß § 9 BAO zur Haftung der im ggstl. Haftungsbescheid aufgelisteten und in der Zeit der Geschäftsführertätigkeit fälligen Abgaben herangezogen werden können.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es die Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen. Er hat also darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, andernfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf.

Der Zeitpunkt, für den die Haftungsvoraussetzungen zu prüfen sind, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Unabhängig davon, ob bzw. wann die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird, ist der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit entscheidend.

Ein Blick auf die Fälligkeitstage der haftungsrelevanten Abgaben gibt eindeutig wieder, dass die maßgeblichen Fälligkeitstage weit vor dem Zeitpunkt der Stellung des Insolvenzantrages durch das Finanzamt gelegen sind und die rückständigen Abgaben somit bei Einhaltung der abgabenrechtlichen Zahlungsvorschriften weit vorher zu tilgen gewesen wären. Insofern ist es unmaßgeblich, dass - wie in der Vorhaltsbeantwortung ausgeführt - die Abgabenforderungen erst nach Stellung des Insolvenzantrages schlagend (bestandskräftig) bzw. kontogegenständlich wurden. Ursächlich für die Illiquidität und die hier behandelte Haftung ist letztlich nur das abgabenrechtliche Fehlverhalten der Firma in Person des verantwortlichen Geschäftsführers.

Die für den Haftungsbescheid maßgeblichen Abgabenbescheide sind beigelegt. Hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Abgaben an Umsatzsteuer 2006, 2007 und 2008 wird bemerkt, dass der Punkt "Mietaufwand" (Kosten der von der Familie d bewohnten Wohnung in b als Betriebsausgaben) und damit einhergehend auch die ebenfalls haftungsgegenständlichen Kapitalertragsteuern für 2006 (€ 3.684,33), 2007 (€ 2.692,41) und 2008 (€ 2.440,--) nicht bekämpft wurden. Dem Punkt "Universitätsausbildung" (Kosten der ausländischen universitären Ausbildung des Geschäftsführers als Betriebsausgaben) wurde im Berufungsweg nicht stattgegeben und ist die Berufungsvorentscheidung entsprechend in Rechtskraft erwachsen, mit einer Nachforderung an Kapitalertragsteuer 2006 (€ 2.469,75), 2007 (€ 1.813,56) und 2008 (€ 1.932,28). Bei den Kapitalertragsteuernachforderungen handelt es sich um verdeckte

Ausschüttungen, die 7 Tage nach der Vermögenszuwendung fällig werden, allerspätestens am 7.1.2007, 7.1.2008 und 7.1.2009.

Laut Prüfung der Abgabenbehörde liegen somit sämtliche Haftungsvoraussetzungen vor, weshalb der Haftungsbescheid im gegebenen Ausmaß zu erlassen war.“

In der Berufung vom 7. August 2012 gegen den Haftungsbescheid vom 5.7.2012, die an die C. Projektenwicklungs GmbH ergangenen Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2006, 2007 und 2008, die KESt-Haftungs- und Zahlungsbescheide 2006, 2007 und 2008 brachte der Beschwerdeführer im Wesentlichen vor:

„Mit den oben angeführten Körperschaftsteuerbescheiden gegen die c wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Jahre 2006, 2007 und 2008 mit 147.345,64 €, 14.954,60 € bzw 61.760,89 € festgesetzt. Die Körperschaftsteuer der Jahre 2006, 2007 und 2008 wurde entsprechend mit 36.836,41 €, 3.738,65 € und 15.440,22 € festgesetzt. Mit den oben angeführten Haftungsbescheiden vom 15.11.2010 wurde die Haftung der c für die Kapitalertragsteuer der Jahre 2006, 2007 und 2008 mit 20.102,94 €, 13.320,79 € und 12.737,84 € festgesetzt.

Gegen die Bescheide vom 15.11.2010 wurde am 02.02.2011 berufen.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 02.05.2011 samt Bescheidbegründung vom 29.04.2011 hat das Finanzamt Bregenz der Berufung teilweise stattgegeben und die Kapitalertragsteuer der Jahre 2006, 2007 und 2008 mit 6.871,62 €, 4.505,97 € und 4.372,28 € festgesetzt. Begründend wurde angeführt, dass ua die im Prüfbericht vom 12.11.2010 enthaltenen Punkte betreffend "Mietaufwand" und "Universitätsausbildung" als verdeckte Ausschüttungen angesehen werden.

In der Folge wurde das Insolvenzverfahren mangels Kostendeckung nicht eröffnet und wurde durch das Insolvenzgericht Zahlungsunfähigkeit bescheinigt. Seit dem 20.3.2011 ist die c im Firmenbuch gelöscht.

Mit dem im Betreff genannten Haftungsbescheid vom 5.7.2012 wird der Berufungswerber als handelsrechtlicher Geschäftsführer der c für aushaltende Abgabenschuldigkeiten der c iHV EUR 28.152,25 in Anspruch genommen.

Der Haftungsbetrag setzt sich wie folgt zusammen:

<i>Nicht als Betriebsausgabe anerkannter Mietaufwand:</i>	
<i>Umsatzsteuer darauf</i>	3.608,53
<i>Kapitalertragsteuer darauf</i>	8.816,74
<i>Nicht als Betriebsausgabe anerkannte Ausbildungskosten:</i>	
<i>Kapitalertragsteuer darauf</i>	6.215,58
<i>Normverbrauchsabgabe</i>	5.200,00
<i>Körperschaftsteuer 2006</i>	1.193,89

Anspruchszinsen 2006	109,03
Mindestkörperschaftsteuer 1-6/08	874,00
Mindestkörperschaftsteuer 1-12/09	1.750,00
Pfändungsgebühr 2009	384,47
	28.152,24

Gegen die im Betreff angeführten Bescheide erheben wir im Auftrag des Klienten innerhalb der Berufungsfrist das Rechtsmittel der Berufung

und begründen dies wie folgt:

1. Universitätsausbildung lt TZ 9 des Prüfberichtes vom 12.11.10:

Die Kosten in Zusammenhang mit der Universitätsausbildung des Gesellschafter-Geschäftsführers wurden nicht als Betriebsausgaben anerkannt und als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt. Die Außenprüfung hat somit für das Jahr 2006 9.879,00 €, für das Jahr 2007 7.254,24 € und für das Jahr 2008 7.729,11 € den Einkünften aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet.

Die Begründung der Außenprüfung lautet wie folgt:

TZ 9 Universitätsausbildung (lt Prüfbericht vom 12.11.10):

"Die universitäre Ausbildung des [Beschwerdeführers] kann nicht als durch den Betrieb veranlasst iSv § 4 Abs 4 EStG iVm § 7 Abs 2 KStG angesehen werden. Vielmehr ist in den getätigten Ausgaben eine außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegene Vorteilszuwendung an den Gesellschafter zu erblicken, weshalb die geltend gemachten Beträge als verdeckte Ausschüttung iSd § 8 Abs 2 KStG zu werten sind und außerbilanziell hinzugerechnet werden."

Die Bescheidbegründung zur Berufungsvorentscheidung lautet im Wesentlichen wie folgt:

"Die steuerliche Beachtlichkeit eines Vorteilsausgleichs (hier: Übernahme der Studienkosten für den Gesellschafter-Geschäftsführer anstelle der Entlohnung für die Geschäftsführertätigkeit) wird nach der Rechtsprechung sehr restriktiv gehandhabt.

Ein eine verdeckte Ausschüttung ausschließender Vorteilsausgleich liegt vor, wenn dem Vorteil, den eine Gesellschaft ihrem Gesellschafter einräumt, ein Vorteil gegenübersteht, der der Gesellschafter der Gesellschaft gewährt. Voraussetzung für einen steuerlich anzuerkennenden Vorteilsausgleich ist allerdings eine eindeutige, wechselseitige Vereinbarung über den Ausgleich, der gegenseitigen Vorteilszuwendungen, die überdies bereits zum Zeitpunkt der Vorteilsgewährung vorliegen muss. Nach dem Veranlassungsprinzip ist jede einzelne Leistungsbeziehung isoliert auf ihre Angemessenheit zu prüfen, wobei ein Fremdvergleich anzustellen ist, der sich nicht nur auf den saldomäßigen Vorteil des Anteilsinhabers beschränken darf, sondern auch die innere Beziehung der Rechtsgeschäfte, innerhalb deren der Vorteilsausgleich vorgenommen werden soll, mitumfassen muss.

Nachdem der Alleingesellschafter und Geschäftsführer - bedingt durch die Auslandsstudienaufenthalte - nicht vor Ort war und daher die operativen Geschäfte nicht führen konnte, diese vielmehr vom Vater des Geschäftsführers bzw der e GmbH (Alleingesellschafterin ist die Mutter des Beschwerdeführers) besorgt wurden, die hierfür auch ausreichend dotiert wurden, bestand kein vernünftiger Grund für die Übernahme von Studienkosten."

Stellungnahme:

Der Berufungswerber in seiner Eigenschaft als Gesellschafter-Geschäftsführer hat im Zeitraum 2006 - 2008 kein Entgelt für seine Tätigkeit als Gesellschafter-Geschäftsführer erhalten.

Der Berufungswerber hat vom 01.10.2004 bis zum 30.09.2006 an der Freiburg International Business School e. V. und vom September 2006 bis Juli 2007 an der Anglia Ruskin University in Cambridge Internationales Management studiert. Im Jahr 2008 hat er an der Barcelona Business School International Master of Business Administration studiert.

Der Geschäftszweck der c ist die Vermittlung, der An- und Verkauf von Immobilien und den damit zusammenhängenden Tätigkeiten. Die c ist vorwiegend länderübergreifend tätig. Die gewählte Studienrichtung "Internationales Management" dient daher dem Geschäftszweck und das im Rahmen des Studiums erworbene Wissen über staatenübergreifende wirtschaftliche Tätigkeiten (zB Werbe- und Kommunikationstechniken) kommt ausschließlich dem wirtschaftlichen Erfolg der c zu und stellt daher für die Gesellschaft einen Vorteil dar. Eine betriebliche Veranlassung der Ausbildung ist daher gegeben.

Die eindeutige, wechselseitige Vereinbarung über den Ausgleich der Vorteilszuwendungen, die laut Berufungsvorentscheidung überdies bereits zum Zeitpunkt der Vorteilszuwendung vorliegen muss, ergibt sich aus dem Umstand, dass der Berufungswerber im Zeitraum seiner Ausbildung zu keinem Zeitpunkt einen Geschäftsführerbezug erhalten hat. Es stand daher von vornherein fest, dass die Übernahme der Ausbildungskosten durch die c als Geschäftsführerbezug zu werten sind. Der Entschluss über diese Tatsache manifestierte sich in der Buchhaltung der c, in der die Ausbildungskosten von Anfang an als Aufwendungen der Gesellschaft erfasst wurden.

Die Behörde gibt an, dass der Berufungswerber im verfahrensgegenständlichen Zeitraum zwecks Absolvierung seiner Ausbildung im Ausland aufhältig gewesen sei und seine Aufgaben von seinem Vater und von seiner Mutter übernommen worden seien, die dafür belohnt worden seien, und es für die Übernahme der Studien kosten daher keinen Grund gebe.

Auch wenn der Vater und die Mutter des Berufungswerbers mit Geschäftsführungstätigkeiten betraut wurden, bleiben dem Berufungswerber doch Aufgaben, die nur er selbst erledigen kann und liegt vor allem die Entscheidungsbefugnis und die Letztverantwortung (siehe gegenständlichen Haftungsbescheid) bei ihm. Es ist

die Regel, dass Unternehmer die Erledigung ihrer Aufgaben zum Teil ihren Mitarbeitern, Freiberuflern oder anderen Selbstständigen zur Erledigung übertragen. Die Übertragung von Aufgaben auf den Vater oder die Mutter des Berufungswerbers unter Beibehaltung der Letztverantwortung stellt keinen Grund dafür dar, dass dem Geschäftsführer kein Geschäftsführerbezug zusteht.

Die von der Finanzbehörde als unangemessen hoch unterstellten Geschäftsführerbezüge stehen der Anerkennung der Geschäftsführerbezüge als Betriebsausgaben nicht im Wege, da eine Angemessenheitsprüfung der Geschäftsführerbezüge im Steuerrecht (vgl § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG) nicht vorgesehen ist.

Aus den obigen Darstellungen ergibt sich, dass die gegenständliche Ausbildung des Berufungswerbers im Interesse und zum Vorteil der c erfolgt ist. Die Übernahme der Ausbildungskosten durch die c ist schon allein deswegen als Betriebsausgabe der c anzusehen. Zudem war die Übernahme der Ausbildungskosten das Entgelt für die Geschäftsführertätigkeit.

Wir beantragen daher die Anerkennung der übernommenen Ausbildungskosten (=Geschäftsführervergütung) als Betriebsausgaben und die Streichung der verdeckten Gewinnausschüttung.

(Kürzung Einkünfte aus Gewerbebetrieb um EUR 9.879,-, EUR 7.254,24 und EUR 7.729,11)

(Kürzung Kapitalertragsteuer um EUR 2.469,75, EUR 1.813,56 und EUR 1.932,28)

2. Mietaufwand lt TZ 3 des Prüfberichtes:

Der Mietaufwand für die Wohnung im Adr.2, Ort und nach dem Umzug für die Wohnung in der a, b wurden nicht als Betriebsausgaben anerkannt und als verdeckte Gewinnausschüttungen behandelt. Die Außenprüfung hat somit für das Jahr 2006 12.995,11 €, für das Jahr 2007 9.790,57 € und für das Jahr 2008 8.872,75 € den Einkünften aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet.

Die Begründung der Außenprüfung lautet wie folgt:

TZ 3 Mietaufwand (lt Prüfbericht vom 12.11.10):

"Bei den Wohnungen handelt es sich lt. Zentralem Melderegister um die privaten Wohnsitze des Geschäftsführers der c und dessen Mutter. Die AbgPfl hat ihrem Gesellschafter und dessen nahen Angehörigen die Wohnung zu privaten Wohnzwecken zur Verfügung gestellt, ohne hiefür eine fremdübliche Gegenleistung (Mietentgelt, Nebenkosten) in Rechnung zu stellen.

Stellungnahme:

Während sich der Berufungswerber im Ausland aufgehalten hat, haben die Mutter des Berufungswerbers, und die e GmbH die wirtschaftlichen Geschicke der c geführt. Der c kam dadurch ein Vorteil zu. Für diese Tätigkeit hat die Mutter des Beschwerdeführers als Gegenleistung ihrer Tätigkeit für die c 70% der Kosten der oben angeführten Wohnung

erhalten. Die verbleibenden 30% der Gesamtkosten wurden als Eigenverbrauch (Nutzung der Wohnung durch den Geschäftsführer) ausgeschieden. Die Übernahme der Kosten für die Wohnung sind als Entgelt für die Erledigung der Aufgaben der c anzusehen.

Die eindeutige, wechselseitige Vereinbarung über den Ausgleich der Vorteilszuwendungen, die überdies bereits zum Zeitpunkt der Vorteilszuwendung vorliegen muss, ergibt sich aus dem Umstand, dass die Mutter des Berufungswerbers für die Durchführung von Tätigkeiten im Auftrag der c keine Zahlungen erhalten hat. Es stand daher von vornherein fest, dass die Gesellschaft einen angemessenen Teil der Mietkosten als Tätigkeitsvergütung ansah. Der Entschluss darüber manifestierte sich in der Buchhaltung der c, worin die Mietkosten von Anfang an als Aufwendungen der Gesellschaft aufscheinen.

Wir beantragen daher die Anerkennung der übernommenen Mietkosten als Betriebsausgaben, die Anerkennung des diesbezüglichen Vorsteuerabzuges und die Streichung der verdeckten Gewinnausschüttung.

(Kürzung der Umsatzsteuer um EUR 1.742,20, um EUR 979,06 und um EUR 887,27)

(Kürzung der Kapitalertragsteuer um EUR 3.684,33, um EUR 2.692,41 und um EUR 2.440,00)

Normverbrauchsabgabe:

Laut TZ 5 des Prüfberichtes wurde die Normverbrauchsabgabe des Nissan 350 Z mit 5.200,00 € festgesetzt.

Dieser PKW wurde nachweislich nach Beendigung des Leasingvertrags im August 2009 an den Leasinggeber (Autohaus F.) mit Sitz in Deutschland übergeben. Es sind somit die Voraussetzungen für die Rückvergütung der Normverbrauchsabgabe gegeben.

Die Rückvergütung beträgt EUR 4.000,- (vgl beiliegenden Antrag auf Rückvergütung der NoVA).

4. Schuldhafte Nichterfüllung der dem handelsrechtlichen Geschäftsführer obliegenden Pflichten:

Für den Haftungstatbestand nach § 9 iVm §§ 80 ff BAO ist ein Verschulden des Haftenden erforderlich.

Aus den Punkten 1. und 2. der Berufung ergibt sich, warum der Berufungswerber davon ausgehen durfte, dass die Übernahme seiner Ausbildungskosten und die teilweise Tragung der Mietkosten durch die c Betriebsausgaben sind.

Dass die Finanzbehörde, die Übernahme dieser Kosten nicht als Entgelt für Geschäftsführungstätigkeiten bzw als Tätigkeitsvergütung anerkennen könnte, war für den Berufungswerber nicht von vornherein vorhersehbar. Den Berufungswerber trifft aus diesem Grund keine Schuld dafür, dass aus der möglichen Nichtanerkennung dieser Kosten als Betriebsausgaben verbunden mit der Illiquidität der Gesellschaft die daraus resultierenden Abgaben nicht mehr beglichen werden können.

Wir beantragen daher die Reduzierung der Haftung wie folgt:

Körperschaftsteuer 2006	1.193,89
Anspruchzinsen 2006	109,03
Normverbrauchsabgabe	1.200,00
Mindestkörperschaftsteuer 1-6/08	874,00
Mindestkörperschaftsteuer 1-12/09	1.750,00
Pfändungsgebühr 2009	384,47

Weiters beantragen wir die Aussetzung der Einhebung der Haftungsbeträge iHv 22.640,86 €.

Für den Fall der unmittelbaren Vorlage an den Unabhängigen Finanzsenat beantragen wir die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat und Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.“

Mit **Bescheiden vom 29. Oktober 2012** hat das Finanzamt Bregenz die **Berufungen gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2006 bis 2008 zurückgewiesen**. In den Begründungen führte das Finanzamt Bregenz im Wesentlichen aus:

„Die Zurückweisung erfolgte, weil die Berufung aus folgendem Grund nicht zulässig ist:

Sie sind nicht legitimiert, gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2006-2008 der c vom 15.11.2010 Berufung zu erheben. Gemäß § 248 BAO kann der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung (Haftungsbescheid, § 224 Abs 1) innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch berufen.

Hinsichtlich der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Körperschaftsteuerbescheide 2006-2008 vom 15.11.2010 auf Grund der Außenprüfung wurden Sie jedoch nicht in Anspruch genommen! Da die Körperschaftsteuerbescheide auch keine Bindungswirkung für die Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2006-2008 (bezüglich der festgestellten verdeckten Ausschüttungen) haben, waren Sie - mangels Haftungsinanspruchnahme – gemäß § 248 BAO nicht legitimiert, Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide zu erheben.“

Der **Antrag auf Vergütung der NoVA** iHv 4.000,00 € wurde vom Finanzamt Bregenz **zurückgewiesen**. In der Begründung führte das Finanzamt Bregenz im Wesentlichen aus:

„Die Zurückweisung erfolgte, weil die Eingabe aus folgendem Grund nicht zulässig ist:

Sie haben mit Antrag vom 7.8.2012 als ehemaliger Geschäftsführer der c namens der c einen Antrag auf Vergütung der Normverbrauchsabgabe in Höhe von € 4.000 gestellt, weil das Fahrzeug Nissan 350 Z Coupe (für welches im Rahmen der Außenprüfung die NoVA

für 08/2007 in Höhe von € 5.200 vorgeschrieben wurde) bereits im August 2009 wieder an den Leasinggeber (Autohaus F. mit Sitz in Deutschland) zurückgegeben wurde.

Nun wurde aber der Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der c mit Beschluss des LG Feldkirch vom 13.9.2010 mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen. In der Folge wurde die c im Firmenbuch am 2.3.2011 gemäß § 40 Firmenbuchgesetz gelöscht.

Damit ist aber auch das Vertretungsrecht des ehemaligen Geschäftsführers erloschen, der somit keine Anträge und Anbringen für die von ihm ehemals vertretene Gesellschaft stellen kann. § 80 Abs 3 BAO ist im Fall einer amtsweigigen Löschung im Firmenbuch gemäß § 40 FGB nicht anwendbar. Da ein Vertreter, an welchen zugestellt werden könnte, zudem fehlt, könnte auch ansonsten nicht rechtswirksam mittels Bescheid über den Antrag abgesprochen werden.“

Der Beschwerdeführer ist am 26.7.2013 verstorben.

Mit **Beschluss des BG Bregenz vom 19.11.2013** wurde der Vater des Beschwerdeführers zum **Verlassenschaftskurator** für die ruhende Verlassenschaft nach dem Beschwerdeführer, insbesondere mit der Aufgabe, die ruhende Verlassenschaft im gegenständlichen Haftungsverfahren zu vertreten. Die Vertretungsbefugnis des Verlassenschaftskurators umfasst auch eine Zustellvollmacht.

Mit **Ladung vom 7.8.2014** wurde der Verlassenschaftskurator zur mündlichen Senatsverhandlung am 2.9.2014 geladen. Diese Ladung wurde an die vom Notar bekanntgegebene Adresse des Verlassenschaftskurator übermittelt. Diese Ladung wurde laut Rückschein am 12.8.2014 einer Mitarbeiterin des Verlassenschaftskurators ordnungsgemäß ausgefolgt.

In einer **E-mail vom 1. September** brachte der **Verlassenschaftskurator** vor:

„*Ihre Ladung, datiert 7. August 2014, hat mich am 25. August 2014 erreicht und die Postzustellung funktioniert zuverlässig. Da stellt sich mir die Frage, wieso wurde Notar XY und Herr Dalpiaz bereits am 31. Juli 2014 per Email von diesem Termin unterrichtet und die betroffene Partei erst am 25. August 2014, zumal der Emailaccount sowohl von mir als auch von meiner Frau E. d bei Herrn Notar XY bekannt ist.*

Zu dem Termin am 2.9.2014 um 8.00 Uhr ist es mir leider nicht möglich gewesen, mich im Termin von einem kompetenten Anwalt vertreten zu lassen, da seither in dieser Angelegenheit mein Sohn von Steuerberater Dalpiaz vertreten wurde, ist in dieser kurzen Zeit keine sinnvolle Einarbeitung in dieser Steueraffaire möglich. Nach ersten Auskünften sind, wenn ich ohne kompetenten juristischen Beistand den Termin wahrnehme meine Chancen tendenziell 0 % (die Justiz wurde mir hier als böhmisches Dorf geschildert).

Ich werde mir daher eine über 200 km lange Anreise zum Termin ersparen !

Aber nicht ohne meinen negativen Eindruck über die Vorarlberger Justiz zum Ausdruck zu bringen (und eigentlich hätte die ein anderes Verhalten nötig).“

In einer **E-Mail vom 1.9.2014** brachte der bisherige steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers vor:

„An der morgigen Verhandlung werde ich nicht teilnehmen, da [der Verlassenschaftskurator] nicht bereit ist meine veranschlagten Kosten zu bezahlen. [Der Verlassenschaftskurator] ist darüber bereits seit vergangenen Freitag informiert.“

An der **Senatsverhandlung am 2. September 2014** haben weder der Verlassenschaftskurator noch ein steuerlicher Vertreter teilgenommen.

Über die am **2. September 2014 abgehaltene mündliche Berufungsverhandlung** wurde Folgendes protokolliert:

„Der Berichterstatter trägt die Sache wie folgt vor und berichtet über das Ergebnis bereits durchgeföhrter Beweisaufnahmen (§ 275 Abs. 2 BAO):“

Haftungsrechtlicher Sachverhalt:

Mit Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom 4.11.2005 wurde die c gegründet. Der Beschwerdeführer war seit 4.11.2005 Alleingesellschafter und Geschäftsführer der c.

Auf Grund von Abgabenschulden hat das Finanzamt Bregenz vertreten durch die Finanzprokuratur einen Antrag auf Eröffnung des Konkurses gemäß § 70 KO über das Vermögen der c gestellt.

Das Landesgericht Feldkirch hat mit Beschluss vom 13.9.2010 den Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der zahlungsunfähigen c mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen.

Die Geschäfte wurden vor Ort von der Mutter des Geschäftsführers bzw der e GmbH bzw vom Vater des Geschäftsführers geführt. Der Geschäftsführer war nur auf dem Papier Geschäftsführer. Die GmbH führte keine laufenden Aufzeichnungen, insbesondere keine laufende Buchhaltung. (Tz 1 des Betriebsprüfungsberichtes). Der Geschäftsführer hat keinerlei Tätigkeit für die c entfaltet. Der Geschäftsführer hat auch keinerlei Überwachungs- und Kontrollmaßnahmen hinsichtlich der defacto Geschäftsführer gesetzt.

Abgabenrechtlicher Sachverhalt:

Geschäftsgegenstand der c war die Vermittlung von Fensterbauaufträgen. Auftraggeber waren hierbei durchgängig Schweizer Firmen. Die Ausführung der Aufträge wiederum wurde durchgängig von deutschen Fensterbaufirmen übernommen.

Von diesen Fensterbaufirmen erhielt die c Provisionen (idR 3% - 5% der Auftragssumme). Um die Aufträge zu erhalten, nahm die Firma c im eigenen Namen an Ausschreibungen teil. Hiezu bediente sie sich primär des Internet-Ausschreibungsportals „O“ (O AG, St. Gallen, CH).

Mit dem Geschäftsführer wurde telefonisch ein Termin für den Prüfungsbeginn an der Adresse des Firmensitzes vereinbart. Zu Prüfungsbeginn war [der Geschäftsführer] nicht vor Ort anwesend. Zugegen war zunächst die Mutter des Geschäftsführers später hinzukommend der Vater des Geschäftsführers. Beim Firmensitz handelte es

sich augenscheinlich um die angemietete Privatwohnung der Familie (150 m² zzgl Dachterrasse, ein Arbeitszimmer ca. 12 m²). Laut Zentralem Melderegister (ZMR) haben [der Geschäftsführer] und [seine Mutter] ihren Wohnsitz an dieser Adresse gemeldet; keinen Wohnsitz in Österreich angemeldet hat hingegen [der Vater des Geschäftsführers]. Die Abwesenheit des Geschäftsführers wurde von [seiner Mutter] damit begründet, dass dieser zur Arbeit habe gehen müssen.

Zu Beginn der Außenprüfung wurde dem Prüfer eine Belegsammlung 2006 - 2008 (ER, AR ohne durchgängige Ordnungsstruktur/Belegnummerierung, Bankkontoauszüge Hypo Euro; Hypo CHF nur 2006) übergeben.

Die Ausfolgung der Belege betreffend den Nachschauzeitraum 1-12/2009 wurde verweigert. Steuerliche Aufzeichnungen hierüber gäbe es noch keine. Es wurden schließlich [vom Vater des Geschäftsführers] Kopien von vier Ausgangsrechnungen 2009 angefertigt und dem Prüfer mit dem Hinweis übergeben, dies seien alle Ausgangsrechnungen 2009 und auch alles was er betreffend den Zeitraum 2009 an Belegen herausgabe.

Es wurde keine laufende Buchhaltung geführt.

Mitaufwand:

Die c hat die Kosten für den Umzug der Mutter des Geschäftsführers von Deutschland nach Österreich sowie 70% der Mieten für Wohnungen des Geschäftsführers und seiner Mutter als Betriebsausgaben geltend gemacht. Sowohl der Geschäftsführer als auch die die Geschäfte tatsächlich führende Mutter des Geschäftsführers erhielten keinen Lohn. Allerdings hat die GmbH von der e GmbH zwei PKW's um 15.840,00 € gemietet, die die GmbH der Mutter und dem Vater des Geschäftsführers zur Verfügung gestellt hat. Zudem hat die GmbH im Jahr 2006 16.000,00 € an „Provisionen“ an die e GmbH bezahlt. Die Übernahme der Mieten und der Umsiedlungskosten wurden weder beim Geschäftsführer noch bei dessen Mutter steuerlich erfasst. Sowohl die Mutter als auch der Vater haben noch jeweils eigene Unternehmen geführt.

Normverbrauchsabgabe:

Die c hat einen PKW Nissan 350 Z von einem deutschen Autohaus geleast. Die Erstzulassung erfolgte am 27.8.2007. Die daraus resultierenden Aufwendungen wurden von der GmbH als Betriebsausgaben geltend gemacht. Ein Nachweis eines dauernden Standortes im Ausland wurde nicht erbracht. Das Finanzamt hat daher der GmbH Normverbrauchsabgabe in Höhe von 5.200,00 € vorgeschrieben.

Dieser PKW wurde im August 2009 dem Leasinggeber zurückgegeben. Die GmbH beantragte am 7.8.2012 die Rückerstattung der NoVA in Höhe von 4.000,00 €. Dieser Rückerstattungsantrag wurde vom Finanzamt Bregenz mittels Bescheid vom 29. Oktober 2012 als unzulässig zurückgewiesen.

Dieser PKW wurde von der c dem Beschwerdeführer zur Verfügung gestellt.

Der Aufwand für die PKW's hat im Jahr 2006 12%, im Jahr 2007 43% und im Jahr 2008 33% des jeweiligen Jahresumsatzes betragen.

Universitätsausbildung:

Die c hat in den Jahren 2007 und 2008 Studiengebühren für die universitäre Ausbildung des Geschäftsführers als Betriebsausgaben geltend gemacht. Der Geschäftsführer hat in den Jahren 2007 und 2008 keinerlei Einkünfte erzielt. Insbesondere hat die GmbH den Geschäftsführer nicht entlohnt. Die von der GmbH getragenen Studiengebühren wurden beim Geschäftsführer steuerlich nicht erfasst.

Verlesen werden die E-Mails von H d und Wirtschaftstreuhänder Dalpiaz vom 01.09.2014.

Der Vertreter des Finanzamtes verweist auf den Prüfungsbericht des Finanzamtes betreffend die C. Projektentwicklungs GesmbH, auf den Vorhalt des Finanzamtes in der Haftungsfrage und auf den ausführlich begründeten angefochtenen Bescheid.

Sodann erläutert der Vertreter des Finanzamtes die einzelnen Berufungs- bzw. Beschwerdepunkte. Er erhebt keinen Einwand, wenn in der Haftungsfrage durch Ermessensentscheidung indirekt ein Vergütungsanspruch betreffend die NoVA anerkannt wird und insoweit die Haftungssumme um EUR 4.000 reduziert wird. Ansonsten verweist er auf den bereits ausführlich dargelegten Standpunkt des Finanzamtes.

Verlesen wird die Vorhaltsbeantwortung vom 21.12.2011 sowie die Niederschrift mit H d vom 27.04.2011.

Befragt zur Frage des Vorteilsausgleiches gibt Dr. Blenk an: Eine Leistung des bf für die Gesellschaft konnte von uns nicht festgestellt werden. Trotzdem wurde von uns die Überlassung des PKWs gleichsam als Naturallohn anerkannt. Gegen die darüberhinausgehende Ansetzung eines Lohnes für den Geschäftsführer hat sich der Berufungswerber bzw. die GesmbH gewandt. De facto war es so, dass jene Kosten, die eigentlich die Eltern des bf hätten tragen müssen, von der Gesellschaft rechtsgrundlos getragen worden sind.

Dr. Blenk führt abschließend aus: Ich beantrage das Rechtsmittel im Sinne meines Vortrages abweisend bzw. teilweise stattgebend zur erledigen. Meiner Auffassung nach müsste das Verfahren betreffend Kapitalertragsteuer eingestellt werden. Sollte aber der Senat die Auffassung vertreten, dass auch dem Beschwerdeführer letztlich eine Entscheidung zuzugehen hat, so habe ich dagegen keine Einwendungen dagegen.“

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31.12.2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde II. Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Die gegenständliche Berufung ist daher als eine Beschwerde zu behandeln.

Das BFG hat folgenden haftungsrechtlich relevanten Sachverhalt festgestellt:

Der Beschwerdeführer war Student. Er hat im Streitzeitraum großteils im Ausland studiert. Die Geschäfte wurden vor Ort von seiner Mutter bzw der e GmbH bzw seinem Vater geführt. Der Beschwerdeführer war nur auf dem Papier Geschäftsführer. Die GmbH führte keine laufenden Aufzeichnungen, insbesondere keine laufende Buchhaltung. (Tz 1 des Betriebsprüfungsberichtes). Er hat keinerlei Tätigkeit für die c entfaltet. Er hat auch keinerlei Überwachungs- und Kontrollmaßnahmen hinsichtlich der Defacto-Geschäftsführer gesetzt.

Dieser Sachverhalt geht aus dem Beschwerdevorbringen hervor und ist unstrittig.

Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen haben nach § 80 BAO alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff. bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden können.

Die Haftung nach § 9 ist eine Ausfallhaftung (zB VwGH 24.2.2004, 99/14/0278; 19.9.2007, 2007/13/0003; 8.7.2009, 2009/15/0013; 28.4.2011, 2011/16/0082).

Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (zB VwGH 31.3.2004, 2003/13/0153; 19.9.2007, 2007/13/0003; 17.12.2009, 2009/16/0092). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (vgl zB VwGH 22.10.2002, 2000/14/0083; 26.5.2004, 99/14/0218; 8.7.2009, 2009/15/0013).

Uneinbringlichkeit liegt etwa vor bei Nichteröffnung des Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens nach § 71b IO (vgl zur Abweisung des Konkursantrages mangels Deckung der Kosten zB VwGH 24.10.2000, 95/14/0090; 30.4.2003, 2001/16/0252; 31.3.2004, 2003/13/0153).

Da im gegenständlichen Fall die c wegen Nichteröffnung des Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens nach § 71b IO von Amts wegen aus dem Firmenbuch gelöscht wurde, liegt eine Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin vor.

Für die Haftung nach § 9 ist nur die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten von Bedeutung (zB VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 91/13/0038; 2.7.2002, 96/14/0076).

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehört es insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben entrichtet werden (vgl § 80 Abs 2).

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (zB VwGH 31.10.2000, 95/15/0137; 23.11.2004, 2001/15/0108; 25.11.2009, 2007/15/0277).

Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (vgl zB VwGH 16.9.2003, 2000/14/0106; 17.12.2003, 2000/13/0220; 24.2.2004, 99/14/0278; 15.12.2004, 2004/13/0146); maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, somit unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird (VwGH 25.1.1999, 94/17/0229; 23.1.2003, 2001/16/0291).

Verfügt der Vertretene über (wenn auch nicht ausreichende) Mittel, so darf der Vertreter bei der Entrichtung von Schulden, Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als die übrigen Schulden (zB VwGH 17.10.2001, 2000/16/0575; 3.9.2008, 2003/14/0094; 15.12.2009, 2005/13/0040) (Gleichbehandlungsgrundsatz).

Ausnahmen vom Gleichbehandlungsgrundsatz gelten für Abfuhrabgaben, insbesondere für Lohnsteuer (zB VwGH 21.1.2004, 2002/13/0218; 15.12.2004, 2004/13/0146; 3.9.2008, 2006/13/0121; 5.4.2011, 2009/16/0106). Nach § 78 Abs 3 EStG 1988 hat nämlich der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gebrachten niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. Eine solche Ausnahme besteht auch für die Kapitalertragsteuer (VwGH 16.2.2000, 95/15/0046; 27.8.2008, 2006/15/0010) sowie für Beträge nach § 99 EStG 1988 (VereinsRL 2001, Rz 813).

Der Beschwerdeführer hat trotz Vorhalts nicht dargetan, dass er bzw die von ihm der Form nach geführte Gesellschaft zum Zeitpunkt zu dem die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären, über keine ausreichenden Mittel zu Begleichung der Abgabenschulden gehabt hat. Da die Gesellschaft verdeckte Ausschüttungen getätigt hat und unter anderem auch Löhne an die Eltern des Beschwerdeführers bezahlt, nicht aber die Abgaben entrichtet wurden, liegt eine Ungleichbehandlung und somit eine Pflichtverletzung des Geschäftsführers vor.

Bei Betrauung Dritter (zB Angestellter) mit den abgabenrechtlichen Pflichten besteht die Haftung vor allem bei Verletzung von Auswahl- und Überwachungspflichten (VwGH 19.11.1998, 98/15/0159; 31.1.2001, 95/13/0261; 16.9.2003, 2000/14/0106). Der Vertreter hat das Personal in solchen Abständen zu überwachen, die es ausschließen, dass ihm die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten, insbesondere die Verletzung abgabenrechtlicher Zahlungspflichten verborgen bleiben (VwGH 26.6.2000, 95/17/0612; 16.9.2003, 2000/14/0106; 28.11.2007, 2007/15/0164).

Durch sein nachfolgend zitiertes Vorbringen in der Vorhaltsbeantwortung vom 21.12.2011:

„Im Übrigen wären durch die weiter laufenden Consultingaufträge an mich die Steuerverbindlichkeiten in Raten bezahlbar gewesen. Nur bei einem dermaßen destruktiven Verhalten seitens der Finanzbehörde hat man als Consultingfirma eben sofort die Möglichkeit, das Geschäft entsprechend zu verlagern. Man kann einem Geschäftsführer nicht zumuten, neue Geschäfte über eine GmbH laufen zu lassen gegen die Konkursantrag gestellt wurde, eben aus den Gründen der Gleichbehandlung aller“

hat der Beschwerdeführer klar dargetan, dass er nicht gewillt war, die von seiner GmbH geschuldeten Steuern zu entrichten. Er hat daher klar gegen seine Pflichten als Geschäftsführer, nämlich für die Entrichtung der geschuldeten Steuern zu sorgen, verstoßen.

Nur schuldhafte Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigen zur Haftungsinanspruchnahme. Eine bestimmte Schuldform ist nicht gefordert (auch leichte Fahrlässigkeit, zB VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 91/13/0038; 31.10.2000, 95/15/0137). Unkenntnis vermag den Vertreter nicht zu exkulpieren (zB VwGH 10.10.1996, 94/15/0122; 25.2.2010, 2009/16/0246, AW 2009/16/0041).

Durch die Übernahme der Geschäftsführung, obwohl der Beschwerdeführer wusste, dass er auf Grund seiner Auslandsaufenthalte gar nicht in der Lage ist, die Aufgaben eines Geschäftsführers wahrzunehmen, hat er schuldhaft gehandelt, weil ihm bewusst sein musste, dass er der gesetzlichen Sorgfaltspflicht des § 25 Abs 1 GmbHG nicht entsprechen kann (VwGH 25.11.1980, 1383/80).

Da der Beschwerdeführer sich dauernd im Ausland aufgehalten hat und die Geschäftsführung zur Gänze seinen Eltern überlassen hat, wäre es seine Aufgabe gewesen, dafür zu sorgen, dass diese sämtliche Steuern entrichten. Auf Grund der nur sehr wenigen Umsätze der Primärschuldnerin wäre es dem Beschwerdeführer ein Leichtes gewesen, zu erkennen, dass die Abgabenforderungen für die er vom Finanzamt zur Haftung herangezogen wurde, zu Recht bestehen, zumal er internationale Betriebswirtschaftslehre studiert hat und daher über die notwendigen steuerrechtlichen Kenntnisse verfügt hat. Wenn er nicht über die notwendigen steuerrechtlichen Kenntnisse verfügt hätte, wäre es an ihm gelegen gewesen, die Übernahme der Geschäftsführung abzulehnen.

Der Beschwerdeführer hat daher schuldhaft gehandelt.

Durch die verdeckten Ausschüttungen ist erwiesen, dass zum Zeitpunkt der Entstehung der Abgabenschuld genügend Geld vorhanden war und die Abgabenschulden zu begleichen. Dadurch, dass der Beschwerdeführer keinerlei Tätigkeit – zu der er gesetzlich verpflichtet gewesen wäre – für die GmbH entfaltet hat und er nach Durchführung der Betriebsprüfung die Tätigkeit der GmbH verlagert hat, ist sein Unterlassen für die Uneinbringlichkeit kausal.

Es sind daher sämtliche Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme gegeben.

Die Heranziehung zur Haftung ist eine Ermessensentscheidung, die im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung des berechtigten Interesses des Beschwerdeführers beizumessen, nicht zur Haftung für Abgaben herangezogen zu werden, deren Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin feststeht und deren Nichtentrichtung durch ihn verursacht wurde. Unter dem Gesetzesbegriff

"Zweckmäßigkeit" ist das "öffentliche Interesse an der Einhebung der Abgaben" zu verstehen.

Die Zweckmäßigkeit der Geltendmachung der Haftung liegt vor allem darin, dass nur durch diese Maßnahme überhaupt eine zumindest teilweise Einbringlichkeit der betreffenden Abgaben gegeben ist, und nur so dem öffentlichen Interesse an der Abgabenerhebung nachgekommen werden kann. Da im gesamten Verfahren nicht dargetan wurde, dass die Geltendmachung der Haftung unbillig wäre, war daher in Ausübung des freien Ermessens dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben gegenüber dem Interesse des Beschwerdeführers nicht zur Haftung herangezogen zu werden, grundsätzlich der Vorzug zu geben.

Nach Auffassung des Senates wäre es allerdings unbillig, den Beschwerdeführer für Abgabenschulden in Anspruch zu nehmen, hinsichtlich derer ein Vergütungsanspruch besteht, der lediglich aus formellen Gründen nicht realisiert werden konnte. Die Haftung für die NoVA-Schuld wird daher von 5.200,00 € um 4.000,00 € auf 1.200,00 € eingeschränkt.

Gemäß § 248 BAO kann der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch berufen.

Wenn ein zur Haftung Herangezogener sowohl gegen die Geltendmachung der Haftung als auch gemäß § 248 BAO gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch beruft, hat die Berufungsbehörde zunächst nur über die Berufung gegen die Geltendmachung der Haftung zu entscheiden, weil sich erst aus dieser Entscheidung ergibt, ob eine Legitimation zur Berufung gegen den Abgabenanspruch überhaupt besteht.

Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung sind in einem gemäß § 248 BAO durchzuführenden Abgabenverfahren und nicht im Haftungsverfahren geltend zu machen (vgl. aus der ständigen Rechtsprechung etwa die hg. Erkenntnisse vom 29. September 2011, ZI. 2011/16/0085, und vom 27. Jänner 2011, ZI. 2010/16/0258).

Da die Haftungsinanspruchnahme zu Recht erfolgte, ist der Beschwerdeführer auch gegen die Abgabenbescheide, für die der Beschwerdeführer zur Haftung herangezogen wurde, beschwerdelegitimiert.

Der Sachverhalt aus abgabenrechtlicher Sicht stellt sich folgendermaßen dar:

Geschäftsgegenstand der c ist die Vermittlung von Fensterbauaufträgen. Auftraggeber sind hierbei durchgängig Schweizer Firmen. Die Ausführung der Aufträge wiederum wird durchgängig von deutschen Fensterbaufirmen übernommen.

Von diesen Fensterbaufirmen erhält die c Provisionen (idR 3% - 5% der Auftragssumme). Um die Aufträge zu erhalten, nimmt die Firma c im eigenen Namen an Ausschreibungen teil. Hiezu bedient sie sich primär des Internet-Ausschreibungsportals „O“ (O AG, St. Gallen, CH).

Alleingesellschafter und Geschäftsführer der c laut Firmenbuch war [der Beschwerdeführer]. Mit dem Geschäftsführer wurde telefonisch ein Termin für den Prüfungsbeginn an der Adresse des Firmensitzes vereinbart. Zu Prüfungsbeginn war [der Beschwerdeführer] nicht vor Ort anwesend. Zugegen war zunächst die Mutter des Geschäftsführers, später hinzukommend der Vater des Geschäftsführers. Beim Firmensitz handelte es sich augenscheinlich um die angemietete Privatwohnung der Familie (150 m² zzgl Dachterrasse, ein Arbeitszimmer ca. 12 m²). Laut Zentralem Melderegister (ZMR) haben [der Beschwerdeführer] und [seine Mutter] ihren Wohnsitz an dieser Adresse gemeldet; keinen Wohnsitz in Österreich angemeldet hat hingegen [der Vater des Beschwerdeführers]. Die Abwesenheit des Geschäftsführers wurde von [seiner Mutter] damit begründet, dass dieser zur Arbeit habe gehen müssen (Anm.: [Arbeitgeber des Beschwerdeführers]).

Zu Beginn der Außenprüfung wurde dem Prüfer eine Belegsammlung 2006 - 2008 (ER, AR ohne durchgängige Ordnungsstruktur/Belegnummerierung, Bankkontoauszüge Hypo Euro; Hypo CHF nur 2006) übergeben.

Die Ausfolgung der Belege betreffend den Nachschauzeitraum 1-12/2009 wurde verweigert. Steuerliche Aufzeichnungen hierüber gäbe es noch keine. Es wurden schließlich [vom Vater des Beschwerdeführers] Kopien von vier Ausgangsrechnungen 2009 angefertigt und dem Prüfer mit dem Hinweis übergeben, dies seien alle Ausgangsrechnungen 2009 und auch alles was er betreffend den Zeitraum 2009 an Belegen herausgabe.

Es wurde keine laufende Buchhaltung geführt.

Mitaufwand:

Die c hat die Kosten für den Umzug der Mutter des Geschäftsführers von Deutschland nach Österreich sowie 70% der Mieten für Wohnungen des Geschäftsführers und seiner Mutter als Betriebsausgaben geltend gemacht. Sowohl der Geschäftsführer der GmbH als auch die die Geschäfte tatsächlich führende Mutter des Geschäftsführers erhielten keinen Lohn. Allerdings hat die GmbH von der e GmbH zwei PKW's um 15.840,00 € gemietet, die die GmbH der Mutter und dem Vater des Beschwerdeführers zur Verfügung gestellt hat. Zudem hat die GmbH im Jahr 2006 16.000,00 € an „Provisionen“ an die e GmbH bezahlt. Die Übernahme der Mieten und der Umsiedlungskosten wurden weder beim Geschäftsführer noch bei dessen Mutter steuerlich erfasst. Sowohl die Mutter als auch der Vater haben noch jeweils eigene Unternehmen geführt.

Normverbrauchsabgabe:

Die c hat einen PKW Nissan 350 Z von einem deutschen Autohaus geleast. Die Erstzulassung erfolgte am 27.8.2007. Die daraus resultierenden Aufwendungen wurden von der GmbH als Betriebsausgaben geltend gemacht. Ein Nachweis eines dauernden Standortes im Ausland wurde nicht erbracht. Das Finanzamt hat daher der GmbH Normverbrauchsabgabe in Höhe von 5.200,00 € vorgeschrieben.

Dieser PKW wurde im August 2009 dem Leasinggeber zurückgegeben. Die GmbH beantragte am 7.8.2012 die Rückerstattung der NoVA in Höhe von 4.000,00 €. Dieser Rückerstattungsantrag wurde vom Finanzamt Bregenz mittels Bescheid vom 29. Oktober 2012 als unzulässig zurückgewiesen. In der mündlichen Senatsverhandlung räumte der Vertreter des Finanzamtes ein, dass die materiellrechtlichen Tatbestandsvoraussetzungen für eine Vergütung gegeben wären.

Dieser PKW wurde von der c dem Beschwerdeführer zur Verfügung gestellt.

Der Aufwand für die drei PKW hat im Jahr 2006 12%, im Jahr 2007 43% und im Jahr 2008 33% des jeweiligen Jahresumsatzes betragen.

Universitätsausbildung:

Die c hat in den Jahren 2007 und 2008 Studiengebühren für die universitäre Ausbildung des Geschäftsführers als Betriebsausgaben geltend gemacht. Der Geschäftsführer hat in den Jahren 2007 und 2008 keinerlei Einkünfte erzielt. Insbesondere hat die GmbH den Geschäftsführer nicht entlohnt. Die von der GmbH getragenen Studiengebühren wurden beim Geschäftsführer steuerlich nicht erfasst. Der von der GmbH dem Geschäftsführer zur Verfügung gestellte PKW wurde beim Geschäftsführer steuerlich nicht erfasst.

Dieser Sachverhalt wird vom BFG rechtlich folgendermaßen beurteilt:

Ein Vorteilsausgleich liegt vor, wenn dem Vermögensvorteil, den eine Körperschaft ihrem Anteilsinhaber einräumt, ein vom Anteilsinhaber der Körperschaft gewährter Vorteil - kompensatorisch - gegenübersteht (KStR 2001 Rz 792; VwGH 16.5.2007, 2005/14/0005; 19.9.2007, 2006/13/0106; 17.10.2007, 2006/13/0069; Kirchmayr in Leitner, Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung, 88).

Bei einem Vorteilsausgleich wird demnach die überhöhte Vermögenszuwendung der Körperschaft durch eine gleichwertige Zuwendung des Anteilsinhabers ausgeglichen (KStR 2001 Rz 793). Eine verdeckte Ausschüttung ist bei Vorliegen eines steuerlich anzuerkennenden Vorteilsausgleichs ausgeschlossen (KStR 2001 Rz 792).

Wird ein Vorteilsausgleich nicht anerkannt, sind die wechselseitigen Vermögenszuwendungen *societatis causa* isoliert zu beurteilen: idR liegt eine verdeckte Ausschüttung und eine verdeckte Einlage vor. Verdeckte Ausschüttung und verdeckte Einlage können für die Körperschaft gegebenenfalls kompensierende körperschaftsteuerliche Wirkungen haben. Eine besondere praktische Bedeutung kommt dem Vorteilsausgleich zu, wenn die einlagenseitige Leistung - isoliert - als Nutzungseinlage zu qualifizieren ist, die - nach Maßgabe der Verwaltungspraxis - steuerlich nicht relevant ist (ausführlich Tz 102 ff; Kirchmayr in Leitner, Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung, 89).

b) Voraussetzungen für einen Vorteilsausgleich

Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber sind grundsätzlich auf Basis einer Einzelbetrachtung zu beurteilen (KStR 2001 Rz 793; Renner in Q/R/S/ S, § 8 Tz 188); es kann somit durch eine bestimmte Leistungsbeziehung eine verdeckte

Ausschüttung, durch eine andere eine verdeckte Einlage vorliegen. Der Vorteilsausgleich ermöglicht - ausnahmsweise - eine kompensatorische Betrachtung iZm verdeckten Ausschüttungen und Einlagen. Ein Vorteilsausgleich wird nach der Rspr des VwGH nicht schon dann angenommen, wenn den Vorteilen des Gesellschafters aufrechenbare Vorteile der Gesellschaft gegenüberstehen, sondern darüber hinaus ist eine enge Beziehung der Rechtsgeschäfte, innerhalb derer ein Vorteilsausgleich erfolgen soll, erforderlich. Die Vorteile von Körperschaft und Anteilsinhaber (Leistungen und Gegenleistungen) müssen in einem eindeutigen Zusammenhang stehen. Weiters (also zusätzlich) muss eine ausdrückliche (eindeutige) wechselseitige Vereinbarung über den Vorteilausgleich gegeben sein, die bereits im Zeitpunkt der Vorteilsgewährung vorliegt (VwGH 6.2.1990, 89/14/0034; 22.3.1991, 90/13/0252, 0253; 3.7.1991, 90/14/0221; 28.11.2001, 96/13/0077; 16.5.2007, 2005/14/0005; KStR 2001 Rz 794; Renner in Q/R/S/S, § 8 Tz 187/1; Ressler/Stürzlinger in L/S/S, § 8 Tz 137; Kirchmayr in Leitner, Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung, 89). Nach Rz 794 KStR 2001 kann das Erfordernis der nach außen ausreichend zum Ausdruck kommenden, klaren und eindeutigen Vereinbarung des Vorteilsausgleiches auch nicht durch jahrelang praktizierte konkludente Handlungen ersetzt werden (KStR 2001 Rz 794; UFS 14.3.2005, RV 2154-L/02; VwGH 13.10.1999, 96/13/0113).

Im gegenständlichen Fall gibt es keine nach außen in Erscheinung getretene, klare und eindeutige Vereinbarung eines Vorteilsausgleichs.

Hinsichtlich der Mietaufwendungen kommt noch hinzu, dass für die Mutter des Beschwerdeführers zur Verfügung gestellte Wohnung weder Lohnabgaben noch Sozialversicherungsbeiträge entrichtet wurden. Zudem wurden die Geschäfte der c nicht nur von der Mutter des Beschwerdeführers und der ihr zuzurechnenden e GmbH, sondern auch noch vom Vater des Beschwerdeführers geführt, der auch einen PKW benutzt hat, für den die c die Kosten getragen hat. Da sowohl die Mutter als auch der Vater des Beschwerdeführers auch noch eigene Unternehmen geführt haben, da weiters für die c keine steuerlichen Aufzeichnungen und keine laufende Buchhaltung geführt wurden und da schließlich die Anzahl der Umsätze sehr gering war – im Jahr 2009 gab es nur vier Ausgangsrechnungen – war der Zeitaufwand für die Defacto-Geschäftsführung nur sehr gering. Zudem wussten die Defacto-Geschäftsführer offensichtlich nicht, dass die GmbH buchführungspflichtig ist. Andernfalls hätte der Vater des Beschwerdeführers nicht behauptet, dass keine Buchführungspflicht vorliege. Auf Grund der niedrigen Qualifikation der Defacto-Geschäftsführer, der tatsächlich überaus schlampigen Geschäftsführung und des damit verbundenen offensichtlich nur sehr geringen Zeitaufwandes ist die Anerkennung des Kfz-Aufwandes für die „schwarz“ angestellten Defacto-Geschäftsführer mit der Zurverfügungstellung jeweils eines PKW's mehr als nur ausreichend abgegolten. Ein weitergehender Ausgleich ist nicht fremdüblich.

Hinsichtlich der Kosten für die Universitätsausbildung des Geschäftsführers ist folgendes auszuführen: Der Geschäftsführer war auf Grund seiner Studien im Ausland gar nicht in der Lage, die Geschäfte zu führen. Offensichtlich hat er auch

die Defacto-Geschäftsführer überhaupt nicht überwacht, da es ihm als Studenten der internationalen Betriebswirtschaft bekannt sein hätte müssen, dass eine GmbH buchführungspflichtig ist, dass auch Sachbezüge von Angestellten Lohnabgaben- und Sozialversicherungsbeitragspflichtig sind. Da der Geschäftsführer nur auf dem Papier Geschäftsführer war, die Geschäfte tatsächlich aber von seinen Eltern geführt wurden, der Geschäftsführer im Zuge der Betriebsprüfung niemals in Erscheinung getreten ist und lieber seiner nichtselbständigen Tätigkeit im Angestelltenverhältnis mit einer Bank nachgegangen ist und zumindest der Vater des Geschäftsführers der Meinung war, dass ein GmbH-Geschäftsführer nicht zur Haftung für Schulden der GmbH herangezogen werden könne (arg. Vorhaltsbeantwortung vom 21.12.2011 „Wieso gibt es GmbH's in Österreich?“ als Antwort auf den Vorhalt im Haftungsverfahren vom 3.11.2011), ist es offensichtlich, dass der Geschäftsführer nur deswegen zum Geschäftsführer bestellt wurde, um die Ausbildungskosten des Geschäftsführers steuerlich absetzen zu können und um ihm allenfalls einen Studienplatz zu gewähren, was auch im alleinigen, persönlichen Interesse des Beschwerdeführers lag. Da der Geschäftsführer aber keinerlei Tätigkeit für die c entfaltet hat, steht im auch keine Geschäftsführervergütung zu. Der Ansatz eines PKW als Entlohnung für die „Geschäftsführung“ des Beschwerdeführers ist mehr als ausreichend. Zudem wurden die Ausbildungskosten beim Geschäftsführer weder steuerlich noch sozialversicherungsrechtlich erfasst. Die Ausbildungskosten sind daher als verdeckte Gewinnausschüttung zu betrachten. Auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung vom 29.4.2011 betreffend Körperschaftsteuer 2006 bis 2008 wird verwiesen.

Zulässigkeit einer Revision

Eine Revision ist nicht zulässig, da zu sämtlichen in dem Fall auftauchenden Rechtsfragen einhellige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt.

Feldkirch, am 3. September 2014