

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin in der Beschwerdesache BeschwerdeGmbH, vertreten durch Dr. Peter Dösinger, Herdergasse 26, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 29.05.2015 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Graz-Umgebung vom 29.11.2013, betreffend **Wiederaufnahme** des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2012 und Umsatzsteuer 2012 sowie die Bescheide betreffend **Körperschaftsteuer 2012** und **Umsatzsteuer 2012** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2012 und Umsatzsteuer 2012 werden abgeändert.

Die Körperschafsteuer 2012 beträgt 1 Euro,
die Umsatzsteuer 2012 beträgt 1,2 Euro.

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

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Überprüfung der Jahre 2010 bis 2012 der „Bf.“ kam es zu folgender, hier angefochtener Feststellung betr. das Jahr 2012:

Im Jahr 2012 hat die Beschwerdeführerin, die „Bf.“ (im Folgenden: Bf.) eine Pauschalvereinbarung mit der „V+V VermietungsGesbR“ (Vermietungstätigkeit der Gesellschafter AC und BC) über die Nutzung einer „Ferienimmobilie“ getroffen.

Darin wurde für die Benützung des Hauses „VermietungsGesbR“ als Besprechungszimmer, zur Unterbringung von Geschäftspartnern und für andere Veranstaltungen ab 1.3.2012 ein Pauschalbeitrag von monatlich 2.250 Euro inkl. 10% MwSt (somit für das Jahr 2012 insgesamt 22.500 Euro) vereinbart.

Nach den Feststellungen der Abgabenbehörde hätte die Nutzung der Immobilie bei den Gesellschaftern ohne die Einnahmen aus der Vermietung an die Bf. zu einer als Liebhaberei zu beurteilenden Tätigkeit geführt.

Da dem Finanzamt die betriebliche Nutzung nicht in vollem Ausmaß nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden konnte nahm das Finanzamt das Verfahren betr. USt und KSt 2012 wieder auf, korrigierte den Abzug des Aufwandes um 16.199,96 Euro bzw. den Abzug der Vorsteuer um 3.239,99 Euro mit der (knappen) Begründung, dass die Bf. das Ferienhaus nicht in dem Ausmaß in Anspruch genommen hätte, in dem Mietzahlungen erfolgten.

In der dagegen eingebrachten Beschwerde führte der steuerliche Vertreter aus, dass die Bf. das Objekt für Gespräche mit Kollegen mit Nächtigungen, Seminaren mit Mitarbeitern, Strategiegesprächen, Geschäftsführerklausuren und Budgetbesprechungen mit Beteiligungsunternehmern genutzt habe. Die Bf. erspare sich damit die Anmietung externer Seminarräumlichkeiten. Den Ausführungen des Finanzamts sei keine Begründung für das Ausmaß der Kürzung zu entnehmen. Auch sei die Kürzung grundlos erfolgt. Überdies wurde mehr Vorsteuer korrigiert als überhaupt abgezogen wurde.

In der Beschwerdevorentscheidung folgte das Finanzamt dem Vorbringen der Bf. bezüglich der Höhe der korrigierten Vorsteuer (bei der Korrektur ging das Finanzamt von einem Steuersatz von 20% an während tatsächlich nur 10% USt verrechnet und abgezogen wurden) und wies die Beschwerde im Übrigen ab.

Begründend führte das Finanzamt dazu aus, dass die Bf. die Herausgabe einer Symposiums-Teilnehmerliste verweigert habe und dass aufgrund der pauschalen Abrechnung die betriebliche Nutzung auch auf andere Weise nicht nachgewiesen werden konnte.

Im Vorlageantrag verwies der steuerliche Vertreter auf sein bisheriges Vorbringen.

Aus dem Akt ergibt sich zum Sachverhalt weiters:

Die Bf. hat zum Nachweis ihrer Behauptungen im Zuge einer Besprechung mit der Betriebsprüfung am 28.1.2015 einen „Veranstaltungskalender“ (Exel-Liste) beigebracht. Demzufolge wurde die Immobilie einmal monatlich für jeweils ein Wochenende (Freitag auf Samstag oder Samstag auf Sonntag) für die in der Beschwerde angeführten Zwecke genutzt. Das Wochenende wurde für die Vollauslastung mit 9 Personen angesetzt (weil die Nutzung laut Angaben der Bf. für andere blockiert werde).

Aus der Beantwortung von Vorhalten der Betriebsprüfung für 2013 und 2014 ergibt sich, dass für die Nutzung durch andere (fremde) Kunden sehr unterschiedliche Entgelte geleistet wurden: So wurden für 6 Nächte bei Nutzung durch 2 Personen meist 900 Euro, fallweise auch 1.800 Euro verrechnet, für 3 Nächte wurden meist 450 Euro, einmal 995 Euro verrechnet. Die betragsmäßig höchste Einnahme wurde im Jahr 2014 für 7 Nächte (6 Personen) iHv 2.800 Euro erzielt.

Die mündliche Verhandlung brachte folgende Ergebnisse:

Der Gesellschafter und Geschäftsführer AC erläuterte die betriebliche Notwendigkeit des Aufwandes:

Um den Umsatz von rund 2 Mio Euro pro Jahr erhalten bzw. steigern zu können seien umfangreiche Werbungs- und Marketingaktivitäten im Ausmaß von 50.000 bis 100.000 Euro pro Jahr notwendig.

Die Immobilie VermietungsGesbR ist im oberen Bereich auf 80 m² mit EDV-Technik, Flip-Chart sowie einem Sitzungstisch für 12 Personen ausgestattet was ein ungestörtes Arbeiten ermöglicht.

Im Streitjahr wurde auf den Kontakt mit Kollegen gesetzt. Bei „Gespräche“ im Hause VermietungsGesbR wurde der Kontakt mit fachlichen Vorträgen und fachlicher Diskussion hergestellt. Daraus ist ab 2016 die "Akademie" hervorgegangen. Dabei bietet die Bf. den teilnehmenden Kunden an, dort zu übernachten, was diese aus „Compliance-Gründen“ zumeist ablehnen, fallweise aber doch annehmen.

Auch andere Besprechungen wurden im Haus VermietungsGesbR durchgeführt und zwar dann, wenn man sich länger ungestört unterhalten wollte (angeführt wurde ein SAP-Projekt mit der Fa. X, die Besprechung betr. Projekte etc).

Als Nachweis für die betriebliche Nutzung dient eine im Rahmen des BP-Verfahrens übermittelte Exel-Liste.

Das Finanzamt hat dazu keine (abweichenden) Feststellungen gemacht.

Die Bf. hat für diese Wochenenden immer das ganze Haus (9 Betten) gebucht um das Zusammentreffen mit anderen Gästen zu vermeiden (eine räumliche Trennung ist nicht möglich).

Wie der Homepage zu entnehmen werden derzeit 175 Euro/Person und Nacht verrechnet.

Ein von der Bf. angestellter Vergleich mit der in der Nähe gelegenen Vermietung "VuV.at" ergibt, dass diese zwischen 192 und 295 Euro/Person und Nacht verrechnen.

Der vereinbarte und entrichtete Preis von 2.250 Euro brutto für ein Wochenende sei jedenfalls angemessen, da das gesamte Objekt, das Platz für 9 Personen bietet, für eine Nacht aber zwei Tage genutzt werden könne.

Der Bf. ergänzte, dass im Streitjahr 2012 für eine Präsentation vergleichsweise die Orangerie in Graz um 3.000 Euro netto angemietet wurde.

Das Finanzamt hielt dem entgegen, dass im Jahr 2013 durchschnittlich 308 Euro/Nacht bzw. 151,63 Euro/Person lukriert wurden, im Jahr 2014 gar nur 269 Euro/Nacht bzw. 98,16 Euro/Person.

Die angesetzten 450 Euro/Wochenende seien daher jedenfalls angemessen.

Aktenkundig wurden auch im Jahr 2012 fremden Dritten (beispielsweise Frau M oder Frau W) 150 Euro brutto/Nacht verrechnet.

Auf einen Vorhalt des BFG, warum 2.250 Euro angemessen seien, antwortete die Bf., dass für die Veranstaltungen jeweils das gesamte Wochenende (2 Nächte) blockiert

gewesen sei. Daraus ergäbe sich ein Preis von 2.700 Euro brutto, der auf 2.250 Euro reduziert wurde.

Das Finanzamt führte hinsichtlich des Fremdvergleiches an, dass die durchschnittliche Auslastung im Jahr 2012 bei 2,387 Personen bzw. 288,69 Euro/Tag (brutto) gelegen sei. Die angesetzten 450 Euro errechnen sich aus dem Preis für 3 Personen und seien daher jedenfalls angemessen.

Rechtslage

Wiederaufnahme des Verfahrens

§ 303 (1) BAO : Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(...)

Einlagen, Entnahmen und Einkommensverwendung

§ 8 (2) KStG: Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen

- im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder
- entnommen oder
- in anderer Weise verwendet wird.

Das BFG hat erwogen

Im Beschwerdefall wurde das Ferienhaus nach der überzeugenden Darstellung des Gesellschafter-Geschäftsführers AC für ausschließlich betrieblich bedingte Vorträge, Fortbildungen und Besprechungen genutzt.

Diese Nutzungen dauerten laut den Ausführungen in der mündlichen Verhandlung („Gespräche“, Strategiesitzungen etc. zu Betriebszeiten der Bf) bzw. der beigebrachten Exel-Liste jeweils 1 Tag.

Eine Übernachtung von Geschäftspartnern stand bei der Nutzung nicht im Vordergrund und kam tatsächlich auch nur vereinzelt vor.

Das Finanzamt hat dazu keine abweichend Feststellungen gemacht weshalb dieser Umstand aufgrund des glaubwürdigen Vorbringens als erwiesen gilt.

Streit besteht darüber, ob die zwischen der Bf. und der VuV VermietungsGesbR geschlossene Vereinbarung über das Nutzungsentgelt von 2.250 Euro/Monat (brutto) den Tatsachen entspricht oder ob der wahre wirtschaftliche Gehalt in einer geringeren Nutzung (vom Finanzamt mit 450 Euro/Monat angenommen) liegt.

Dies vor dem Hintergrund, dass eine intensive Nutzung durch die Bf. verhindert, dass die Vermietungstätigkeit der Gesellschafter als Liebhaberei betrachtet wird.

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens :

Das Finanzamt stützt seine Wiederaufnahme auf das Neuherkommen der Tatsache, dass das Haus VermietungsGesbR nicht in dem betragsmäßig erfassten Umfang betrieblich genutzt wurde. Das ergibt sich einerseits aus dem nur zögerlich und unvollständig vorgelegten „Veranstaltungskalender“ (einer Exel-Liste, die die Teilnehmer zT nicht namentlich anführt) und andererseits aus dem Vergleich mit der Vermietung an völlig Fremde.

Die so verfügte Wiederaufnahme wurde durch unmissverständliche Hinweise darauf begründet, welche Tatsachen und Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104) wobei in der Begründung (zu Recht) auf weitere der Partei zugegangene Schriftstücke Bezug genommen wurde (VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172; vgl. auch VwGH 28.02.2012, 2008/15/0005).

Die Kenntnis dieses Umstandes hätte im Spruch anders lautende Bescheide, nämlich einen Körperschaftsteuerbescheid mit höheren Einkünften bzw. einen Umsatzsteuerbescheid mit geringeren Vorsteuern, herbeigeführt. Damit erfolgte die Wiederaufnahme zu Recht.

Zur Höhe der Aufwendungen

Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Anteilsinhabern als betriebliche Vorgänge setzt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes voraus, dass die Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen stehen. Andernfalls liegen

Ausschüttungs- bzw. Einlagevorgänge vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte gekleidet werden.

Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern finden nur dann steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl für viele VwGH 29.11.2006, 2002/13/0173).

Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder sonstigen offenen Gewinnverteilung unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde. (vgl zB VwGH 31.5.2006, 2002/13/0168, VwGH 19.4.2007, 2005/15/0020)

Die Bf. selbst hat durch Übermittlung eines „Veranstaltungskalenders“ (Exel-Liste) dargelegt, dass sie das Haus VermietungsGesbR einmal monatlich für maximal eine Nacht (Freitag/Samstag oder Samstag/Sonntag) nutzt.

Diese Umstände wurden auch im Rahmen der mündlichen Verhandlung bekräftigt bzw. es wurde eingeräumt, dass die eingeladenen Kunden aus „Compliance-Gründen“ zT gar nicht übernachtet haben.

Das Haus VermietungsGesbR verfügt über 9 Betten wobei die Vermietung an Fremde Dritte im Jahr 2012 mit 150 Euro pro Person (inkl. 10% USt) angeboten wurde. Das ergibt bei einer Vollauslastung einen Betrag von 1.350 Euro/Nacht.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 27.3.2017 betr. Fremdüblichkeit der Höhe der Vergütung setzt die Bf. auch diesen Betrag als fremdübliches Entgelt an. Bei der Berechnung des Nutzungsentgelts geht sie allerdings von einer Nutzung für zwei Nächte und eines Stammkundenrabattes von 15% aus, weil das Haus durch die Nutzung das ganze Wochenende blockiert sei. Das ergibt den verrechneten Betrag von 2.250 Euro brutto.

Demgegenüber zieht das Finanzamt für die Angemessenheitsprüfung die im Jahr 2012 tatsächlich durchschnittliche Auslastung (2,36 Personen/Nacht) heran und rechnet 150 Euro/Person mal 3 ergibt 450 Euro als angemessenes Entgelt.

Unter dem Aspekt der Fremdüblichkeit betrachtet ist zunächst festzustellen, dass die Anmietung jedenfalls betrieblichen Zwecken dient und keinen nicht abzugsfähigen Repräsentationsaufwand darstellt. Das Abzugsverbot des § 12 Abs 1 Z 3 KStG 1988 mit seinem Verweis auf die Repräsentationsaufwendungen nach § 20 Abs 1 Z 3 EStG 1988 erfasst nämlich (nur) die Bewirtung von Geschäftsfreunden und die Aufwendungen für

die Nächtigung der Geschäftsfreunde (VwGH 23.2.2010, 2007/15/0003 vgl. auch VwGH 24.6.2004, 2001/15/0002 mwN).

Da im Beschwerdefall nach den Angaben in der Beschwerde (Anmietung als Seminarräumlichkeiten), die sich mit den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens deckt, mit der Anmietung idR keine Nächtigungen verbunden waren, kommt das Abzugsverbot nicht zum Tragen.

Hinsichtlich der Höhe des Mietentgeltes ist zu beachten, dass nach den Ermittlungsergebnissen von Anfang an die Nutzung für nur einen Tag geplant war, die Nächtigung nur im Rahmen einer Nächtigungsmöglichkeit (quasi „zur Not“) vorgesehen war und dass dies auch tatsächlich so stattgefunden hat.

Auch das Finanzamt hat seiner Berechnung nur die Nutzung für 1 Nacht zugrunde gelegt.

Die Anmietung für eine zweite Nacht wurde im Beschwerdeverfahren erst im Zuge der Vorhaltsbeantwortung an das BFG konkretisiert. Davor erschöpfte sich das Vorbringen in der vagen Feststellung, dass das Ferienhaus für andere Gäste „blockiert“ sei, was auch in räumlicher Sicht verstanden werden konnte (eine Trennung der Bereiche ist räumlich nicht möglich).

Die Anmietung für eine zweite Nacht muss aufgrund der Aktenlage als Schutzbehauptung angesehen werden: Da von Anfang an nur die tageweise Nutzung angestrebt war (die Übernachtungsmöglichkeit sollte nur ungeplant lange Treffen ermöglichen), war von Anfang an nur die Anmietung für maximal eine Nacht Vertragsgegenstand. Benötigt man einen Raum nur für einen Tag und maximal eine Nacht so ist man auch nur bereit, für diesen Zeitraum zu bezahlen.

Ein Vergleich mit den sonst veranschlagten Preisen von 150 Euro/Person (die auch das Finanzamt bei seiner Berechnung herangezogen hat) ergibt, dass Fremde für die Anmietung des gesamten Hauses für eine Nacht 1.350 Euro brutto entrichten müssten.

Da die Bf. das ganze Haus angemietet hat, entspricht es den Fremdvergleichsgrundsätzen, den Preis für die Anmietung des gesamten Hauses anzusetzen, weil dies die ausbedungene Leistung darstellt.

Ebenso wenig wie das Finanzamt die tatsächliche schlechte Vermietbarkeit im Streitjahr für die Berechnung der angemessenen Miete heranziehen kann, kann die Bf. eine nicht bezogene Leistung (die zweite Nacht) mit der Begründung heranziehen, die Ferienwohnung sei „blockiert“.

Die Zahlung der Differenz zwischen den tatsächlich entrichteten 2.250 Euro und dem fremdüblichen Preis von 1.350 Euro (nämlich 900 Euro) lässt sich nur mit dem Naheverhältnis der V&V VermietungsGesbR zu den Anteilsinhabern AC und BC erklären. Wenn eine Zahlung ihre Wurzel im Gesellschaftsverhältnis hat, ist sie gem. § 8 Abs 2 KStG als verdeckte Ausschüttung nicht abzugsfähig.

Bei der Gewinnermittlung ist damit nur das fremdübliche Mietentgelt von 1.350 Euro brutto/ Monat (entspricht 1.227,27 Euro netto, weil nicht nur für die Beherbergung fremder Gäste, sondern auch für diese Leistungen 10% Umsatzsteuer berechnet wurden) mal 10 als Aufwand abzugsfähig und nicht der entrichtete Betrag von 2.250 Euro/Monat brutto (entspricht im Beschwerdefall 2.045,45 Euro netto).

Der Miet- und Pachtaufwand (Kz 9180) vermindert sich damit im Verhältnis zum Erstbescheid um 10 mal 900 Euro (insgesamt 9.000 Euro) von 901 Euro auf 1 Euro. Die Körperschaftsteuer erhöht sich von 0 Euro (laut Erstbescheid) auf 1 Euro.

Zum Vorsteuerabzug

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist bei überhöhten Zahlungen der Gesellschaft für Gesellschafterleistungen nur der Betrag als Entgelt im Sinne des UStG anzusehen, der für die Leistung selbst entrichtet wird; nicht hingegen der, der causa societatis entrichtet wird (zB VwGH 13.9.2006, 2002/13/0190).

Der Vorsteuerabzug steht damit nur aus dem angemessenen Teil von 1.227,27 Euro netto/ Monat zu.

Gemäß § 12 Abs 1 UStG kann maximal der in der Rechnung ausgewiesene Betrag abgezogen werden. Da im Beschwerdefall nur 10% USt ausgewiesen wurden, steht der Vorsteuerabzug auch nur in diesem Ausmaß, d.h. iHv 122,73 Euro/Monat zu.

Die abziehbaren Vorsteuern vermindern sich um 818,18 Euro von 820,18 (laut Erstbescheid) auf 2 Euro. Die Umsatzsteuer 2012 erhöht sich von 0,5 Euro (laut Erstbescheid) auf 1,2 Euro.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da im Beschwerdefall nur eine Frage der Beweiswürdigung zu klären war, ist eine Revision nicht zulässig.

Graz, am 10. April 2017

