

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den seit 13.11.2018 zuständigen Richter R in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 24.10.2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 21.09.2011, betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer 2009 zu Recht erkannt:

- I. Der Bescheid betreffend Kapitalertragsteuer wird gemäß § 279 Abs 1 BAO ersatzlos aufgehoben.
- II. Im übrigen werden die angefochtenen Bescheide gemäß § 279 Abs 1 BAO abgeändert.

II.1. Umsatzsteuer

Bemessungsgrundlagen Umsatzsteuer: Steuerbare Umsätze 181.581,58 Euro abzüglich Bauleistungen -159.281,57 ergibt als Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch zum Normalsteuersatz 22.300,01 Euro.

Berechnung der Umsatzsteuer: 4.460 Euro -16.159,56 Euro abziehbare Vorsteuern ergibt eine Abgabengutschrift von -11.699,56 Euro.

II.2. Körperschaftsteuer

Gesamtbetrag der Einkünfte: -55.778,33 Euro; Einkommen: 0 Euro;
Körperschaftsteuer: 1.585,50 Euro unter Berücksichtigung eines Quartals mit verminderter Mindest-KöSt gemäß § 24 Abs 4 Z 3 KStG.

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

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer bei der beschwerdeführenden GmbH (Bf) durchgeführten **Außenprüfung** wurden u.a. folgende Feststellungen getroffen:

1. Fremdleistungen der A (Bauleistungen) über 5.500 Euro wurden wegen fehlender Eingangsrechnung als nicht ertragsteuerlich abziehbar behandelt.
2. Für Privatnutzung des Firmen-Mobiltelefons durch den Gesellschafter-Geschäftsführer werden 600 Euro als verdeckte Ausschüttung und umsatzsteuerlich hinzugerechnet.
3. Für die Privatnutzung des Firmen-Pkw durch den Gesellschafter-Geschäftsführer werden 2.500 Euro als verdeckte Ausschüttung hinzugerechnet.

4. Gesellschaftereinlagen in Höhe von 44.000 Euro seien nicht nachgewiesen worden. Es seien lediglich Bausparverträge, jedoch keine Auszahlungsbelege sowie Sparbücher vorgelegt worden. Da die Mittelherkunft der Einlage nicht nachvollziehbar sei, erfolge eine Zurechnung beim Umsatz und als verdeckte Ausschüttung.

In Zusammenhang mit den verdeckten Ausschüttungen ging die belangte Behörde davon aus, dass die Gesellschaft die KESt trägt, womit die festgestellten Beträge bereits als Nettobeträge nach KESt angesehen wurden. Die auf die verdeckten Ausschüttungen entfallende USt wurde der Bemessungsgrundlage für entgangenen Gewinn der Bf und für die Berechnung der KESt zuvor hinzugerechnet. Im Gegenzug wurden USt- und KESt-Nachforderung KöSt-wirksam passiviert.

In der Berufung (nunmehr **Beschwerde**, § 323 Abs 38 BAO) macht die Bf geltend:

1. Die Fremdleistungen seien der A nachweislich bezahlt worden, das Fehlen einer Rechnung stehe dem Betriebsausgabenabzug nicht entgegen.
2. Auch in der Urlaubszeit sei ein Informationsaustausch zwischen Geschäftsführer und Angestellten erforderlich, die erhöhten Telefonrechnungen für Auslandstelefonate seien daher als betrieblich veranlasst anzuerkennen.
3. Bei Gesamtkosten des Pkw von 6.537 Euro erscheine eine Zurechnung von 2.500 Euro als zu hoch gegriffen. Es werde um Ansatz von 20 % der Ausgaben, somit 1.307 Euro ersucht.
4. Es werden Kontoauszüge beigelegt, aus denen ersichtlich sei, dass die aufgelösten Bausparverträge der vorübergehenden Finanzierung der Bf gedient hätten.

In der **Stellungnahme** des Betriebsprüfers vom 20.1.2012 wird ausgeführt:

1. Die Eingangsrechnung liege noch immer nicht vor, eine Anerkennung als Betriebsausgabe wäre daher zu untersagen.
2. Telefonate nach Bosnien seien das ganze Jahr über erfolgt. Da meist nur ein Dienstnehmer angemeldet war, erscheine die Behauptung eines erforderlichen Informationsaustausches eher unzutreffend. Die Telefonkosten Bosnien seien der Privatsphäre zuzuordnen.
3. Die Pkw-Privatnutzung erscheine nicht zu hoch, weil im Familienverband lediglich ein vernünftiger Pkw vorhanden sei. Für Firmenzwecke sei noch ein Mercedes VITO Lkw zur Verfügung gestanden, für den keine Privatnutzung angesetzt worden sei.
4. Nach Sichtung der vorgelegten Belege reduziere sich der fehlende Einlagennachweis auf 20.000 Euro.

In einer **Ergänzung vom 20.3.2012** zur Beschwerde bringt die Bf vor: Die pauschalierte Einlage sei brutto (inkl. USt). Die KESt werde vom Gesellschafter getragen. Die Privatnutzung des Pkw habe 30 % betragen, somit 1.961,10 Euro.

In einem **behördeninternen Mailverkehr** vom 9.5.2012 wird ausgeführt, der Betriebsprüfer habe die Bf mehrmals um Empfängerbenennung zu (1.) ersucht, in der Buchhaltung schienen nur Akontozahlungen auf als Umbuchungen mit Gegenbuchung Gesellschafterverrechnungskonto. Die Telefonkosten hätten insgesamt 2.280 Euro

betrugen. Weder der Gesellschafter noch seine Gattin oder die beiden Söhne, von denen einer in der Firma beschäftigt sei, hätten einen Pkw. Daher seien 35 % Privatanteil gerechtfertigt.

Die Stellungnahme des Betriebsprüfers wurde der Bf mit Schreiben vom 5.6.2012 übermittelt und sie gleichzeitig aufgefordert, den Empfänger der unter Fremdleistung A gebuchten Beträge bekannt zu geben.

In der **Gegenäußerung** zur Stellungnahme der Bp vom 4.8.2012 führt die Bf nochmals aus, dass die KEST falsch berechnet worden sei. Weiters seien von August 2008 bis April 2009 in Summe gut 49.000 Euro von Sparbüchern behoben bzw aus aufgelösten Bausparverträgen verfügbar geworden. Der Privatanteil der Telefonnutzung werde akzeptiert, für die Pkw-Privatnutzung sei mehr als 30 % jedoch zu hoch angesetzt. Die Rechnung der A sei verloren gegangen, der Empfänger der Gegenleistung wird mit Name, Geburtsdatum und Adresse genannt.

In der Vorlage ergänzt die belangte Behörde, der in der Gegenäußerung genannte Empfänger der Beträge zu (1.) habe seit 16.11.2006 keine Funktion mehr in der A.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die Bf steht im Alleineigentum eines Gesellschafters, der auch ihr Geschäftsführer ist. [1.] Im Streitjahr hat die Bf eine Rechnung über eine getätigte Betriebsausgabe nicht vorlegen können. Ohne vertragliche Vereinbarung und daher außerhalb des Geschäftsführungsverhältnisses hat der Alleingesellschafter [2.] im Ausmaß von 600 Euro private Auslandstelefonate auf dem Firmentelefon geführt und [3.] den Pkw der Bf im Ausmaß von 35 % für private Zwecke verwendet. [4.] Weiters erfolgte im Jahr 2009 ein Gesellschafterzuschuss in Höhe von 44.000 Euro.

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem Verwaltungsakt.

Zu 1.

Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlaßt sind (§ 4 Abs 4 EStG). Dass die bezahlte Rechnung der A dieses Erfordernis nicht erfüllt, wird von keiner Verfahrenspartei behauptet. Das bloße Fehlen einer Rechnung kann nicht dazu führen, dass der Betriebsausgabenabzug verwehrt wird. Ein Verlangen der Abgabenbehörde, den Empfänger zu benennen (§ 162 BAO), ist entgegen den Behauptungen des Betriebsprüfers erst mit der Übermittlung der Stellungnahme am 5.6.2012 an die Bf aktenkundig. Der Betriebsausgabenabzug wurde bis dahin nie mit Verweis auf § 162 BAO verweigert, sondern immer nur auf die fehlende Rechnung gestützt. Die von der belangten Behörde in ihrem Bescheid herangezogene Begründung trägt die Versagung des Betriebsausgabenabzuges nicht.

Es liegt nun seit 5.6.2012 ein Empfängerbenennungsverlangen vor. Das BFG hat die selben Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind (§ 269 Abs 1 BAO). Die Wirkung einer zwischen Beschwerde und Vorlage von der Behörde verlangten Empfängerbenennung (§ 162 Abs 2 BAO) ist somit

auch vom BFG wahrzunehmen. Für das Verwaltungsgericht hat die Bf den Empfänger jedoch genau bezeichnet. Es ist in der Baubranche nicht ungewöhnlich, dass ehemalige Mitarbeiter unter dem (falschen) Namen ihrer ehemaligen Firma weiter Zahlungen entgegennehmen. Auch wenn die benannte Person in der A keine Funktion mehr hatte, zieht das Verwaltungsgericht ihre Eigenschaft als Zahlungsempfänger aus den eben genannten Gründen nicht in Zweifel.

Zu 2. und 3.

Nach stRsp des VwGH gebührt einem Geschäftsführer auch ohne Vorliegen einer Vereinbarung eine angemessene Entlohnung, sodass es hinsichtlich der Wertung eines Geschäftsführerbezuges (samt einer allfälligen Nutzung lohnwerter Vorteile) als verdeckte Ausschüttung nicht auf formelle Vereinbarungen, sondern in erster Linie auf die Angemessenheit der "Gesamtausstattung" der Entlohnung ankommt (VwGH 28.11.2013, 2009/13/0141). In diesem Zusammenhang kommt es auch nicht auf die Art der Verbuchung oder deren Erfassung in Lohnsteuerbescheinigungen an (VwGH 22.10.1991, 91/14/0020).

Die Bf hat nie vorgebracht, dass die Privatnutzung von Telefon und Pkw von der Gesamtausstattung des Geschäftsführerentgeltes gedeckt wären. Durch die Anerkennung als auszuscheidende Privatnutzung hat die Bf eingeräumt, dass diese Privatnutzungen gerade nicht im Rahmen des Geschäftsführungsvertrages erfolgt sind, sondern ihre Wurzel im Gesellschaftsverhältnis haben. Angesichts der Tatsache, dass für betriebliche Zwecke noch ein Lkw zur Verfügung steht, die Familie des Alleingeschafters aus vier erwachsenen Personen ohne eigenen Pkw besteht und die Privatnutzung nicht wie von der Bf ausgeführt auf das Wochenende beschränkt sein wird (die betriebliche Nutzung hingegen am Wochenende weitgehend auszuschließen ist), erscheint die von der belangten Behörde angesetzte Schätzung des Privatanteils mit 35 % angemessen.

Zur Berechnung der verdeckten Ausschüttungen ist zunächst festzuhalten, dass auf Ebene der Gesellschaft jener Betrag hinzuzurechnen ist, der bei ihr einen überhöhten Aufwand bzw fehlenden Ertrag darstellt. Bei der Bf sind daher $600 + 1.961,10 = 2.561,10$ Euro gewinnerhöhend anzusetzen. Soweit die Bf für ihre Leistung Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen hätte, ist diese ebenfalls zu aktivieren, im Gegenzug die USt-Verbindlichkeit gegenüber dem Finanzamt zu passivieren, was ein Nullsummenspiel ergibt und damit ertragsteuerlich verzichtbar ist.

Auf Ebene des Geschafters wären geldwerte Vorteile mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen (§ 15 Abs 2 EStG idF BGBI I 2008/85). Daher wäre jener Betrag maßgeblich, den sich der Geschafter erspart hat, womit die USt in die KEST-Bemessungsgrundlage einzubeziehen ist. Die verdeckte Ausschüttung betrüge daher $600 + 120 + 1.961,10 = 2.681,10$ Euro. Aus den Vorbringen der Bf ergibt sich, dass die KEST vom Geschafter getragen wird. Sie wäre daher in Höhe von 670,28 Euro festzusetzen.

Der an die Bf adressierte Bescheid lautet "Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer", wobei die KESt "gem. § 95 Abs. 5 EStG" festgesetzt wird. In der Begründung werden die Erwägungen zur "Direktvorschreibung" angeführt.

Gemäß § 95 Abs 5 EStG idF BGBl I 2008/65 ist die Kapitalertragsteuer unter gewissen Umständen ausnahmsweise dem Empfänger der Kapitalerträge vorzuschreiben. Die Bf ist jedoch nicht Empfängerin, sondern Schuldnerin der Kapitalerträge. Als Adressatin eines Abgabenbescheides, wie von der belangten Behörde erlassen, kommt sie daher nicht in Betracht. Gegen die Bf wäre ein Haftungsbescheid nach § 224 Abs 1 BAO iVm § 95 Abs 2 und 3 EStG idF BGBl I 2008/65 zu erlassen, der im angefochtenen Bescheid jedoch nicht erblickt werden kann. Daher war er ersatzlos aufzuheben.

Zu 4.

Die Begründung eines Abgabenbescheides muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist (vgl zB VwGH 21.11.2013, 2011/15/0122).

Wie durch den Umstand, dass für die Abgabenbehörde die Mittelherkunft der Einlage nicht nachvollziehbar ist, aus einer Einlage der (vom Geldfluss her) gegenteilige Akt der Ausschüttung werden kann, ist ohne ausführliche Begründung geradezu unbegreiflich. Will die belangte Behörde - stark verkürzt - unterstellen, nicht auf Ebene des Gesellschafters sei die Mittelherkunft ungeklärt, sondern die Einlage sei als solche anzuzweifeln und daher die Mittelherkunft auf Gesellschaftsebene ungeklärt (etwa durch nicht erklärte Schwarzumsätze), so muss sie diese Gedankengänge in ihre Feststellungen einfließen lassen.

Da aus dem Verwaltungsakt keine Hinweise auf Schwarzumsätze der Bf zu gewinnen sind, ergibt sich zweifelsfrei, dass eine bei der Gesellschaft gebuchte Einlage vom Gesellschafter kommt. Da keine Zweifel an der formellen Richtigkeit der Bücher ersichtlich sind, haben sie die Vermutung der auch materiellen Richtigkeit für sich. Sollten Zweifel an der Herkunft der Mittel, die der Gesellschafter für die Einlagenleistung bereitgestellt hat, bestehen, so wären allfällige Hinzurechnungsüberlegungen im Einkommensteuerverfahren des Gesellschafters anzustellen.

Zusammenfassend ergeben sich daher folgende Änderungen gegenüber den erklärten Bemessungsgrundlagen:

- Erhöhung um 600 Euro der steuerbaren Umsätze (= 181.581,58 Euro) und der zum Normalsteuersatz zu versteuernden Umsätze (= 22.300,01 Euro).
- Erhöhung des Gesamtbetrages der Einkünfte um Strafen (1.133 Euro, im Bp-Verfahren unstrittig) und verdeckte Ausschüttungen (2.561,10 Euro); Gesamtbetrag der Einkünfte somit -55.778,33 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.

Wien, am 26. April 2019