

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Radschek in der Beschwerdesache Bf., [Adresse], vertreten durch [Vertreter], [Adresse-V], über die Beschwerden

- vom 18.10.2010 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Wien 2/20/21/22 vom 23.09.2010 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Haftung für Kapitalertragsteuer 2004 sowie betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Haftung für Kapitalertragsteuer 2004;
- vom 19.10.2010 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Wien 2/20/21/22 vom 23.09.2010 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Haftung für Kapitalertragsteuer 2005 sowie betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Haftung für Kapitalertragsteuer 2005;
- vom 20.10.2010 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Wien 2/20/21/22 vom 23.09.2010 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Haftung für Kapitalertragsteuer 2005 sowie betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Haftung für Kapitalertragsteuer 2006;
- vom 21.10.2010 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Wien 2/20/21/22 vom 23.09.2010 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Haftung für Kapitalertragsteuer 2007 sowie betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Haftung für Kapitalertragsteuer 2007;
- vom 25.10.2010 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Wien 2/20/21/22 vom 23.09.2010 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Haftung für Kapitalertragsteuer 2008 sowie betreffend Umsatzsteuer und Haftung für Kapitalertragsteuer 2008;

### **1.) beschlossen:**

Die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Haftung für Kapitalertragsteuer 2004 bis 2008 werden gemäß § 260 Abs. 1 lit. a iVm. § 2a der Bundesabgabenordnung, BGBl Nr. 194/1961 idGF. (BAO) als unzulässig zurückgewiesen.

### **2.) zu Recht erkannt:**

a) Die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 2004 bis 2007 werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

b) Den Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für 2004 bis 2008 und Körperschaftsteuer für 2004 bis 2007 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

c) Die Bescheide betreffend Haftung für Kapitalsteuer für 2004 bis 2008 werden abgeändert.

Aufgrund des Zuflusses von Kapitalerträgen gemäß § 93 EStG 1988 an den Gesellschafter [Vertreter] wird Kapitalertragsteuer in den einzelnen Jahren in Höhe von

2004	3.219,13 €
2005	1.528,89 €
2006	6.388,99 €
2007	5.709,97 €
2008	4.019,58 €

geltend gemacht.

Gemäß § 95 Abs. 2 iVm. § 202 und 224 BAO wird die gemäß § 95 Abs. 3 EStG 1988 zum Abzug verpflichtete Beschwerde führende Partei hierfür zur Haftung herangezogen.

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

## **Entscheidungsgründe**

Die beschwerdeführende Gesellschaft (Bf.), deren Geschäftsführer (GF) im Streitzeitraum zu 100 % an ihrem Stammkapital beteiligt war, betitelte ihren Betriebsgegenstand mit *"Buchhaltung, Lohnverrechnung, Bilanzierung und Beratung in diesen Angelegenheiten im Rahmen der Berufsbefugnis gemäß WTBG, der Handel mit Waren aller Art, die Handelsagentur sowie Beteiligung an anderen Unternehmungen im In- und Ausland mit gleichem oder ähnlichem Unternehmensgegenstand, Bankgeschäfte ausgenommen, weiters die Übernahme der Geschäftsführung anderer Gesellschaften"*.

Im Rahmen einer vom FA gemäß § 147 Abs. 1 BAO durchgeführten Außenprüfung wurden folgende Feststellungen getroffen:

### Tz. 1 Verdeckte Ausschüttung PKW:

Im Wirtschaftsjahr 2004 sei seitens der Bf. von der damaligen Lebensgefährtin des GF (L) ein PKW der Marke KIA Type Sportage 16 V angekauft worden. L sei zunächst im Wirtschaftsjahr 2004 im Einzelunternehmen des GF und ab dem Wirtschaftsjahr 2005 bei der Bf. geringfügig angemeldet und beschäftigt gewesen. Das gegenständliche Fahrzeug sei trotz des Erwerbs durch die Bf. bis zum 12.03.2007 auf L angemeldet gewesen. Über den gesamten Prüfungszeitraum sei kein Sachbezug angesetzt worden.

Aufgrund der Fremdunüblichkeit seien sämtliche Aufwendungen im Zusammenhang mit diesem KFZ - wie Erwerb, Treibstoffkosten, Versicherungskosten und Reparaturkosten - zu neutralisieren. Daraus ergebe sich in den Wirtschaftsjahren 2003 bis 2007 eine verdeckte Ausschüttung in unten angeführter Höhe, die der Kapitalertragsteuer mit 25% unterliege. Die Kapitalertragsteuer trage die Bf. (was für sämtliche festgestellte verdeckte Ausschüttungen gelte).

Wirtschaftsjahr	verdeckte Ausschüttung	KES
2004	16.217,65 €	4.054,41 €
2005	5.776,88 €	1.444,22 €
2006	0,00 €	0,00 €
2007	219,96 €	54,99 €

Der Bilanzgewinn erhöhe sich um folgende Beträge:

Wirtschaftsjahr	2004	2005	2006	2007
Gewinnerhöhung	2.999,61 €	9.642,83 €	0,00 €	94,28 €

### Tz. 2 Strafen:

Im Zuge der Betriebsprüfung seien im Prüfungszeitraum 2004 bis 2007 bei der Überprüfung der Belegsammlung nicht abzugsfähige Organstrafverfügungen bzw. Anonymverfügungen (überhöhte Geschwindigkeit, Strafen-Kurzparkzone) vorgefunden worden. Die durch das eigene Verhalten des GF ausgelösten Strafen seien grundsätzlich als Kosten der privaten Lebensführung nicht abzugsfähig. Die Strafen nach dem Parkometergesetz seien in den Wirtschaftsjahren 2004 bis 2006 zum überwiegenden Teil in unmittelbarer Nähe der Adresse der Firma A GmbH verhängt worden. Der GF sei in den Jahren 2004 bis 2006 als Prokurist für diese Firma tätig gewesen. Infolge dieser Feststellung komme es in den Jahren 2004 bis 2007 zu einer Kürzung des dafür geltend gemachten Aufwandes in der Höhe von 90 %. Es ergebe sich in den Wirtschaftsjahren 2004 bis 2007 eine verdeckte Ausschüttung, wie in der unten angeführten Aufstellung ersichtlich, die der Kapitalertragssteuer mit 25% unterliege. Die Kapitalertragssteuer trage in diesem Fall die Bf.

Wirtschaftsjahr	Aufwandskürzung	verdeckte Ausschüttung	KES
2004	1.2449,84 €	1.666,41 €	416,60 €
2005	473,40 €	631,18 €	157,80 €
2006	2.006,55 €	2.675,33 €	668,83 €
2007	377,10 €	502,65 €	125,66 €

Die dargestellten Aufwandskürzungen seien gewinnerhöhend zu berücksichtigen.

### Tz. 3 Möbel:

Eine im Wirtschaftsjahr 2004 angeschaffte Sitzbank beziehungsweise ein angeschaffter Schrank seien in der Kontoklasse 600 verbucht worden. Dabei handle es sich um nicht für den Betrieb notwendige angeschaffte Wirtschaftsgüter. Der entsprechend geltend gemachte Aufwand (Absetzung für Abnutzung) sowie die geltend gemachte Vorsteuer würden daher *"neutralisiert"*. Daraus ergebe sich im Wirtschaftsjahr 2004 eine gewinnerhöhende Aufwandskürzung in Höhe von 1.570,00 € sowie (im Hinblick darauf, dass die Bf. die KES trage) eine verdeckte Ausschüttung von 2.511,94 € und eine darauf entfallende KES von 627,98 €. Die Vorsteuerkürzung betrage 314,00 €.

### Tz. 4 nichtabzugsfähige Aufwendungen:

In den in den Wirtschaftsjahren 2004 bis 2007 geltend gemachten Aufwendungen seien solche enthalten, die der privaten Lebensführung zuzuordnen seien. Es handle sich dabei beispielsweise um die Anschaffung von Elektrogeräten, Bekleidung, Fahrrädern, Spielzeug, Möbeln sowie Kosten privater Reisen und von Urlauben. Der Aufwand bzw. die geltend gemachte Vorsteuer seien nicht anzuerkennen. Daraus ergäben sich verdeckte Ausschüttungen in nachfolgender Höhe. Die KES trage die Bf.

Wirtschaftsjahr	Aufwandskürzung	verdeckte Ausschüttung	KES
2004	1.059,78 €	1.444,54 €	361,13 €
2005	2.316,79 €	3.468,09 €	867,02 €
2006	5.733,91 €	8.813,63 €	2.203,41 €
2007	6.902,83 €	9.203,54 €	2.300,89 €

An Vorsteuern seien zu kürzen:

Wirtschaftsjahr	2004	2005	2006	2007
Vorsteuerkürzung	23,65 €	284,34 €	876,48 €	525,73 €

#### Tz. 5 LKW-Citroen:

Von der Bf. sei im Wirtschaftsjahr 2005 ein Kraftfahrzeug der Marke Citroen Type 08 als LKW angemeldet worden. Das gegenständliche Fahrzeug sei über den gesamten Prüfungszeitraum auch für private Zwecke benutzt worden, ein entsprechender Privatanteil sei jedoch nicht ausgeschieden worden. Auch ein Sachbezug sei nicht angesetzt worden. Aus diesen Gründen werde für den Prüfungszeitraum ein Privatanteil in der Höhe von 30% von den geltend gemachten Aufwendungen - wie Betriebsstoffverbrauch, Kraftfahrzeugversicherung und Leasingkosten - ausgeschieden. Die geltend gemachten Vorsteuerbeträge seien ebenfalls entsprechend zu korrigieren.

Im Wirtschaftsjahr 2006 sei ein KFZ-Schaden repariert worden. Aufgrund der Kaskoversicherung sei der Schaden von der zuständigen Versicherung abzüglich des Selbstbehaltes bezahlt worden. Von der Bf. sei der entsprechende Schadensaufwand zwar verbucht worden, die Verbuchung des Versicherungserlöses sei aber unterblieben. Eine entsprechende Korrektur des Aufwandes sei daher vorzunehmen.

Es ergäben sich in den Wirtschaftsjahren 2005 bis 2007 verdeckte Ausschüttungen in unten angeführter Höhe:

Wirtschaftsjahr	Aufwandskürzung (30 % Privatanteil)	verdeckte Ausschüttung	KEST
2005	2.074,53 €	3.109,22 €	777,30 €
2006	6.020,70 €	9.417,87 €	2.354,47 €
2007	3.222,12 €	4.296,05 €	1.074,01 €

An Vorsteuern seien zu kürzen:

Zeitraum	2005	2006	2007
Vorsteuerkürzung	257,44 €	1.042,88 €	368,99 €

#### Tz. 6 Mietaufwand:

Seit dem Wirtschaftsjahr 2005 würden vom GF und L ein Büro im Wohnhaus [Adresse1], an die Bf. vermietet. Das Büro im Ausmaß von 11,04 m<sup>2</sup> werde gegen eine Monatsmiete in der Höhe von 1.000,00 € (netto) vermietet. Die Umsatzsteuer in Höhe von 20 % werde ebenfalls in Rechnung gestellt. Da die Vermietung durch die aus dem GF und L gebildete Miteigentumsgemeinschaft nicht anerkannt werde, seien der geltend gemachten Mietaufwand und die Vorsteuerbeträge wie folgt auszuscheiden. Die KEST trage auch in diesem Fall die Bf.:

Wirtschaftsjahr	Mietaufwand	verdeckte Ausschüttung	KEST
2005	4.900,00 €	7.839,80 €	1.959,95 €
2006	12.000,00 €	15.999,60 €	3.999,90 €

2007	12.000,00 €	15.999,60 €	3.999,90 €
------	-------------	-------------	------------

An Vorsteuern seien zu kürzen:

Zeitraum	2005	2006	2007
Vorsteuerkürzung	980,00 €	2.400,00 €	2.400,00 €

Tz. 7 Buchhaltungsmangel:

Im Wirtschaftsjahr 2006 seien die Kassabelegnummern 196 bis 239 doppelt vergeben worden. Eine doppelte Verbuchung sei nicht vorgenommen worden.

Tz. 8 Büroaufwand:

Die Bf. sei im Zeitraum 2005 bis 2008 im Wohnhaus des GF und L in der [Adresse1] eingemietet gewesen. Wie bereits in Tz. 6 erwähnt, sei die Vermietung nicht anerkannt und der geltend gemachte Mietaufwand ausgeschieden worden. Es sei jedoch ein fremdüblicher Büroaufwand für ein Büro im Ausmaß von 11,04 m<sup>2</sup> anzusetzen, wobei von einem Quadratmeterpreis in der Höhe von 6,00 € ausgegangen werde. Entsprechen den eingeholten Informationen würden in [Adresse1] für vermietete Büroflächen zwischen 4,00 € und 7,00 € pro Quadratmeter verrechnet.

Wirtschaftsjahr	fiktiver Büroaufwand
2005	330,00 €
2006	792,00 €
2007	792,00 €

Tz. 9 Parkgarage:

Im Wirtschaftsjahr 2007 und 2008 sei von der Bf. ein Garagenstellplatz in der [Parkgarage] im [Bezirk] angemietet worden. Grund für die Anmietung der Garage sei der Umstand gewesen, dass der GF einen Parkplatz in der Nähe seiner nichtselbständigen Tätigkeit bei der Firma B GmbH in [Bezirk], zur Verfügung haben sollte. Aufgrund der Privatnutzung des Garagenstellplatzes seien der entsprechend geltend gemachte Aufwand und die geltend gemachten Vorsteuern auszuscheiden. Daraus ergebe sich folgende verdeckte Ausschüttung:

Wirtschaftsjahr	Aufwand Garage	verdeckte Ausschüttung	KEST
2007	1.658,17 €	2.653,00 €	663,25 €

An Vorsteuer sei zu kürzen: 331,63 €

#### Tz. 10 Nachschauzeitraum:

Im Nachschauzeitraum seien ebenfalls Betriebsausgaben wie unter Tz. 4, Tz. 6, Tz. 9 und Tz. 11 nicht anzuerkennen und die damit verbundenen, geltend gemachten Vorsteuern zu kürzen.

Die geltend gemachte Vorsteuer aus der Honorarnote Nr. 08/352 der Rechtsanwälte RA sei ebenfalls zu kürzen. Diese Honorarnote, datiert mit 2. Juni 2008, die an den GF, Firma C GmbH, [Adresse1] gerichtet sei, betreffe eine Leistung aus dem Wirtschaftsjahr 2006, die der GF als Geschäftsführer und Gesellschafter der Firma C GmbH getätigt habe. Diese Firma sei jedoch infolge Eröffnung des Konkurses aufgelöst. In der Honorarnote sei die Firmenbezeichnung C GmbH auf die Firma der Bf. vom GF händisch korrigiert worden. Es komme damit im Wirtschaftsjahr 2008 zu einer Vorsteuerkürzung von 2.785,83 €.

#### Tz. 11 Energieaufwand:

Im Wirtschaftsjahr 2008 sei ein überhöhter Energieaufwand geltend gemacht worden. Wegen der Vermietung einer Bürofläche im Ausmaß von 11,04 m<sup>2</sup> komme es zu einer Ausscheidung von 50% des geltend gemachten Aufwandes. Ebenfalls sei eine Kürzung der geltend gemachten Vorsteuer - wie unter der Tz. 10 bereits erwähnt - vorzunehmen:

Wirtschaftsjahr	Energieaufwand	verdeckte Ausschüttung	KEST
2008	864,01 €	1.382,38 €	345,59 €

#### Tz. 12 KEST-Nachschauzeitraum:

Im Wirtschaftsjahr 2008 seien nicht anzuerkennende Betriebsaufwendungen gebucht worden. Die Vorsteuerbeträge seien bereits unter Tz. 10 gekürzt worden. Aufgrund der Nichtanerkennung der Betriebsaufwendungen komme es im Wirtschaftsjahr 2008 zu einer verdeckten Ausschüttung in nachfolgender Höhe:

Wirtschaftsjahr	nicht anerkannter Betriebsaufwand	verdeckte Ausschüttung	KEST
2008	16.191 ,89 €	21.588,65 €	5.397,16 €

Nachdem zunächst das FA den Feststellungen der Außenprüfung entsprechende Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 2004 bis 2007 sowie betreffend Umsatz-, Körperschaftsteuer und Haftung für Kapitalertragsteuer für 2004 bis 2008 erlassen hatte und diese im Rahmen des Berufungsverfahrens - nachdem über die Berufungen zunächst mit Berufungsvorentscheidungen vom 06.06.2010 entschieden worden war - wegen Unzuständigkeit des Bescheid erlassenden Finanzamtes aufgehoben wurden, erließ

nunmehr das zuständige Finanzamt die genannten Bescheide. In diesen wurden zwar die Feststellungen der Außenprüfung im Wesentlichen übernommen, soweit aber den Einwendungen der Bf. in der Berufungsvorentscheidung des FA Rechnung getragen worden war, wurde dies berücksichtigt.

In den dagegen erhobenen, nunmehr als Beschwerden zu behandelnden Berufungen (die sich auch gegen eine Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Haftung für Kapitalertragsteuer 2004 bis 2007 richten) wird im Wesentlichen Folgendes vorgebracht:

1.) Betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens:

Die Bf. beantrage die ersatzlose Aufhebung der Bescheide und begründe dies wie folgt:

a) Die Wiederaufnahme der Bescheide sei aufgrund einer Betriebsprüfung erfolgt, die auf keiner rechtlichen Aktivlegitimation basiere. Die Bescheide seien daher aus folgenden Gründen rechtswidrig:

1) Die Prüfung sei von einem Finanzamt durchgeführt worden, das örtlich nicht zuständig gewesen sei. Dies sei bereits mit Berufungsentscheidung vom 08.09.2010 festgestellt worden.

2) Der Prüfungsauftrag (immer noch mit einer falschen örtlichen Zuständigkeit) sei erst am 02.10.2009, also 3 Wochen nach der Schlussbesprechung ausgestellt und der Bf. danach postalisch zugestellt worden. Dieser sei nicht nur zu spät, sondern auch vom falschen Finanzamt ausgestellt worden. Dies sei eine *"grobe Verletzung"*, weshalb das Ergebnis der Prüfung schon allein aus diesem Umstand nicht anzuerkennen sei.

3) Seitens des damaligen Betriebsprüfers sei keine Betriebsbesichtigung durchgeführt worden, obwohl dies gemäß Richtlinien des BMF vorgesehen sei. Es seien der Bf. daher wichtige Rechte vorenthalten worden.

b) Betreffend die von der Außenprüfung getroffenen Feststellungen:

ad Tz. 1:

Im Zuge der Prüfung seien sämtliche Aufwände, die das Fahrzeug KIA Sportage 16V verursacht habe, neutralisiert worden. Dies sei jedoch gemäß § 7 KStG und nach Rz 1613 EStR 2000 nicht nachvollziehbar, da bei Zitat: *"betrieblicher Verwendung eines nicht im Betriebsvermögen befindlichen Kraftfahrzeuges die Aufwendungen grundsätzlich in tatsächlicher Höhe als Betriebsausgaben zu berücksichtigen seien"*. Gemäß Rz 1614 EStR 2000 seien Reparaturen ebenfalls als Betriebsausgaben zu berücksichtigen, selbst wenn das KFZ nicht im betrieblichen Vermögen des Steuerpflichtigen sei, aber betrieblich verwendet werde. Die Argumentation des Finanzamtes gingen daher ins Leere, die Judikatur sei hier eindeutig, die Betriebskosten für das KFZ KIA Sportage 16 V seien daher abzugsfähig.

Darüber hinaus werde angemerkt, dass der PKW VW Golf bereits am 13. Dezember 2004 am Autoplatz Y in [Bezirk] zum kommissionsweisen Verkauf abgestellt worden sei. Es



hätten daher 2004 für den PKW Kia Sportage lediglich die Anschaffungskosten als verdeckte Gewinnausschüttung und die Afa als gewinnerhöhend berücksichtigt werden dürfen.

Mit dem PKW Kia Sportage seien laut beiliegendem Kilometerbuch 2004 68 km und 2005 4.030 km betrieblich gefahren worden. Bei Ansatz des amtlichen Kilometergeldes von 0,36 € ergebe dies zumindest einen Aufwand von 246,24 € 2004 und von 1.450,80 € 2005, der zu berücksichtigen sei.

Weiters sei das Kilometergeld für das Leihauto vom 15.12.04 - 17.12.04 (357km) in der Höhe von 128,52 € und vom 13.4.05 - 27.4.05 (259 km) in der Höhe von EUR 93,24 € zu berücksichtigen.

Wie auch schon dem Betriebsprüfer mitgeteilt, sei der Betriebssitz gezwungenermaßen aus einer Notsituation von der Adresse [Adresse1], in die [Adresse2], verlegt worden. Die Unterlagen seien wegen der notwendigen zügigen Übersiedlung sehr unorganisiert kartonweise transportiert worden. Da die *"Kilometerbücher"* der Größe nach nicht weiter auffallend seien und in einen falschen Karton gerutscht seien, hätten sie während der Prüfung leider nicht gefunden werden können. Sie seien aber nach einer intensiven Suche zu einem späteren Zeitpunkt gefunden und dem Finanzamt vorgelegt worden. Die *"Kilometerbücher"* seien daher anzuerkennen. Es sei nicht nachvollziehbar, warum das Finanzamt in den Jahren 2004 bis 2005 bis zur Anschaffung des KFZ Citroen C8 keine PWK-Kosten zum Abzug zulasse, da laut den beiliegenden Kundenlisten im Jahr 2004 bei 19 verschiedenen Kunden und 2005 bei 22 verschiedenen Klienten ein Umsatz erzielt worden sei. Da Besprechungen beim Klienten vor Ort zur Unternehmensphilosophie zählen würden und bis zur Anschaffung des KFZ Citroen C8 über kein anderes Transportmittel habe verfügt werden können, könne dies nicht nachvollzogen werden. Nach herrschender Judikatur hätten die KFZ-Ausgaben seitens des Betriebsprüfers geschätzt werden müssen, was ja aufgrund der vorgelegten Kilometerbücher nicht notwendig gewesen wäre. In diesem Zusammenhang werde auch auf die Bestimmungen in Rz 1019 KStR verwiesen, in denen auf eine angemessene Entlohnung kraft Gesetzes für den Geschäftsführer hingewiesen werde, weshalb keine verdeckte Ausschüttung vorliegen könne.

Wenn im Jahr 2004 für die Anschaffung des Kia Sportage eine verdeckte Ausschüttung angesetzt werde, so stelle der Erlös aus dem Verkauf des KFZ 2005 eine verdeckte Einlage in der Höhe von 2.000,00 € dar. Diese verdeckte Einlage wäre mit anderen verdeckten Ausschüttungen in diesem Jahr gegenzurechnen.

Da die KEST vom Bf. getragen werde, (sie sei von der Bf. bereits beim GF eingefordert worden), dürfe diese nicht in deren Bemessungsgrundlage einfließen.

Es seien daher Aufwandskürzungen in nachfolgend angeführter Höhe vorzunehmen und verdeckte Ausschüttungen sowie die darauf entfallende KEST in folgender Höhe festzustellen:

Wirtschaftsjahr	Aufwandskürzung	verdeckte Ausschüttung	KEST
-----------------	-----------------	------------------------	------

2004	1.833,33 €	11.000,00 €	2.750,00 €
2005	7.166,67 €	-2.000,00 €	- 500,00 €
2007	94,28 €	94,28 €	23,57 €

ad Tz. 2:

Die von der BP für Strafen ausgeschiedenen Beträge seien nicht richtig ermittelt worden: Auf dem für 2004 dafür herangezogenen Konto 7323 seien auch PKW-Aufwendungen, wie Treibstoff und Garagenkosten, verbucht worden.

Es seien jedoch sowohl der PKW- Aufwand als auch jene Parkstrafen, die im Rahmen der Einkunftserzielung zu bezahlen gewesen seien (Parkstrafen rund um die jeweiligen Büros der Auftraggeber), als Betriebsaufwand anzuerkennen.

Tatsächlich seien daher folgende Beträge anzuerkennen bzw. abzuerkennen:

Wirtschaftsjahr	2004	2005	2006	2007
PKW-Aufwendungen (abzugsfähig)	595,62 €			
Parkstrafen (abzugsfähig)	604,09 €	388,40 €		
nicht abzugsfähige Strafen	189,00 €	85,00 €	409,50 €	258,00 €

Dazu sei festzuhalten, dass es sich bei dieser Tz zu einem Großteil um Rechenfehler des Prüfers handle.

ad Tz. 3:

Laut Prüfungsbericht seien der Aufwand für eine Couch und einen Kasten mit der Begründung nicht anerkannt worden, dass es sich dabei um „nicht für den Betrieb notwendige angeschaffte Wirtschaftsgüter“ handeln würde. Wie aus dem beiliegenden Plan (Anlage 3) ersichtlich, seien sämtliche internen Büroarbeiten vom Firmensitz in der [Adresse3], und zwar aus einem eigenen Bürozimmer, erledigt worden. In diesem Bürozimmer habe sich ein Schreibtisch, der besagte Kasten und die Couch befunden. Die Bf. habe im Rumpfwirtschaftsjahr 2004 einen Umsatz von 39.908,36 € mit 19 Klienten (Beratung, Buchhaltung, Lohnverrechnung, Jahresabschlüsse) erwirtschaftet. Da bei diesem Klientenstock entsprechend viele Ordner zu führen gewesen seien, sei die Anschaffung des Kastens zu deren Unterbringung zwingend notwendig gewesen. Da Klientenbesprechungen ebenfalls in diesem Büro stattgefunden hätten, seien die Kosten für die Couch ebenfalls anzuerkennen. Laut den Ausführungen des FA in den Bescheidbegründungen zu den Berufungsvorentscheidungen vom 16.06.2010 über die Jahre 2004 bis 2008 enthielten die Rechnungen den Vermerk Büro D. Dieser Vermerk sei deshalb gemacht worden, weil im Jahr 2004 eine Kooperation mit einem in D ansässigen Unternehmensberater geplant und schon vorverhandelt gewesen sei. Die

Bf. sollte hier ein eigenes Büro beziehen und habe dafür die Möbel angeschafft. Aufgrund eines Streites sei die Kooperation aufgelöst und die Möbel im Arbeitszimmer in der [Adresse3], verwendet worden. Laut herrschender Judikatur seien die Möbel daher anzuerkennen. Ob die Erlaubnis des damaligen Unterkunftgebers zur betrieblichen Nutzung der Wohnung vorgelegen habe, sei unerheblich, ausschlaggebend sei die tatsächliche betriebliche Nutzung des Arbeitszimmers. Ein Wohnungsplan, der sich mit dem von der Bf. vorgelegten Plan decke, könne auf Antrag des Finanzamtes mit Sicherheit vom Vermieter angefordert werden. Die bloße Behauptung, dass der Plan als „selbst angefertigt und nachträglich adaptiert“ wirke, sei daher zurückzuweisen.

Der geltend gemachte Aufwand sei daher anzuerkennen, weshalb weder eine Aufwandskürzung vorzunehmen noch eine verdeckte Ausschüttung festzustellen sei.

ad Tz. 4:

Da der GF die KESt trage, sei diese 2004 lediglich mit 25% von 1.083,43 € = 270,86 € zu berechnen.

In den Jahren 2005 bis 2007 seien Ausgaben nicht anerkannt worden, die sehr wohl betrieblich veranlasst gewesen seien. Konkret handle es sich um folgende Belege:

2005

- KA 244 - siehe Anlage 3: Es sei ein Betrag von 68,97 € inklusive USt anzuerkennen.
- KA 241 - siehe Anlage 4: Es handle sich hierbei um ein Präsent (Buch Architektur u. Billet) für Weihnachten an den Geschäftsführer der A GmbH. Es sei ein Betrag von 136,50 € inklusive USt anzuerkennen.
- KA 235 - siehe Anlage 5: Es handle sich hierbei um Präsente (Wein) für Weihnachten an die beiden anderen Geschäftsführer der A GmbH, sowie an den Leiter der technischen Abteilung. Es sei ein Betrag von 29,99 € inklusive USt anzuerkennen.
- KA 184 - siehe Anlage 6: Es sei hier die gesamte Belegschaft der Firma A GmbH aufgrund des Erfolges im 1. Jahr des Bestehens eingeladen worden. Es sei ein Betrag von 222,30 € inklusive USt anzuerkennen.
- KA 147 - siehe Anlage 7: Es handle sich hierbei um eine Einladung, die im Rahmen der Geschäftstätigkeit erfolgt sei (E). Bei diesem Termin sei die Geschäftsbeziehung mit der F HandelsgmbH nach anfänglichen Startschwierigkeiten gefestigt worden. Es sei ein Betrag von 102,80 € inklusive USt anzuerkennen.

2006:

- KA 32 - siehe Anlage 4: Es sei ein Betrag von 10,99 € inklusive USt anzuerkennen.
- KA 53, KA 126, KA 217 - siehe Anlage 5: Hier seien vom Betriebsprüfer die vorgenannten Belege doppelt hinzugerechnet worden! Es sei ein Betrag von 633,54 € inklusive USt anzuerkennen.
- KA 141 - siehe Anlage 6: Es handle sich hierbei um einen betrieblich angeschafften Laserdrucker. Es sei ein Betrag von 99,89 € inklusive USt anzuerkennen.

2007:

- KA 18 - siehe Anlage 3: Es sei ein Betrag von 103,50 € inklusive USt anzuerkennen, da es sich hierbei um ein Kliententreffen mit Herrn G handle.
- KA 228 - siehe Anlage 4: Es handle sich hierbei um das Autoradio, das in das firmeneigene KFZ (Citroen) eingebaut worden sei (und immer noch eingebaut sei), da der alte kaputt gewesen sei und entsorgt hätte werden müssen. Der Preis in Höhe von 199,00 € inklusive USt entspreche einem handelsüblichen Durchschnittsradio und sei daher anzuerkennen.

Weiters sei festzuhalten, daß sämtliche nicht anerkannte Ausgaben, die das Konto 7660 betrafen, nur zur Hälfte bei der Bemessung der Körperschaftssteuer hinzuzurechnen seien, da die andere Hälfte ohnehin schon bei der Körperschaftsteuererklärung im Wege der Mehr-Weniger-Rechnung hinzugerechnet worden sei (siehe Berechnung laut Anlage 5).

ad Tz. 5:

Laut Betriebsprüfungsbericht sei von den LKW-Kosten ein Privatanteil von 30% ausgeschieden worden. Aus dem beiliegenden Kilometerbuch, welches nach einer aufwändigen Suche im Archiv nun doch hätte wiedergefunden werden können, betrage der Privatanteil 2005 jedoch nur 358 km. Dem gegenüber stünden betriebliche Fahrten von 10.539 km, was einem Privatanteil von 3,3 % entspreche. Im Jahr 2005 sei der GF ausnahmslos nur für die Bf. tätig gewesen, um einen entsprechenden Umsatz zu erzielen; sein Privatleben sei dementsprechend eingeschränkt gewesen. Die Kilometerbücher seien - entsprechend den obigen Ausführungen - anzuerkennen, da sie alle notwendigen Merkmale (fortlaufend und übersichtlich geführt, das Datum der beruflichen Fahrten, Ort, Zeit und Kilometerstand) jeweils am Anfang und am Ende der Fahrt, Zweck jeder einzelnen betrieblichen Fahrt und die Anzahl der betrieblich gefahrenen Kilometer enthielten (vgl. VwGH 23.4.190, 86/1310181; 16.09.1979, 030/70). Ob das Kilometerbuch mehrere Schriftbilder aufweise, sei irrelevant. Aus Gründen der Effizienz und der Organisation sei die Angestellte der Bf. vom GF regelmäßig und unmittelbar mit den Informationen für das Kilometerbuch versorgt worden. Diese habe dann die Eintragungen in das Kilometerbuch vorgenommen. Dies sei schon deswegen zweckmäßig gewesen, weil die Angestellte auch den Terminplaner des GF geführt und koordiniert habe und daher über sämtliche Informationen verfügt habe. In diesem Zusammenhang werde auch auf Rz 1019 KStR verwiesen, in denen auf eine angemessene Entlohnung kraft Gesetzes für den Geschäftsführer hingewiesen werde und dies die Zurverfügungstellung eines KFZ beinhalte. Es könne daher schon deshalb keine verdeckte Ausschüttung vorliegen. Im Sinne einer Gesamtbereinigung sei der GF jedoch bereit, die Kapitalertragssteuer für den Privatanteil von 3,3 % zu tragen. Weiters werde die körperschaftssteuer- und umsatzsteuerrechtliche Herabsetzung des Privatanteils auf 3,3% beantragt.

2006 habe der GF lediglich eine Vergütung von 8.656,13 € für seine Tätigkeiten erhalten.  
2007 habe er keine Vergütung erhalten.

Die angemessene Entlohnung des GF werde durch die Zurverfügungstellung des KFZ in allen Jahren auf keinen Fall überschritten. Es könne daher schon deshalb keine verdeckte Ausschüttung vorliegen. Es hätte hier somit vielmehr ein Ansatz eines Sachbezuges laut Berechnung (vgl. Anlage 1) beim GF im Rahmen der Einkünfte gemäß § 22 Z 2 EStG stattfinden müssen.

ad Tz. 6:

Da die KEST vom GF getragen werden, sei diese nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, weshalb diese folgendermaßen zu berechnen sei:

Wirtschaftsjahr	verdeckte Ausschüttung	KEST
2005	5.880,00 €	1.470, 00 €
2006	12.000,00 €	3.000,00 €
2007	12.000,00 €	3.000,00 €

ad Tz. 8:

2004

Analog zu den Jahren 2005 bis 2007 werde für das Jahr 2004 ein anteiliger Büroaufwand (für [Adresse3]) wie folgt geltend gemacht:

Monatliche Miete (siehe Anlage 4) gesamt: 384,41 €

Monatlicher Energieaufwand (siehe Anlage 5) gesamt: 97,71 €

Gesamtaufwand Monat: 482,12 € : 71 m<sup>2</sup> x 11 m<sup>2</sup> Büro = 74,69 € je Monat

74,69 € x 5 Monate = 373,45 €

Ob die Erlaubnis des damaligen Unterkunftgebers zur betrieblichen Nutzung vorgelegen habe, sei unerheblich, ausschlaggebend sei die tatsächliche betriebliche Nutzung des Arbeitszimmers. Diesbezüglich werde auf die Ausführungen zu Tz. 3 verwiesen; das Arbeitszimmer habe den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit ausgemacht. Wenn kritisiert werde, dass keine Fotos vorhanden gewesen seien, sei diesbezüglich dazu auszuführen, dass es höchst unüblich sei, Fotos von alten Büros in seinen Archiven zu behalten. Dies könne daher nicht als Grund für eine Nichtanerkennung eines Arbeitszimmers sein, vor allem da die Notwendigkeit glaubhaft dargestellt werde.

Kapitalertragssteuer 2004 neu: 25 % von - 373,45 € = - 93,36 €

Körperschaftssteuer 2004 neu: 34 % von - 373,45 € = - 126,97 €

2005

Als Mietaufwand für das Arbeitszimmer ([Adresse3]) werde in folgender Höhe geltend gemacht:

Monatliche Miete (siehe Anlage 8) gesamt: 384,41 €

Monatlicher Energieaufwand (siehe Anlage 9) gesamt: 97,71 €

Gesamtaufwand pro Monat 482,12 € : 71 m<sup>2</sup> x 11 m<sup>2</sup> Büro = 74,69 € je Monat

74,69 € je Monat x 6 Monate = 448,14 €

Kapitalertragssteuer 2005 neu: 25% von - 448,14 € = - 112,04 €

Körperschaftssteuer 2005 neu: 25% von - 778,14 € = - 194,54 €

2006, 2007

Der anerkannte Büroaufwand sei als verdeckte Einlage zu klassifizieren und daher mit den verdeckten Ausschüttungen gegenzurechnen. Es sei absurd, die verdeckte Einlage als erfolgsneutral zu klassifizieren. Es gebe in einer doppelten Buchhaltung immer eine Mittelverwendung und eine Mittelherkunft. Der Aufwand sei die Mittelverwendung. Da dieses Geld ja irgendwo herkommen müsse, sei dies eine verdeckte Einlage, da dieser Büroaufwand ja aus privaten Mitteln beglichen worden sei (und nicht aus Mitteln der Bf.). Bei dieser Teilziffer seien somit folgende Beträge anzusetzen:

Kapitalertragssteuer 2006 neu: 25% von - 792,00 € = - 198,00 €

Körperschaftssteuer 2006 neu: 25% von - 792,00 € = - 198,00 €

Kapitalertragssteuer 2007 neu: 25% von - 792,00 € = - 198,00 €

Körperschaftssteuer 2007 neu: 25% von - 792,00 € = - 198,00 €

ad Tz. 9:

2007

Hierzu werde auf die Ausführungen zu Tz. 5 verwiesen. Unter dieser Tz. sei bereits der Privatanteil für das KFZ ermittelt worden, der quer über alle Ausgaben, die das KFZ betreffe, angewendet worden sei, und der mit 30 % ohnehin sehr großzügig bemessen sei. Ein Herausschälen von privaten KFZ-Aufwänden würde somit den Privatanteil ohnehin ad absurdum führen, da bei der Ermittlung des Privatanteils ja auch Aufwände gekürzt worden seien, die zu 100% betrieblich seien.

Zu den Tz. 10, 11 und 12:

2008

Es seien hier teilweise Ausgaben nicht anerkannt worden, die sehr wohl betrieblich veranlasst gewesen seien (siehe Anlage 1). Es handle sich konkret um folgende Belege:

- ER 4, 5, 6 und 28:

In diesem Zusammenhang werde auf die Bestimmungen in der Randziffer 917 ff KöStR 2001 (insbesondere die Randziffer 1019!) verwiesen, in denen auf eine angemessene Entlohnung kraft Gesetzes für den GF hingewiesen werde und dies die Zurverfügungstellung eines KFZ beinhalte. Der GF habe in diesem Jahr lediglich eine Vergütung von 5.000,00 € für seine Tätigkeiten erhalten - die angemessene Entlohnung des GF werde damit auf keinen Fall überschritten. Es könne daher schon deshalb keine

verdeckte Ausschüttung vorliegen. Verwiesen werde diesbezüglich auf das Erkenntnis des VwGH vom 28.03.2000, 99/14/0302. Es werde hier somit vielmehr ein Ansatz eines Sachbezuges beim GF im Rahmen der Einkünfte gemäß § 22 Z 2 EStG stattfinden (vgl. dazu die Randziffer 1069 der Einkommensteuerrichtlinien). Der errechnete Privatanteil werde quer über alle Ausgaben, die das KFZ betreffen, angewendet und sei mit 30% ohnehin sehr großzügig bemessen. Ein Herausschälen von privaten KFZ-Aufwänden würde somit den Privatanteil ad absurdum führen, da bei der Ermittlung des Privatanteils ja auch Aufwände gekürzt würden, die zu 100% betrieblich seien. Es seien somit 1.711,84 € inkl. USt anzuerkennen.

- KA 52 - siehe Anlage 2: Es handelt sich hierbei um einen Farbdrucker mit Scanfunktion, der betrieblich verwendet worden sei. Weiters sei hier ein Stromadapter (HAM. 46554 Uni-NB Netzt.) für den betrieblich verwendeten Laptop gekauft worden, da der alte Adapter kaputt gewesen sei.
- KA 153: Hier sei die Geschäftsführerin der XY GmbH zum Essen eingeladen worden. Mit der XY GmbH habe 2008 eine Geschäftsbeziehung bestanden, in welcher 2008 immerhin 24.217,20 € brutto in Rechnung gestellt worden sei. Es sei daher in Betrag von 85,60 € inkl. USt anzuerkennen.
- KA 192: Hier seien für das Büro in der [Adresse2], ein Zusatztisch zum Schreibtisch, auf dem sich sämtliche Druck- und Kopiergeräte befänden, und ein Schreibtischsessel angeschafft worden. Es seien somit 169,65 € inkl. USt anzuerkennen.
- KA 217: Hier seien für das Büro in der [Adresse2], Reinigungsmaterial und sonstiger Instandhaltungsbedarf sowie 2 Holzplatten für Zwischenregale angeschafft worden. Es seien somit 228,06 € inkl. USt anzuerkennen.
- KA 241: Hier sei eine externe Festplatte (320 GB HDD) angeschafft worden, die als Sicherungsdatenträger diene, und auf der einmal monatlich sämtliche Buchhaltungsdateien gesichert würden. Es seien somit 79,90 € inkl. USt anzuerkennen.
- KA 264: Hier sei eine Digitalkamera für betriebliche Zwecke angeschafft worden. Es seien damit zB auch die Fotos gemacht worden, die anlässlich der Betriebsprüfung an den Prüfer versendet worden seien. Es seien somit 199,00 € inkl. USt anzuerkennen.
- KA 287: Hierbei handle es sich um 2 Weinflaschen als Weihnachtsgeschenk für Klienten (XY GmbH), was in der Branche der Bf. nicht unüblich sei. Es seien somit 45,70 € inkl. USt anzuerkennen.
- ER 67 und 68: Der Stromaufwand sei analog zu den restlichen Rechnungen von Wien Energie ebenfalls zu 50% anzuerkennen, da das Büro in der [Adresse2], erst mit September bezogen worden sei und die beiden Rechnungen noch die Jahresabrechnung bis inkl. August 2008 betroffen habe. Es seien somit 585,43 € inkl. USt anzuerkennen.

Kapitalertragssteuer 2008 neu: 25% von 14.134,57 € = 3.533,64 €

Korrektur Vorsteuer 2008 neu: - 2.290,25 €

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

Gemäß § 323 Abs. 38 erster und zweiter Satz BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

1.) Betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO:

a) hinsichtlich Haftung für Kapitalertragsteuer 2004 bis 2008:

Gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO ist die Bescheidbeschwerde mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262 BAO) oder mit Beschluss (§ 278 BAO) zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist.

Mit Beschwerde anfechtbar sind nur Bescheide. Eine Bescheidbeschwerde ist daher unzulässig, wenn gar keine Bescheide erlassen wurden.

Da von der belangten Behörde keine Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Kapitalertragsteuer 2004 bis 2008 erlassen wurden, sondern es sich bei den von der Bf. angefochtenen Kapitalertragsteuerbescheiden um Erstbescheide handelt, waren die Beschwerden gegen die gar nicht ergangenen Wiederaufnahmebescheide als unzulässig zurückzuweisen.

b) hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 2004 bis 2007:

Im Rahmen der vom FA durchgeführten Außenprüfung wurden die oben wiedergegebenen Feststellungen getroffen, die dem genannten Finanzamt anlässlich der Veranlagung zu Umsatz- und Körperschaftsteuer 2004 bis 2007 nicht bekannt waren und - wie nachfolgend dargestellt - zu im Spruch anders lautenden Bescheiden geführt hätten.

Dies wird von der Bf. auch nicht bestritten. Sie wendet lediglich ein, dass die Feststellungen von einem zu diesem Zeitpunkt nicht mehr zuständigen Finanzamt getroffen worden seien, da die Zuständigkeit bereits auf die belangte Behörde übergegangen sei. Darüber hinaus macht sie als Verfahrensfehler geltend, dass ihrem Vertreter der Prüfungsbeschluss erst nach der Schlussbesprechung übergeben worden sei und keine Besichtigung des Unternehmens stattgefunden habe.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser



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

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände; also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (vgl. *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 303 Tz 21 und die dort wiedergegebene Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (vgl. *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 303 Tz 24 und die dort wiedergegebene Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Nach herrschender Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nimmt der Tatbestand der Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO nicht auf das Vorliegen bzw. den Umfang eines Prüfungsauftrages Bezug. Da dem Verfahren zur Abgabenerhebung nach den Bestimmungen der BAO ein Beweisverwertungsverbot grundsätzlich fremd ist, zeigen die von der Bf. angeführten Rechtswidrigkeiten der Außenprüfung schon deshalb keine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide auf (vgl. VwGH 17.11.2010, 2007/13/0078).

Dass aber der im Rahmen der Außenprüfung festgestellte Sachverhalt in den abgeschlossenen Veranlagungsverfahren nicht bekannt war, sondern erst im Zuge der Außenprüfung bekannt wurde und zu anderslautenden Bescheiden geführt hätte, wird von der Bf. gar nicht bestritten. Dementsprechend war die Verfügung der Wiederaufnahme zulässig, sie liegt jedoch im Ermessen der belangten Behörde.

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 1 BAO ist zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens erfüllt ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden. Wenn die Rechtsfrage dahingehend geklärt ist, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich vorliegt, hat die Behörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob die Wiederaufnahme zu verfügen ist. Dabei sind der Sinn des Gesetzes und § 20 BAO als Ermessensrichtlinien zu berücksichtigen (vgl. VwGH 24.04.2014, 2010/15/0159, und die dort wiedergegebene Literatur und Judikatur).

Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Begriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen (vgl. wiederum VwGH 24.04.2014, 2010/15/0159 und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Eine derartige Interessensabwägung verbietet bei Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen in der Regel den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit. Die Geringfügigkeit ist dabei an Hand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmegründe zu beurteilen. Nur im Falle der Geringfügigkeit neu hervorgekommener Tatsachen hat die Behörde Verhältnismäßigkeitsüberlegungen - insbesondere auch in Bezug auf das Ergebnis der neuen Sachentscheidung - in ihre Ermessensentscheidung einzubeziehen (vgl. nochmals VwGH 24.04.2014, 2010/15/0159 die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Wiederaufnahmegründe liegen im Beschwerdefall hinsichtlich sämtlicher Abgaben unbestritten vor, wobei auch alle Änderungen der Sachbescheide ausschließliche auf diese zurückgehen. Betreffend Umsatzsteuer 2004 erweist sich diese jedoch als relativ geringfügig, zumal sich 2004 bei einem Umsatz von 39.807,56 € und anerkannten Vorsteuern von 4.638,74 € eine Vorsteuerdifferenz gegenüber dem ursprünglichen Bescheid von 23,65 € ergibt. Es stellt sich daher die Frage, ob auch eine derartig geringfügige Änderung zur Verfügung der Wiederaufnahme berechtigt.

Bei Ausübung des Ermessens sind alle im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme in Betracht kommenden Umstände zu berücksichtigen. Hierzu ist festzuhalten, dass die Bf. in den Jahren 2004 bis 2008 Repräsentationsaufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 iVm § 12 Abs. 1 Z 3 KStG 1988 sowie Privataufwendungen ihres GF als Betriebsausgaben verbucht und die auf solche Aufwendungen entfallende Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend gemacht hat. Diese - im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung neu hervorgekommenen - Tatsachen führten zu einer Verkürzung der Umsatz- und Körperschaftsteuer der genannten Jahre. Die steuerlichen Auswirkungen (Beseitigung der Verkürzung) haben allein in Bezug auf die Körperschaftsteuer 2004 1.254,17 € betragen, was, wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat, weder absolut noch relativ geringfügig ist. Der Verwaltungsgerichtshof hat auch wiederholt ausgesprochen, dass bei mehreren Verfahren die steuerlichen Auswirkungen nicht je Verfahren, sondern insgesamt zu berücksichtigen sind, was im Streitfall schon allein deswegen geboten ist, weil es sich bei den in Bezug auf Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer neu hervorgekommenen Tatsachen um im Wesentlichen gleich gelagerte Fakten handelt.

Die Auswirkungen der dargestellten Wiederaufnahmegründe sind daher weder hinsichtlich Umsatzsteuer 2005 bis 2007 noch hinsichtlich Körperschaftsteuer 2004 bis 2007 geringfügig. Dazu kommt auch noch der Umstand, dass die Wiederaufnahmegründe die Verlagerung von Kosten der privaten Lebensführung des Gesellschafters in den Bereich der Betriebsausgaben und Vorsteuern einer Körperschaft betreffen.

Daraus folgt, dass die Wiederaufnahme der genannten Verfahren keinesfalls im Widerspruch zum Gebot der Zweckmäßigkeit steht. Die Verfügung der Wiederaufnahme erweist sich auch nicht als unbillig, da nicht erkannt werden kann, welche berechtigten Interessen der Bf. und ihrem GF an der Beibehaltung der ursprünglichen Bescheide

zugebilligt werden könnten; es würde sich vielmehr daraus eine Ungleichbehandlung aller Abgabepflichtigen und eine Verletzung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ergeben.

Daher ist im gegenständlichen bei der Ermessensübung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (vgl. *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 303 Tz 66 ff und die dort wiedergegebene Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

2.) Betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer sowie Haftung für Kapitalertragsteuer für 2004 bis 2008:

a) PKW- Kosten (Tz 1 und 5 des Berichtes über die Außenprüfung):

Es wird davon ausgegangen, dass zwischen der Bf. und ihrem GF vereinbart war, dass dem GF ein Kraftfahrzeug zur Verfügung gestellt werden sollte, und die Bf. auch die Kosten der privaten Verwendung dieses Kraftfahrzeuges (als Teil der Entlohnung des GF) übernehmen sollte.

Dies ergibt sich einerseits aus den Ausführungen der Bf. in ihren nunmehr als Beschwerden zu behandelnden Berufungen und dem Umstand, dass sämtliche PKW-Kosten von der Bf. tatsächlich getragen wurden. Im Hinblick darauf, dass es durchaus üblich ist, dem Geschäftsführer ein Kraftfahrzeug auch für seine privaten Agenden als Teil seines Geschäftsführerbezuges zur Verfügung zu stellen, kann daher davon ausgegangen werden, dass eine derartige Übereinkunft zwischen dem GF und der Bf. bestanden hat, auch wenn diese nicht schriftlich festgehalten wurde, zumal es einerseits überhaupt keinen die Geschäftsführung betreffenden schriftlichen Vertrag gibt und die ausbezahlten Geschäftsführerbezüge nicht sehr hoch waren, bzw. teilweise gar keine Geschäftsführerbezüge ausbezahlt wurden.

Im Hinblick darauf, dass die Lebensgefährtin des GF weiterhin Zulassungsbesitzerin des PKW der Marke Kia auch nach dessen angeblichem Verkauf an die Bf. blieb und der Verkaufspreis in keiner Relation zum Wert des PKW stand, wird davon ausgegangen, dass es sich bei diesem Geschäft um ein reines Scheingeschäft zwecks Gewinnminimierung der Bf. gehandelt hat, da ein derartiger Vertrag mit einem Fremden niemals geschlossen worden wäre. Der an die Lebensgefährtin des GF bezahlte Preis in Höhe von 11.000,00 € stellt daher eine nicht fremdübliche Zuwendung dar, die ausschließlich aufgrund des Naheverhältnisses zum GF der Bf. gewährt wurde. Der anlässlich des Verkaufes der Bf. gutgeschriebene Betrag von 2.000,00 € ist 2005 als Einlage mit den verdeckten Ausschüttungen gegenzurechnen.

2006 leistete die Kaskoversicherung für einen am PKW entstandenen Schaden Schadenersatz in Höhe von 962,41 € zuzüglich 192,48 € Umsatzsteuer. Die Bf. kam zwar für die mit dem Schaden verbundenen Reparaturkosten auf, der Schadenersatz verblieb jedoch beim GF.

Darüber hinaus wurden 2006 von der Bf. weitere Reparaturkosten in Höhe von 2.250,00 € zuzüglich 450,00 € getragen, die in keinem Zusammenhang mit dem betrieblich genutzten PKW stehen.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den unbestritten gebliebenen Feststellungen der Außenprüfung, sowie hinsichtlich der Privatnutzung der PKW aus obiger Beweiswürdigung.

Rechtliche Würdigung:

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

Gemäß § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sind Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 gehören, Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2 EStG 1988) die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Inländische Kapitalerträge liegen gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit a EStG 1988 u.a. vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder Zweigstelle im Inland eines Kreditinstituts ist und es sich um Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung handelt.

Sonstige Bezüge sind andere geldwerte Bezüge, die sich aus der Gesellschafterstellung ergeben, wozu vor allem die verdeckte Ausschüttung zählt (vgl. Jakom/*Marschner* EStG 2017, § 27 Rz. 23).

Nach herrschender Literatur und Judikatur sind verdeckte Ausschüttungen alle Vorteile, die einem Anteilseigner oder einer einem Anteilseigner nahestehenden Person außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gewährt werden, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind und bei der Körperschaft eine Vermögensminderung bewirken oder Vermögensmehrung verhindern (vgl. *Ressler/Stürzlinger* in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG<sup>2</sup>, § 8 Rz 100 und die dort angeführte Literatur und Judikatur).

Entscheidend für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung ist die sozietäre Veranlassung der Vermögensminderung oder verhinderten Vermögensmehrung. Nach der Judikatur des VwGH ist zu prüfen, ob eine Zuwendung nach ihrem „inneren Gehalt“ ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschafter und Gesellschaft oder im Gesellschaftsverhältnis hat.

Der VwGH stellt für die Beurteilung der sozietären Veranlassung in vielen Fällen darauf ab, ob Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen

üblichen Bedingungen erfolgen. Demnach scheidet eine verdeckte Ausschüttung aus, wenn ein Geschäft mit fremden Personen unter denselben wirtschaftlichen Voraussetzungen und in der gleichen Rechtsform abgeschlossen worden wäre. Die Frage, ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zustande gekommen und abgewickelt worden wäre, ist eine Tatfrage und daher auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu lösen.

Der VwGH betont jedoch, dass diese Kriterien nur im Rahmen der Beweiswürdigung Bedeutung haben und daher dann zum Tragen kommen, wenn berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen. Das Fehlen einer schriftlichen Vereinbarung allein bewirkt daher keine verdeckte Ausschüttung. Die besonderen Umstände des Einzelfalles müssen nach Auffassung des VwGH bei der Beweiswürdigung berücksichtigt werden (vgl. *Ressler/Stürzlinger* in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG<sup>2</sup>, § 8 Rz 117 ff. und die dort angeführte Literatur und Judikatur)

Neben den objektiven Tatbestandsvoraussetzungen setzt das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung nach der Rechtsprechung des VwGH auch eine subjektive auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft voraus. Da die Körperschaft selbst nicht handlungs- und entscheidungsfähig ist, sind für die Beurteilung der Zurechenbarkeit eines Verhaltens die Handlungen der gesetzlichen Vertreter (zB Vorstand, Geschäftsführer) entscheidend. Als Handlungen sind dabei sowohl Rechtshandlungen (zB Willenserklärungen oder Vertragsabschlüsse) als auch tatsächliche Handlungen (ungerechtfertigte „Entnahmen“ des Gesellschafters oder Unterschlagung) von Bedeutung (vgl. *Ressler/Stürzlinger* in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG<sup>2</sup>, § 8 Rz 128 ff. und die dort angeführte Literatur und Judikatur).

Den obigen Sachverhaltsfeststellungen folgend stellt somit zwar der zu unüblichen, einem Fremdvergleich nicht stand haltenden Bedingungen erfolgte Ankauf des PKW der Lebensgefährtin des GF eine verdeckte Ausschüttung dar. Die Übernahme der Kosten dieses Fahrzeuges sowie sämtlicher Kosten des von der Bf. tatsächlich angekauften Kraftfahrzeuges entsprechen jedoch der - nicht schriftlich niedergelegten - Vereinbarung des GF mit der Bf. und stellen einen Teil des Geschäftsführerbezuges dar. Insofern liegen daher - entsprechend obiger Ausführungen - keine verdeckten Ausschüttungen vor.

2004 liegt daher eine verdeckte Ausschüttung in Höhe von 11,000,00 € an den GF vor, die aber im Hinblick darauf, dass der Ankaufswert aktiviert wurde, und davon nur 1.833,33 € an Absetzung für Abnutzung gewinnmindernd verbucht wurde, 2004 nur in dieser Höhe bei der Gewinnermittlung zu erfassen ist. Da 2005 eine Abschreibung bis zum angeblichen Verkaufspreis von 2.000,00 € in Höhe von insgesamt 7,166,67 € vorgenommen wurde, war im Rahmen der Gewinnermittlung eine verdeckte Ausschüttung in dieser Höhe zu berücksichtigen.

Der 2006 von der Kaskoversicherung geleistete Schadenersatz wurde der Bf. vom GF vorenthalten. Insoweit liegt daher ebenfalls eine verdeckte Ausschüttung in Höhe von

1.154,89 € vor, wobei im Rahmen der Gewinnermittlung die Umsatzsteuer in Höhe von 192,48 € zu passivieren und insoweit auch eine Vorsteuerberichtigung durchzuführen ist.

Darüber hinaus wurden 2006 von der Bf. die Kosten von Reparaturen in Höhe von 2.250,00 € zuzüglich 450,00 € Umsatzsteuer übernommen, die in keinem betrieblichen Zusammenhang stehen (vgl. die diesbezüglichen, Feststellungen der Außenprüfung, die von der Bf. nicht bestritten wurden). Es ist daher eine verdeckte Ausschüttung in Höhe von 2.700,00 € anzusetzen und eine Vorsteuerkorrektur von 450,00 € vorzunehmen.

2006 ist daher insgesamt eine Vorsteuerkorrektur von 642,48 € vorzunehmen, weshalb die im Rahmen der Außenprüfung vorgenommene Vorsteuerkorrektur in Höhe von 1.042,88 € um 400,40 € herabzusetzen ist.

2007 sind die im Rahmen der Betriebsprüfung als Privatanteil ausgeschiedenen Kosten des PKWs in Höhe von 3.222,12 € im Rahmen der Gewinnermittlung als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Gleichzeitig ist die in diesem Zusammenhang vorgenommene Vorsteuerkorrektur in Höhe von 368,99 € wieder rückgängig zu machen.

Da die Bf. die Kapitalertragsteuer vom GF rückgefordert hat, stellt diese keine weitere verdeckte Ausschüttung dar.

#### b) polizeiliche Strafen (Tz 2 des Berichtes über die Außenprüfung):

Bei den vom Prüfer als Strafen bezeichneten Aufwendungen auf dem Konto 7322 (die in den angefochtenen Bescheiden zu 90% ausgeschieden wurden) handelt es sich in den einzelnen Jahren sowohl um Betriebskosten der jeweiligen Fahrzeuge sowie um Polizeistrafen, die einerseits wegen Übertretungen der Straßenverkehrsordnung und andererseits wegen Nichtentrichtung der Parkometergebühren verhängt wurden:

Wirtschaftsjahr	2004	2005	2006	2007
gesamt lt. Konto 7322 bzw. AP	1.388,71	526,00 €	6.197,00€	4.954,68 €
PKW-Aufwendungen (abzugsfähig)	595,62 €		3.967,50 €	4.535,68 €
Parkstrafen	604,09 €	441,00 €	1.820,00 €	161,00 €
übrige Strafen	189,00 €	85,00 €	409,50 €	258,00 €

#### Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und

sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen,<sup>b</sup>Bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Schon für die Rechtslage vor dem Abgabenänderungsgesetz 2011, BGBl. I Nr. 76/2011, hat der Verwaltungsgerichtshof Geldstrafen als nicht abziehbare Aufwendungen der Lebensführung beurteilt. Bei Geldstrafen, deren Verhängung durch das eigene Verhalten des Steuerpflichtigen ausgelöst wird, ist davon auszugehen, dass die Zuwiderhandlungen, die zur Bestrafung führen, nicht in den Rahmen einer normalen Betriebsführung fallen und demnach nicht im Betrieb als solchem, sondern im schuldhaften Verhalten des Steuerpflichtigen ihre auslösende Ursache haben. Derartige dem Betriebsinhaber auferlegte Strafen sind in der Regel nicht abzugsfähig, weil es mit dem Strafzweck unvereinbar wäre, im Wege der steuerlichen Entlastung den Pönalcharakter der Strafe zumindest teilweise unwirksam zu machen (vgl. bspw. VwGH 25.4.2001, 99/13/0221).

Ausnahmen hat der Verwaltungsgerichtshof bei Vorliegen eines engen Zusammenhanges mit der Einkunftserzielung anerkannt, wenn die Geldstrafen vom Nachweis eines Verschuldens unabhängig sind oder auf ein nur geringes Verschulden zurückzuführen sind (vgl. bspw. VwGH 24.11.2011, 2008/15/0235; VwGH 29.03.2012, 2009/15/0035).

Werden daher Geldstrafen als Betriebsausgaben geltend gemacht, ist zu prüfen, welche strafbare Handlung oder Unterlassung begangen wurde, wer sie begangen hat und in welchem Zusammenhang sie mit dem Betrieb steht.

Strafen, die durch eigenes Verschulden des Betriebsinhabers ausgelöst worden sind, fallen in der Regel nicht in den Rahmen einer ordnungsgemäßen Betriebsführung und sind daher nicht abzugsfähig, denn es geht nicht an, eine Strafe durch steuerliche Berücksichtigung als Abzugspost zumindest teilweise um ihre Wirkung zu bringen.

Eine weniger strenge Beurteilung hat der VwGH Geldstrafen zuteilwerden lassen, die wegen sogenannter Ungehorsamkeitsdelikte (§ 5 Abs 1 VStG 1991, BGBl 52/1991) verhängt werden, wie die Nichteinhaltung polizeilicher Ordnungsvorschriften (vgl. *Althuber* in Hofstätter/Reichel (Hrsg), Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar § 20 Tz. 6 in die dort zitierte Judikatur).

Die Bf. geht davon aus, dass sämtliche Parkstrafen beruflich veranlasst waren, weil diese über ihren GF anlässlich von Kundenbesuchen verhängt wurden. Es wird dabei aber nicht ausgeführt, weshalb es dem GF nicht möglich gewesen sein sollte, einen Parkschein auszufüllen, bzw. sich nach anderen Abstellmöglichkeiten außerhalb einer Kurzparkzone (bspw. Garage) umzusehen oder - falls eine gesetzeskonforme Abstellmöglichkeit nicht vorhanden war - seine Kundenbesuche mittels öffentlichen Verkehrsmitteln zu absolvieren. Dabei ist insbesondere angesichts des Umstandes, dass der GF über längere Zeiträume immer für bestimmte Kunden an deren Adresse tätig wurde und in diesen Zeiträumen wiederholt gestraft wurde, davon auszugehen, dass der GF bewusst diese Strafen in Kauf nahm. Damit kann aber weder von einem Versehen bzw. nur von geringem Verschulden, noch davon ausgegangen werden, dass es dem GF nicht möglich gewesen wäre, ohne wiederholten Verstoß gegen das Parkometergesetz seiner beruflichen Tätigkeit

nachzugehen, zumal nicht aufgezeigt wurde, warum die Anreise des GF ausschließlich mit einem Kraftfahrzeug möglich gewesen sein sollte, und warum es dem GF nicht möglich gewesen sein sollte, sein Fahrzeug ohne Verstoß gegen das Parkometergesetz abzustellen. Es muss vielmehr angenommen werden, dass der GF sein Verhalten vorsätzlich setzte, was die Bf. ja indirekt auch in ihren diesbezüglichen Ausführungen - mit dem Verweis, dass die Bf. für diesen Bezirk über kein "Parkpickerl" verfügt habe - zugibt.

Im Hinblick darauf, dass das Fehlverhalten des GF nicht bloß als geringfügig bezeichnet werden kann, stellen auch jene Strafen, die wegen Verstoß gegen das Parkometergesetz verhängt wurden, Kosten der Lebensführung des GF dar. Die Zahlung dieser Strafen für den GF bildet damit eine fremdunübliche Zuwendung an ihn und stellt - im Sinne der Ausführungen zu Punkt 2.a) - eine verdeckte Ausschüttung in folgender Höhe dar:

Wirtschaftsjahr	2004	2005	2006	2007
Parkstrafen	604,09 €	441,00 €	1.820,00 €	161,00 €
übrige Strafen	189,00 €	85,00 €	409,50 €	258,00 €
verdeckte Ausschüttung	793,09 €	526,00 €	2.229,50 €	419,00 €

c) Möbel (Tz 3 des Berichtes über die Außenprüfung):

Es wird davon ausgegangen, dass sowohl der Schrank als auch die Sitzbank für das Büro der Bf. angeschafft wurden.

Im Hinblick darauf, dass von der belangten Behörde eine Privatnutzung dieser Einrichtungsgegenstände nicht festgestellt werden konnte, und die die diesbezüglichen Ausführungen der Bf. zur Nutzung der beiden Möbelstücke durchaus nachvollziehbar sind, wird davon ausgegangen, dass diese tatsächlich zur Nutzung im Büro der Bf. angeschafft wurden.

Mangels privater Nutzung dieser Einrichtungsgegenstände durch den GF bzw. ihm nahestehender Personen liegt insoweit keine verdeckte Ausschüttung vor.

d) Nichtabzugsfähige Aufwendungen (Tz 4 und Tz 10 des Berichtes über die Außenprüfung):

Nach den unter diesen Textziffern getroffenen Feststellungen befinden sich unter den von der Bf. geltend gemachten Aufwendungen nichtabzugsfähige Aufwendungen in folgender Höhe:

Wirtschaftsjahr	nichtabzugsfähige Aufwendungen	darauf entfallende USt
2004	1.059,78 €	23,65 €
2005	2.316,79 €	284,34 €



2006	5.733,91 €	876,48 €
2007	6.902,83 €	525,73 €
2008	13.565,29 €	2.626,60 €

Von der Bf. wird eingewandt, dass sich darunter nachfolgend angeführte Ausgaben befinden, die sehr wohl abzugsfähig seien:

Wirtschaftsjahr	Aufwendungen für	netto	USt
2005	Rohlinge, Kabel, etc. für Büro	57,48 €	11,50 €
	Präsente und Einladungen an Kunden	425,94 €	66,65 €
2006	DVD	9,16 €	1,83 €
	doppelt gerechnete Beträge	541,50 €	94,43 €
	Laserdrucker	83,24 €	16,65 €
2007	Essen mit Kunden	86,97 €	16,53 €
	Autoradio	165,83 €	33,17 €
	bereits ausgeschiedene Ausgaben	329,45 €	59,56 €
2008	Farbdrucker mit Scanfunktion	119,98 €	24,00 €
	Essen mit Kunden	96,95 €	11,65 €
	Zusatz Tisch und Schreibtischsessel	141,38 €	28,27 €
	Reinigungsmaterial, Holzplatten	190,05 €	38,01 €
	externe Festplatte	66,58 €	13,32 €
	Digitalkamera	165,83 €	33,17 €
	Weinflaschen (Geschenke an Kunden)	38,08 €	7,61 €

#### Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 3 KStG 1988 sind Repräsentationsaufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 nicht abziehbar. Die Regelung des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 ist somit auch für Körperschaften maßgebend.

Nach § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 idF des Strukturanpassungsgesetzes, BGBl. Nr. 297/1995, dürfen Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von

Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden.

Die in § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 vorgesehene Ausnahme von dem grundsätzlichen Abzugsverbot von Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben ist von dem der Partei obliegenden Nachweis zweier Voraussetzungen - Werbezweck und erhebliches Überwiegen der betrieblichen oder beruflichen Veranlassung - abhängig. Eine bloße Glaubhaftmachung dieser Voraussetzungen gemäß § 138 Abs. 1 BAO reicht daher für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen (Ausgaben) nicht aus (vgl. VwGH 26.11.2015, 2012/15/0041, und die dort wiedergegebene Literatur und Judikatur).

Die Bf. führt zwar hinsichtlich der Präsente und Einladungen aus, für welche Geschäftspartner diese gedacht waren, sie bleibt jedoch jeglichen Nachweis dafür schuldig, welcher Werbezweck damit verfolgt werden sollte, zumal die Präsente und Einladungen ausschließlich an bereits bestehende Kunden gingen, die ja bereits die von der Bf. angebotenen Leistungen in Anspruch nahmen.

Da weder ein Werbezweck noch ein erhebliches Überwiegen der betrieblichen oder beruflichen Veranlassung nachgewiesen werden konnte, waren die diesbezüglichen Aufwendungen als nicht abzugsfähig zu beurteilen.

Im Hinblick darauf, dass es sich um Präsente für und Einladungen von Kunden der Bf. handelte, war aber nicht davon auszugehen, dass die damit verbundenen Ausgaben dem GF persönlich zugute gekommen wären. Es liegen daher insoweit keine nicht fremdüblichen Vergütungen an den GF, und damit auch keine verdeckten Ausschüttungen vor.

Soweit von der Bf. Bürobedarf angeschafft wurde, stellen die damit verbundenen Aufwendungen Betriebsausgaben dar und sind als solche in Abzug zu bringen. Auch der Umstand, dass in den einzelnen Jahren immer wieder neue Drucker angeschafft wurden, ändert nichts daran, dass es sich bei den diesbezüglichen Aufwendungen um Betriebsausgaben handelt. Einerseits gibt es keine Anhaltspunkte dafür, dass diese nicht im Büro der Bf. genutzt worden wären, und andererseits erscheint es im Hinblick auf die für derartige Geräte relativ niedrigen Anschaffungskosten durchaus möglich, dass deren Nutzungsdauer damit eingeschränkt ist.

Hinsichtlich des für den im Betriebsvermögen der Bf. befindlichen PKW angeschaffte Autoradio ist anzumerken, dass der Ersatz eines nicht mehr funktionierenden Autoradios ebenso wie die Anschaffungskosten des PKW (inklusive eingebautem Autoradio) Betriebsausgaben darstellen. Der Umstand, dass der PKW vom GF und seiner Lebensgefährtin (die jedoch auch Angestellte der Bf. war) benutzt wurde, ändert nichts am Betriebsausgabencharakter dieser Anschaffung, zumal - wie bereits oben dargestellt - eine Vereinbarung zwischen der Bf. und dem GF bestand, dass ihm ein funktionierender PKW sowohl dienstlich als auch privat zur Verfügung gestellt wird. Dass dazu auch ein funktionierendes Autoradio gehört, ist selbstverständlich.

Die damit verbundenen Aufwendungen stellen daher Betriebsausgaben der Bf. dar und sind - soweit eine private Nutzung des PKWs durch den GF vorliegt - dem Geschäftsführerbezug hinzuzurechnen.

Was die von der Bf. angeschaffte Digitalkamera anbelangt, so konnte die Bf. keinerlei Nachweis für deren nahezu ausschließliche betriebliche Nutzung und schon gar nicht für deren Notwendigkeit erbringen. Der Umstand, dass auch die dem Prüfer übermittelten Bilder vom Büro der Bf. damit gemacht wurden, begründet keine betriebliche Nutzung. Dementsprechend ist davon auszugehen, dass die Anschaffung der Kamera in erster Linie der privaten Nutzung durch den GF und seine Lebensgefährtin diene. Damit stellen die damit verbundenen Aufwendungen - im Hinblick auf die oben unter Punkt a) dargestellten Kriterien - eine verdeckte Ausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG dar.

Von den von der Bf. angeführten Aufwendungen sind daher folgende als Betriebsausgaben (mit Vorsteuerabzug) anzuerkennen:

Wirtschaftsjahr	Aufwendungen für	netto	USt
2005	Rohlinge, Kabel, etc. für Büro	57,48 €	11,50 €
2006	DVD	9,16 €	1,83 €
	doppelt gerechnete Beträge	541,50 €	92,04 €
	Laserdrucker	83,24 €	16,65 €
2007	Autoradio	165,83 €	33,17 €
	bereits ausgeschiedene Ausgaben	329,45 €	67,83 €
2008	Farbdrucker mit Scanfunktion	119,98 €	24,00 €
	Zusatz Tisch und Schreibtischstuhl	141,38 €	28,27 €
	Reinigungsmaterial, Holzplatten	190,05 €	38,01 €
	externe Festplatte	66,58 €	13,32 €

Diesbezüglich ist anzumerken, dass in den angefochtenen Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheiden bereits folgende Ausgaben und Vorsteuern berücksichtigt wurden:

Wirtschaftsjahr	Aufwendungen für	netto	Vorsteuer
2006	DVD	9,16 €	1,83 €
	doppelt gerechnete Beträge	541,50 €	92,04 €

2007	bereits ausgeschiedene Ausgaben	329,45 €	67,83 €
------	---------------------------------	----------	---------

Im Umsatzsteuerbescheide 2008 wurden bereits Vorsteuerbeträge für folgende Aufwendungen berücksichtigt:

Wirtschaftsjahr	Aufwendungen für	netto	USt
2008	Zusatz Tisch und Schreibtischsessel	141,38 €	28,27 €
	Reinigungsmaterial, Holzplatten	190,05 €	60,49 €
	externe Festplatte	66,58 €	13,31 €
	ergibt		102,07 €

Da von den zu berücksichtigenden Vorsteuern in Höhe von 103,60 € im Umsatzsteuerbescheid 2008 bereits Vorsteuern von 102,07 € berücksichtigt wurden, sind diese nur mehr um einen Betrag von 1,53 € zu erhöhen.

Als verdeckte Ausschüttung verbleiben von den oben dargestellten Aufwendungen im Jahr 2008 die Kosten der Digitalkamera in Höhe von 199,00 € (brutto).

Die im Rahmen der Außenprüfung unter diesem Punkt angeführten verdeckten Ausschüttungen sind daher folgendermaßen zu korrigieren (Beträge in €):

Wirtschaftsjahr	2004	2005	2006	2007	2008
nichtabzugsfähige Aufwendungen lt. AP	1.059,78	2.316,79	5.733,91	6.902,83	13.565,29
darauf entfallende USt	23,65	284,34	876,48	525,73	2.626,60
abzüglich anzuerkennende Aufwendungen:		- 57,48	- 633,90	- 495,28	- 517,99
abzüglich darauf entfallenden USt		- 11,50	- 112,91	-101,00	- 103,60
abzüglich nichtabzugsfähige Aufwendungen, die keine verdeckte		- 425,94		- 86,97	- 135,03

Ausschüttung darstellen					
abzüglich darauf entfallenden USt		- 66,65		-16,53	- 19,26
verdeckte Ausschüttung	1.083,43	2.039,56	5.863,58	6.728,78	15.416,01

e) Mietaufwand Büro (Tz 6 und 8 des Berichtes über die Außenprüfung):

Unbestritten ist, dass das von der Bf. angemietete Büro in der [Adresse1], vom GF und seiner Lebensgefährtin zu einem überhöhten Preis angemietet wurde. So wurden der Bf. 1.000,00 € zuzüglich 200,00 € Umsatzsteuer pro Monat verrechnet, obwohl 330,00 € (2005) bzw. 792,00 € (2006 und 2007) pro Jahr angemessen gewesen wären. Mangels Unternehmereigenschaft der Vermieterin (eine aus dem GF und seiner Lebensgefährtin gebildete Gesellschaft nach bürgerlichem Recht) ist in den anzuerkennenden Mieten keine Umsatzsteuer enthalten.

Dementsprechend ergeben sich - unter Anwendung der oben unter Punkt 2. a) dargestellten Kriterien - verdeckte Ausschüttungen in folgender Höhe (Beträge in €):

Wirtschaftsjahr	verrechnete Miete	darauf entfallende USt	angemessene Miete	verdeckte Ausschüttung
2005	4.900,00	980,00	330,00	5.550,00
2006	12.000,00	2.400,00	792,00	13.608,00
2007	12.000,00	2.400,00	792,00	13.608,00

Die Vorsteuerbeträge der einzelnen Jahre sind daher - wie in den angefochtenen Bescheiden - um die oben ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge zu kürzen und im Rahmen der Gewinnermittlung der einzelnen Jahre Umsatzsteuerrückstellungen in dieser Höhe zu bilden.

f) Kosten der Parkgarage (Tz 9 des Berichtes über die Außenprüfung):

Die Anmietung der Parkgarage erfolgte, weil der GF 2007 als Arbeitnehmer der Firma B GmbH in [Bezirk], einen Abstellplatz seines Fahrzeuges in der Nähe seiner Arbeitsstätte benötigte. Da diese Tätigkeit in keinem Zusammenhang mit der Bf. stand, stellen die diesbezüglichen Aufwendungen eine verdeckte Ausschüttung dar (vgl. die Ausführungen zu Punkt 2.a). Diese beträgt 2007:

Kosten	darauf entfallende USt	verdeckte Ausschüttung
1.658,17 €	331,63 €	1.989,80 €

Soweit die Bf. darauf hinweist, dass ohnehin bereits ein 30%iger Privatanteil von den PKW-Kosten ausgeschieden werde, wird auf die Ausführungen zu Punkt 2.a) verwiesen.

g) Energiekosten 2008 (Tz 11 des Berichtes über die Außenprüfung):

Wie von der Bf. eingewandt, betreffen die vom Außenprüfer nicht anerkannten Energiekosten auch Kosten des Büros in der [Adresse1], und sind daher in Höhe von 243,93 € zuzüglich 48,79 € als Betriebsausgaben anzuerkennen. Dies wird von der belangten Behörde auch anerkannt. Im angefochtenen Umsatzsteuerbescheid wurde der Vorsteuerbetrag bereits berücksichtigt.

Die Berechnung der verdeckten Ausschüttung hat daher folgendermaßen zu erfolgen:

	nicht anerkannter Aufwand	darauf entfallende USt	verdeckte Ausschüttung
lt. Außenprüfung	795,86 €	159,17 €	955,03 €
davon anzuerkennen	- 243,93 €	- 48,78 €	- 292,71 €
ergibt	551,93 €	110,39 €	662,32 €

h) Kosten des Büros in der [Adresse3]:

Hinsichtlich der diesbezüglich geltend gemachten Betriebsausgaben ist festzuhalten, dass der GF der Bf. niemals anteilige Kosten der von ihm privat genutzten Wohnung in Rechnung gestellt hat.

Abgesehen davon, dass angesichts der Größe der Wohnung von 71 m<sup>2</sup> und des Umstandes, dass der GF diese Wohnung mit seiner Lebensgefährtin und zwei kleinen Kindern bewohnte, eine ausschließliche Nutzung eines Raumes als Büro unwahrscheinlich ist, wurden von der Bf. die geltend gemachten Kosten weder getragen noch bestand ihr gegenüber jemals eine diese Kosten betreffende Forderung.

Aus diesem Grund können diese Aufwendungen auch nicht als Betriebsausgaben in Abzug gebracht werden.

3.) Ermittlung der Bemessungsgrundlagen:

a) Umsatzsteuer:

Da sich hinsichtlich der von der Bf. erklärten Umsätze keine Änderungen ergeben, waren lediglich die in Abzug zu bringenden Vorsteuern folgendermaßen zu ermitteln (Beträge in €):

Wirtschaftsjahr	2004	2005	2006	2007	2008
Vorsteuer lt. angefochtenem Bescheid	4.324,74	2.938,81	3.532,86	5.721,54	4.287,84
PKW-Kosten lt. Pkt. 2.a		257,44	400,88	368,99	
Möbel lt. Pkt. 2.c	314,00				
anzuerkennende Aufwendungen lt. Pkt. 2.d		11,50	16,65	33,17	1,53
zu berücksichtigende Vorsteuern	4.638,74	3.207,75	3.950,39	6.123,70	4.289,37

**b) Ermittlung der verdeckten Ausschüttung (Beträge in €):**

Wirtschaftsjahr	2004	2005	2006	2007	2008
PKW-Kosten lt. Pkt. 2.a	11.000,00	- 2.000,00	3.854,89	94,28	
Strafen lt. Pkt. 2.b	793,09	526,00	2.229,50	419,00	
nichtabzugsfähige Aufwendungen lt. Pkt. 2.d	1.083,43	2.039,56	5.863,58	6.728,78	15.416,01
Mietaufwand Büro lt. Pkt. 2.e		5.550,00	13.608,00	13.608,00	
Kosten Parkgarage lt. Pkt. 2.f				1.989,80	
Energieaufkosten lt. Pkt. 2.g					662,32
verdeckte Ausschüttung	12.876,52	6.115,56	25.555,97	22.839,86	16.078,33
KEST	3.219,13	1.528,89	6.388,99	5.709,97	4.019,58

**c) Berechnung der USt-Rückstellung (Beträge in €):**

Wirtschaftsjahr	2004	2005	2006	2007
lt. Pkt. 2.a			642,48	
lt. Pkt. 2.d	23,65	206,19	763,57	408,20
lt. Pkt. 2.e		980,00	2.400,00	2.400,00
lt. Pkt. 2.f				331,63
USt-Rückstellung	23,65	1.186,19	3.806,05	3.139,83

d) Gewinnermittlung (Beträge in €):

Wirtschaftsjahr	2004	2005	2006	2007
Gewinn lt. Erklärung	5.796,44	223,28	1.965,04	2.554,60
verdeckte Ausschüttung	12.876,52	6.115,56	25.555,97	22.839,86
Aufwendungen Pkt 2.d		425,94		86,97
Aktivierung/AfA Pkt. 2.a	- 9.166,67	7.166,67		
USt-Rückstellung	- 23,65	- 1.186,19	- 3.806,05	- 3.139,83
Gewinn	9.482,64	12.745,26	23.714,96	22.341,60

**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 die Feststellung des zu Grunde zu legenden Sachverhaltes und dessen rechtliche Beurteilung im Sinne der wiedergegebenen ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes erfolgten, hängt das Erkenntnis von keiner Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ab, weshalb die Unzulässigkeit der Revision auszusprechen war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 15. Februar 2018