



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat

- über die Berufung der Bw., Wien, vertreten durch Dr. Reinhard Wieser, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 1180 Wien, Gregor Mendel-Straße 5/8, vom 7. November 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Zach, vom 12. Oktober 2007
- betreffend Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs.4 BAO hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 2003, 2004 und 2005,
- betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2003, 2004 und 2005,
- betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für die Jahre 2003, 2004 und 2005 vom 20.09.2007 und
- gemäß § 277 BAO über die Berufung des Gesellschafters G. vom 07. November 2007 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid über die Jahre 2003, 2004 und 2005 betreffend die Kapitalertragssteuer des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg im Beisein der Schriftführerin FOI Ingrid Pavlik nach der am 18. Jänner 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

- 1.) Die Berufung gegen die Bescheide hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Körperschaftsteuer 2003, 2004 und 2005 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2.) Die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid betreffend das Jahr 2003 wird abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

3.) Der Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide betreffend die Jahre 2004 und 2005 wird teilweise stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2004 und 2005 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

4) Der Berufung gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend die Kapitalertragsteuer 2003, 2004 und 2005 wird stattgegeben.

Der Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Für das Jahr 2003 erklärte die Berufungswerberin (Bw.) Bw. die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 11.914,53.

Für das Jahr 2004 erklärte die Bw. die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € 4.646,63.

Für das Jahr 2005 erklärte die Bw. die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit einem Verlust in Höhe von € 3.611,61.

Die Veranlagungen erfolgten erklärungsgemäß.

Außenbetriebsprüfung

Für die Jahre 2003 bis 2005 erfolgte eine Außenbetriebsprüfung. Gegenstand der Prüfung waren die Umsatzsteuer, die Körperschaftsteuer und die Kapitalertragssteuer für die Jahre 2003, 2004 und 2005.

„Einkunftsquelle (Spedition):

<i>Zeitraum</i>	<i>1.1.-31.12.2003</i>	<i>1.1.-31.12.2004</i>	<i>1.1.-31.12.2005</i>
	<i>EURO</i>	<i>EURO</i>	<i>EURO</i>

<i>Vor BP</i>		11.914,53	4.646,63	-3.611,61
<i>Tz 1</i>	<i>Sonstige Verbindlichkeiten</i>	-959,00	-1.220,11	-2.527,08
<i>Tz 2</i>	<i>Passivierung Kapitalertragsteuer</i>	-6.319,99	-9.008,04	-8.320,96
<i>Tz 3</i>	<i>Provisionen</i>	25.279,99	23.813,34	21.005,89
<i>Tz 4</i>	<i>Kilometergelder</i>		12.218,83	12.277,98
<i>Nach BP</i>		29.915,53	30.450,65	18.824,22

Passivierung Kapitalertragssteuer:

Die in den Jahren 2003 bis 2005 auf die verdeckte Ausschüttung entfallende Kapitalertragsteuer war zu passivieren.

Provisionen:

Im Rechenwerk der Bw. sind in allen Jahren des Prüfungszeitraumes Provisionszahlungen als Betriebsausgaben geltend gemacht worden. Diese Zahlungen stellen, nach den Angaben des Geschäftsführers, die unabdingbare Voraussetzung für die Vermittlung von Speditionsaufträgen bei diversen italienischen Kunden dar. Die namentlich genannten Provisionsempfänger sind bei diesen Kunden, für die Vergabe von Speditionsaufträgen offensichtlich in entscheidungsfähiger Position (Disponent) tätig, die Provisionszahlungen erfolgten somit ohne Kenntnis der auftraggebenden italienischen Firmen. Nach Ansicht der Prüfung handelt es sich daher nicht um Vermittlungsprovisionen, sondern um Schmiergeldzahlungen.

In den Jahren 2003 und 2004 wurden die Provisionen jeweils mit 3% des Jahresnettoumsatzes, im Jahr 2005 erstmals auch teilweise mit 3 % des Jahresbruttoumsatzes errechnet.

Der Prüfung konnten weder schriftliche Unterlagen über Provisionsvereinbarungen bzw. andere Unterlagen, wie Schriftverkehr, Telefax-Verkehr oder Gesprächsnachrichten, welche die Vermittlungsleistung dokumentieren könnten, noch Aufzeichnungen (Aktenvermerke, Telefonprotokolle etc.), die geeignet wären, etwaige mündliche Vereinbarungen nachzuweisen, vorgelegt werden. Auch hinsichtlich der Berechnungsänderung für das Jahr 2005 liegen keine Vereinbarungen vor. Diese Tatsache wurde sowohl im Verlauf der Besprechung am 31.07.2007 in den Räumlichkeiten der Gesellschaft vom Geschäftsführer als auch im Verlauf der Besprechung am 28.08.2007 vom Steuerberater bestätigt.

Im Verlauf der genannten Besprechungen wurde seitens der Gesellschaft darauf hingewiesen, dass bei den getätigten Speditionsgeschäften Provisionen als üblich anzusehen sind. Eine schriftliche Bestätigung über den Erhalt der Zahlungen sei von den genannten Provisionsempfängern ebenso wie eine Bekräftigung der Provisionsabwicklung auszuschließen. Dies offensichtlich deswegen, weil die Zahlungen ohne Wissen der Dienstgeber der Provisionsempfänger erfolgten. Weiters wurde darauf verwiesen, dass bei jedem vermittelten Transportauftrag nach Abzug der damit im zusammenhängenden Frachtsätze und Provision ein Reingewinn erzielt wurde.

Nach der Prüfung wurde dazu angemerkt, dass die getätigten Transportgeschäfte mit den italienischen Kunden nicht angezweifelt werden, sondern sich die steuerliche Abzugs- respektive Nichtabzugsfähigkeit der Provisionen als Betriebsausgaben am Nachweis bzw. der Glaubhaftmachung des tatsächlichen Geldflusses an die genannten Provisionsempfänger sowie deren Darlegung zu den Provisionsvereinbarungen orientiert.

Obwohl für die Anerkennung von Provisionszahlungen das Vorliegen von schriftlichen Vereinbarungen nicht zwingend Voraussetzung ist, so ist es, nach Ansicht der Prüfung, im

Geschäftsleben als üblich anzusehen, dass die Erbringung von konkreten Leistungen, welche zu Gegenleistungen führen, auf schriftlich fixierten Bedingungen basieren.

Da solche Vereinbarungen in Schriftform nicht vorliegen, ist für die Prüfung nicht klar erkennbar,

- welche konkreten Vereinbarungen hinsichtlich der Provisionszahlungen vorliegen*
- welche konkreten Leistungen die Provisionsempfänger tatsächlich erbracht haben,*
- ob die lediglich namentlich genannten Provisionsempfänger über die berufliche Qualifikation zur Erbringung der vereinbarten Leistung befähigt sind,*
- wie die Höhe der Provisionszahlungen festgelegt wurde,*
- welche Vereinbarungen über die Provisionsabrechnungen getroffen wurden,*
- von wem diese Abrechnungen durchzuführen sind und*
- wie die Barauszahlung an die Provisionäre erfolgte bzw.*
- wie das Provisionsentgelt ins Ausland verbracht wurde.*

Die Provisionszahlungen sollen jeweils mittels Barzahlung erfolgt sein,

Übernahmebestätigungen liegen keine vor. Für die Prüfung ist es daher fraglich, ob die Zahlungen tatsächlich an die auf den Abrechnungen angeführten Personen geleistet wurden. Für die Prüfung stellt der eindeutige Nachweis der Zahlung eine wesentliche Voraussetzung für die Anerkennung der als Betriebsausgaben geltend gemachten Provisionszahlungen dar. Die Zahlungen sollten daher klar nachvollziehbar sein. Wenn, wie im konkreten Fall, nur die Abhebung der Provisionsbeträge vom betrieblichen Bankkonto und gleichzeitig die Verbuchung auf das Gesellschafterverrechnungskonto vorliegt, so besteht gerade bei Barzahlung ein erhöhtes Nachweiserfordernis. Allein aus der Tatsache von erfolgten Barabhebungen kann ohne entsprechenden Nachweis keinesfalls auf die Tätigkeit eines Provisionsaufwands geschlossen werden. Nach ständiger Rechtsprechung liegt daher ein schuldhafter Beweisnotstand vor, da seitens des Zahlers darauf verzichtet wurde, sich bei Weitergabe der Gelder die nötigen Beweismittel zu verschaffen.

Auch die Tatsache, dass die Provisionszahlungen nicht in einem vorher bestimmten zusammenhängenden Zeitraum zu den dafür maßgeblichen Geschäftsfällen, sondern erst Monate danach erfolgten, lässt den Schluss zu, dass die Abrechnungsmodalitäten nicht fremdüblich sind. (Provisionen für Geschäftsvermittlungen im Zeitraum 1-12/2003 werden erst im Oktober 2004 bezahlt, etc.).

Gemäß § 119 (1) BAO sind für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabevorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Gemäß § 138 (1) BAO hat der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt seines Anbringens zu erläutern, zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. Dieser hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung und setzt die schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände durch den Abgabepflichtigen voraus. Dieser habe darzulegen, dass der dargestellte Sachverhalt von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit aufweist.

Die Abgabenbehörde trägt zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies den Abgabepflichtigen nicht von seiner Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht. Nach der Rechtsprechung liegt eine erhöhte Mitwirkungspflicht und somit eine in den Hintergrund tretende Ermittlungspflicht der Behörde unter anderem dann vor, wenn – wie im konkreten Fall – Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben. Die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht ist immer dann in dem Maß höher einzustufen, um das die behördliche Ermittlungsmöglichkeit geringer ist. Bei Verwirklichung eines Auslandsachverhaltes besteht

somit für den Abgabepflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht, eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht. Daher liegt es vornehmlich am Abgabepflichtigen, Beweise für die Aufhellung auslandsbezogener Sachverhaltselemente beizubringen.

Dies ist bis zur Schlussbesprechung nicht geschehen. Der maßgebliche Sachverhalt wurde daher von der Prüfung im Rahmen der freien Beweiswürdigung festgestellt und die als Betriebsausgaben geltend gemachten Provisionen der Jahre 2003 bis 2005 steuerlich nicht anerkannt.

Die finanziellen Mittel für die behaupteten Provisionszahlungen wurden zunächst in Teilbeträgen vom Bankkonto der X. GmbH abgehoben und auf das Verrechnungskonto des Gesellschafter/Geschäftsführers verbucht. In weiterer Folge wurden diese Beträge zu einem späteren Zeitpunkt für die erklärten Provisionszahlungen verwendet und mittels Eigenbeleg als solche verbucht. Warum diese Vorgangsweise gewählt wurde, konnte seitens der geprüften Gesellschaft nicht dargelegt werden. Nach Ansicht der Prüfung stellt die gewählte eine fremdunübliche Vorgangsweise dar. Bankabhebungen, die für die Barzahlung von Betriebsausgaben vorgesehen sind, würden bei fremdüblicher Vorgangsweise in die Kassa des Unternehmens eingelebt werden um am Tag der tatsächlichen Barzahlung aus der Kassa entnommen werden zu können.

Der jeweilige Gesellschafter erhielt ein Geschäftsführerentgelt in Höhe von € 13.080,- im Jahr 2003 und in Höhe von € 18.000,- in den Folgejahren. Ende 2003 wurden die GmbH-Anteile um € 79.940,- veräußert und Ratenzahlungen vereinbart. Die monatlichen Lebenshaltungskosten des Gesellschafter/Geschäftsführers müssen daher ebenso wie die vereinbarten Raten mit dem Geschäftsführerentgelt (mtl. € 1.500,-) abgedeckt worden sein. Auf Vorhalt der Prüfung gab der Gesellschafter/Geschäftsführer dazu an, er habe in diesen Jahren von Verwandten finanzielle Unterstützung (Privatdarlehen) erhalten. Diese Aussage wurde durch keine Unterlagen belegt.

Für die Prüfung ist es daher fraglich, wie die behaupteten Provisionszahlungen anzusehen sind. Sind sie als endgültig aus dem Unternehmensbereich abgeflossen zu betrachten (Erhöhung des Betriebsergebnisses), oder ist die Tatsache der Verausgabung im Dunklen geblieben und somit ein Rückfluss der behaupteten Zahlungen in den Unternehmensbereich nicht auszuschließen (verdeckte Ausschüttung).

Da im gegenständlichen Fall die Barabhebung einerseits dem Verrechnungskonto des Ges/Gf zugerechnet wurden und andererseits die tatsächliche Zahlung der Provisionen nicht durch geeignete Unterlagen nachgewiesen werden konnte, stellen die Beträge, nach Ansicht der Prüfung, Geldentnahmen des Ges/Gef und somit verdeckte Ausschüttungen gem. § 8(2)KStG dar.

Spedition:

Zeitraum	1.1.-31.12.2003	1.1.-31.12.2004	1.1.-31.12.2005
	Euro	Euro	Euro
Vor Bp	0,00	0,00	0,00
Nach Bp	25.279,99	23.813,34	21.005,89
Differenz	25.279,99	23.813,34	21.005,89

Tz 4 Kilometergelder

Im Zuge der Prüfung wurde festgestellt,
- dass die Gesellschaft ihrem geschäftsführenden und wesentlich beteiligten Gesellschafter Fahrt- und Reisekosten in Höhe von € 11.311,72 im Jahr 2004 bzw. € 11.630,77 im Jahr 2005

vergütet hat und als Betriebsausgaben geltend gemacht hat.

- dass in diesen Kosten Kilometergelder für insgesamt 29.825 Km im Jahr 2004 bzw. 29.476 Km im Jahr 2005 für betriebliche Fahrten des Geschäftsführers, durchgeführt mit seinem eigenen PKW, enthalten sind und
- dass davon 25.742 Km im Jahr 2004 bzw. 25.260 Km im Jahr 2005 auf Fahrten des Geschäftsführers zwischen Wohnung und Sitz der Gesellschaft und retour entfallen sind.

Gem. § 4(4) EStG sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind und somit auf Leistungen, die ausschließlich oder zumindest vorwiegend aus betrieblichen Gründen erbracht werden, beruhen.

Die Abzugsfähigkeit einer Ausgabe (Aufwandes) als Betriebsausgabe setzt grundsätzlich deren Nachweis bzw. Glaubhaftmachung voraus, wobei sich die Nachweispflicht aus den allgemeinen Verfahrensvorschriften, denen zufolge der Steuerpflichtige die Richtigkeit seiner Angaben zu beweisen hat, ergibt.

Geltend gemachte Betriebsausgaben sind daher dem Grunde und der Höhe nach nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen.

Als Betriebsausgaben geltend gemachte Reisekosten können daher steuerlich nur anerkannt werden, wenn ihre betrieblichen Veranlassung eindeutig erwiesen bzw. zumindest glaubhaft gemacht wurde. Dies schon im Hinblick darauf, dass gleichartige Aufwendungen häufig auch im Bereich der privaten Lebensführung anfallen können. Eine klare Abgrenzung ist daher erforderlich.

Der Nachweis von Kilometergeldern hat grundsätzlich mit einem Fahrtenbuch zu erfolgen, das die Angabe der zurückgelegten Wegstrecke (Anfangs- und Endkilometerstand), das Datum, die Angabe des PKW, den dienstlichen (betrieblichen) Zweck der Fahrt und die Abgrenzung zu privat gefahrenen Kilometern zu enthalten hat. Die auf die Fahrten Wohnung-Firmsitz-Wohnung entfallenden Kilometergelder stellen bei den Einkünften eines wesentlich beteiligten Gesellschafters Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit dar. Es liegen daher bislang in den Einkommensteuererklärungen des Geschäftsführers erklärungspflichtige Betriebseinnahmen vor, denen allenfalls gleich hohe Betriebsausgaben gegenüberstehen können.

Im konkreten Fall wurden vom Geschäftsführer (Gesellschafter) täglich (mit geringfügigen Ausnahmen) 122 Km für die Fahrt Wohnung-Firmsitz-Wohnung geltend gemacht. Dazu wurden von der Prüfung folgende Feststellungen getroffen:

Der einzige Gesellschafter der GmbH steht als Geschäftsführer zu ihr in einem Dienstverhältnis, das auf Grund dieses Dienstverhältnisses geleistete Geschäftsführerentgelt ist daher grundsätzlich betrieblich veranlasst und stellt eine Betriebsausgabe dar. Wenn, wie im konkreten Fall, die Gesellschaft ihrem Geschäftsführer, der gleichzeitig auch Anteilsinhaber ist, die Kosten für in ihrem betrieblichen Interesse unternommene Fahrten ersetzt, so führt dies grundsätzlich ebenfalls zu Betriebsausgaben und beim wesentlich beteiligten Gesellschafter zu Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit. Erhält der Geschäftsführer für seine Tätigkeit eine angemessene Entlohnung, dann stellen alle über die Entlohnung hinausgehende Zusatzvergütungen eine vGA dar. Um die Höhe und somit die Angemessenheit des Geschäftsführerentgelts beurteilen zu können, wäre es erforderlich gewesen, eine eindeutige, im Vorhinein abgeschlossene Vereinbarung, aus der die tragliche Festlegung von Zusatzvergütungen ersichtlich ist, vorzunehmen. Eine solche Vereinbarung liegt jedoch, nach Angaben des Geschäftsführers, nicht vor.

Laut Aussage des steuerlichen Vertreters wurde darüber lediglich eine mündliche Vereinbarung abgeschlossen. Bestehen, wie im konkreten Fall, Zweifel darüber, ob die Kilometergeldabrechnungen tatsächlich auf einer mündlichen Vereinbarung zwischen Gesellschaft und ihrem Gesellschafter basieren, so liegt es am Abgabepflichtigen, diese Zweifel durch geeignete Beweismittel auszuräumen. Vermag er keine Beweise zu erbringen, dass für Zahlung der Kilometergelder ausschließlich betriebliche und keine

gesellschaftsrechtliche Veranlassung vorliegt, so hat er die Folgen, die sich aus der Nichtanerkennung unbewiesen gebliebener Fakten ergeben, selbst zu tragen.

Nach Ansicht der Prüfung stellt das erklärte Geschäftsführerentgelt in Höhe von € 18,000,- jährlich eine angemessene Entlohnung dar. Diese Ansicht wird durch die Tatsache bekräftigt, dass der Geschäftsführerbezug des ehemaligen Geschäftsführers in den Jahren 2000 bis 2001 jeweils € 13.081 im Jahr 2002 € 15.260,- und im Jahr 2003 € 13.080,- betrug. Da somit mit Zahlung des Geschäftsführerentgelts in Höhe von € 18.000,- nach Ansicht der Prüfung eine betragsmäßig angemessene Gesamtentlohnung des Geschäftsführers vorlag und auf Grund des Fehlens entsprechender Vereinbarungen, stellen die Zusatzvergütungen(Kilometergelder) eine vGA dar.

Eine Überprüfung der Kilometerzahl mittels Routenplaner durch die Prüfung ergab, dass als Ausmaß für die vorliegende Wegstrecke maximal 110 km angesetzt werden können. Für die Prüfung bestehen daher berechtigte Zweifel, dass die den Reisekostenabrechnungen zugrunde liegenden Fahrten auch tatsächlich im angegebenen Ausmaß durchgeführt worden sind und die vorgelegten Kilometeraufzeichnungen sachlich teilweise unrichtig sind. Ordnungsgemäß geführte Fahrtenbücher über die durchgeföhrten Reisebewegungen liegen nicht vor. Die jeweils für ein Jahr erstellten Reisekostenabrechnungen enthalten nur das Datum, den Zielort und die zurückgelegten Kilometer. Alle anderen Angaben, die ein Fahrtenbuch zu enthalten hat (siehe oben), liegen nicht vor.

Die Zusatzvergütungen wurden vom Geschäftsführer in seiner Einkommensteuererklärung nicht als Einkünfte deklariert. Dem Einwand des steuerlichen Vertreters des Abgabepflichtigen, die Kilometergeldzahlungen wären als reine Durchlaufposten anzusehen, muss entgegengehalten werden, dass das amtliche Kilometergeld als reine Schätzungsgröße in einem für alle PKW's einheitlichen und somit pauschalen Wert festgelegt wurde und sich daher nicht nach einem konkret entstandenen Aufwand richtet. Bei Auszahlung des Kilometergeldes liegt daher kein Durchlaufcharakter vor. Ein selbständiger Tätiger ist in der Art der Erfüllung seiner übernommenen Verpflichtungen weitgehend weisungsfrei. Die ihm in diesem Zusammenhang entstehenden Ausgaben sind in einkommensteuerlicher Hinsicht als Betriebsausgaben abzugsfähig. Bei der Zahlung eines amtlichen Kilometergeldes liegen daher für einen wesentlich beteiligten Geschäftsführer steuerbare Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit vor.

Aus den angeführten Gründen und durch die Tatsache, dass die von der Gesellschaft an ihren Gesellschafter/Geschäftsführer in den Jahren 2004 und 2005 ausbezahlt Kilometergelder von diesem in seinen Einkommensteuererklärungen nicht als Betriebseinnahmen angegeben wurden, scheint deren Zahlung gesellschaftsrechtlich begründet zu sein. In Höhe der für die Fahrten zwischen Wohnung und Firmensitz und retour ausbezahlt Kilometergelder liegen daher verdeckte Ausschüttungen an den Ges/Gf vor.

Spedition:

Zeitraum	1.1.-31.12.2004	1.1.-31.12.2005
	Euro	Euro
Vor Bp	0,00	0,00
Nach Bp	12.218,83	12.277,98
Differenz	12.218,83	12.277,98

Tz. 5 Kapitalertragsteuer

Die unter Tz3 und 4 angeführten verdeckten Ausschüttungen sind wie folgt der Kapitalertragsteuer, die von der Gesellschaft getragen wird, zu unterziehen:

Zeitraum	2003	2004	2005
Provisionen	18.960,00	17.860,00	15.754,42
Kilometergelder		9.164,13	9.208,49
Zwischensumme	18.960,00	27.024,13	24.962,91
div. 33,33% KEST	6.319,99	9.008,03	8.320,96
Ergibt verd. Ausschüttung	25.279,99	36.032,16	33.283,87
dv. 25% KEST	6.319,99	9.008,04	8.320,96

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeföhrten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen."

Haftungs- und Abgabenbescheid über den Prüfungszeitraum vom 1.1.2003 bis 31.12.2005

Das Finanzamt erließ einen Haftungs- und Abgabenbescheid, mit dem gemäß § 95 Abs.2 EStG 1988 die Bw. als die zum Abzug der Kapitalertragsteuer Verpflichtete zur Haftung herangezogen wurde.

Für das Jahr 2003 wurde eine Kapitalertragsteuer in Höhe von € 6.319,99 (Säumniszuschlag 2% 126,40), für das Jahr 2004 von € 9.008,04 (SZ 2% 180,16) und für das Jahr 2005 € 8.320,96 (SZ 2% 166,42) vorgeschrieben. Die Begründung für den Haftungsbescheid sei dem Betriebsprüfungsbericht zu entnehmen.

Berufung

Gegen die Bescheide mit denen die Körperschaftsteuer für das Jahr 2003, 2004 und 2005 wiederaufgenommen wurde, gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Körperschaftsteuerbescheide 2003, 2004 und 2005 und die Haftungs- und Abgabenbescheide KEST 2003, 2004 und 2005 wurde Berufung eingebracht.

Folgendes wurde ausgeführt:

„Die Firma Bw. ist Spedition und Kleinbetrieb und ausschließlich im Italien-Geschäft (Italien – Österreich und vice versa) tätig. Der GGF ist seit 16.1.2004 Geschäftsführer. Bedingt durch die Marktumstrukturierungen im Zuge des EU-Beitritts (insbesondere Preisdumping durch Ost-Transportunternehmer) mussten die meisten kleinen Speditionen in Österreich aufgeben. Die wenigen verbliebenen Kleinen unternehmen alle wirtschaftlichen Anstrengungen um zu überleben. Dazu gehört auch die Firma Bw.. Es waren auf der Absatz- und Vertriebsseite alle Maßnahmen nötig, um Aufträge nicht zu verlieren und auf der Kostenseite durch sparsamste Gebarung durch ein positives Betriebsergebnis zu erzielen. Auf der Kostenseite wurden diesen Zwängen dadurch Rechnung getragen, dass die Personal- und Sachkosten möglichst niedrig gehalten und zusätzlich Personal abgebaut wurde. Während die Gesellschaft im Jahre 2003

noch fünf Mitarbeiter aufwies, hat die Firma im Prüfungszeitpunkt 2007 nur mehr zwei, den Geschäftsführer und eine Verwaltungskraft.

Auf der Absatzseite sind alle einem Kleinunternehmen verfügbaren Marketingmaßnahmen ergriffen worden, um die Kunden zu erhalten. Dabei wurde in der Verkaufsplanung versucht sich auf möglichst große Kunden, die entsprechende Erfolgsbeiträge liefern, zu konzentrieren und in der Vertriebsplanung auch das absatzpolitische Mittel der Provisionen eingesetzt.

Die Gesellschaft hat die Prüfung dieses betriebswirtschaftlichen Umfeld dargelegt und auch alle verfügbaren Unterlagen bereitwillig zur Verfügung gestellt. Das Rechnungswesen und die Kostenrechnung etc sind transparent und wurden vollständig offen gelegt. Es finden sich demzufolge im Prüfungsbericht auch keine Beanstandungen. Die von der Prüfung in zwei- in der Folge – dargestellten – Fällen dennoch gezogenen einschneidenden Schlussfolgerungen, denen sich das Finanzamt ohne weiteres angeschlossen hat, sind meiner Mandantin nicht einsichtig und erscheinen ihr auch mit der wirtschaftlichen Realität nicht im Einklang also wirtschaftsfern.

1. Kilometergeld

Die Prüfung vertritt den Standpunkt, dass für die Kostenübernahme der vom GGF für Fahrten zwischen Wohnung und Firmensitz geltend gemachten Kilometergelder keine Vereinbarung zwischen Gesellschaft und GGF bestand und demzufolge die als Betriebsausgaben geltend gemachten Beträge verdeckte Ausschüttungen darstellen. Daraus abgeleitet wurden Gewinnzurechnungen und KEST-Nachbelastungen wie folgt:

	2004	2005
Aufwand laut Buchhaltung	9.164,13	9.208,49
Davon KEST 33,33% i.H.	3.054,71	3.069,49
Verdeckte Ausschüttung lt. BP	12.218,83	12.277,68
Nachzahlung KEST laut BP (25%)	3.954,71	3.069,49
Gewinnhinzurechnung lt. BP	9.164,13	9.208,49

Im BP-Bericht wird weiters ausgeführt, dass die Fahrten mit dem eigenen PKW (welche – mit Ausnahmen – mit 122 km täglich angegeben wurden) nur dann als Betriebsausgaben anerkannt werden, wenn ihre betriebliche Veranlassung eindeutig erwiesen bzw. zumindest glaubhaft gemacht wird. Dazu bedarf es eines Fahrtenbuches, welches Anfangs- und Endkilometerstand, Datum, Angabe des PKW, betrieblichen Zweck und die Abgrenzung zu privaten Kilometern zu enthalten hat. Außerdem sei der GGF in einem Dienstverhältnis zur Gesellschaft und wenn er ohnehin eine angemessene Entlohnung für seine Tätigkeit erhält, stellen Zusatzvergütungen eine verdeckte Ausschüttung dar. Um die Angemessenheit des Bezuges und der Kilometergelder beurteilen zu können, seien im Vorhinein abgeschlossene Vereinbarungen nötig, um festzustellen, ob die Zahlung der Kilometergelder ausschließlich betriebliche und keine gesellschaftsrechtliche Veranlassung habe.

Da das an den GGF ausbezahlte Entgelt von EUR 1.500,- p.m. (12 mal) aus dem Grunde angemessen sei, weil der frühere Geschäftsführer in den Vorjahren unter diesem Bezug lag, sind die Kilometergelder verdeckte Ausschüttung.

Überdies habe eine Überprüfung mittels Routenplaner ergeben, dass maximal 110 km Fahrtstrecke angesetzt werden dürfen und die Fahrten nicht in einem formal ordnungsgemäßen Fahrtenbuch, sondern nur in gesonderten Reisekostenabrechnungen (Datum, Zielort, Kilometer) aufgerechnet wurden.

Letztlich wird im Bericht angeführt, dass die Kilometergelder angeblich in den selbständigen Einkünften des GGF nicht erfasst seien.

Von wesentlicher Bedeutung für die Gesellschaft ist die Aufklärung des wahren Sachverhaltes. Es sei noch einmal erwähnt, dass die Gesellschaft ein Kleinbetrieb ist, der auch seinen formalen Verpflichtungen ordentlich nachkommt. Es können aber an ihm auch nicht überzogenen Anforderungen gestellt werden, etwa die Anwendung der gleichen formalen Maßstäbe wie sie an ein großes Unternehmen, welches juristische Expertise aufweist, gestellt werden können. Vereinbarungen mit dem Geschäftsführer sind formfrei und mündliche Vereinbarungen zählen auch dazu. Wenn der Anlass für die geltend gemachten Betriebsausgaben noch dazu evident ist, nämlich die Zurücklegung der Strecke zwischen Wohnort und Firmensitz zur Erledigung der Arbeiten in der Spedition, ist der Ausbezahlung dieser Aufwandsätze in Höhe des amtlichen Kilometergeldes die Plausibilität wohl nicht abzusprechen. In diesem Sinne muss auch die Abrechnung dieser Beträge in Form von Reisekostenabrechnungen, welche zwangsläufig immer dieselbe Fahrtstrecke und Km-Anzahl aufweisen, ordnungsgemäß sein. Die Strecke wird von B. via Wien A. und – um den morgendlichen Staus auszuweichen – über den F. nach Wien gewählt. Dies ergibt tatsächlich und nach dem Routenplaner ViaMichelin eine Strecke von 126 km hin und retour (Beilage 1). Wie die BP auf 110 km kommt, ist nicht erklärbar.

Abgesehen davon, dass im Bericht unzutreffend vom Vorliegen eines Dienstverhältnisses des Mehrheits-GGV zur Gesellschaft ausgegangen wird, bedient sich die Prüfung im Hinblick auf die Angemessenheit des Bezuges der Methode des internen Betriebsvergleiches (Vergleich mit dem früheren Gesellschafter-Geschäftsführer) und kommt damit zu irrgewissen Schlüssen, da vielerlei Gründe dafür verantwortlich sein können, warum ein früherer Gesellschafter-Geschäftsführer, der vor dem Verkauf seiner Firma steht, sich niedrige Bezüge auszahlen lässt. Jedenfalls wurde bei dem Vergleich übersehen und nicht berücksichtigt, dass der vormalige Geschäftsführer zusätzlich zu seinem Bezug ein Firmen-Kfz der gehobenen Mittelklasse auch für Privatfahrten zur Verfügung hatte.

Üblich und judiziert ist allerdings der Drittvergleich und hier die Methode des äußeren Betriebsvergleiches, um eine Beurteilung über das Verhalten eines ordentlichen Geschäftsmannes abzugeben, im konkreten Fall, ob ein ausgeglichenes Verhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung vorliegt. Dieser Vergleich kann die sinngemäße Heranziehung des Kollektivvertrages des Speditionsgewerbes sein. Dieser stuft die Geschäftsführer in die Beschäftigungsgruppe 6 ein, welche nach freier Vereinbarung bezahlt werden, jedoch nicht unter den Sätzen der Beschäftigungsgruppe 5, 15. Berufsjahr (Beilage 2). Dieser Satz liegt im Jahr 2004 bei Euro 2607,70 und 2005 EUR 2675,00 p.m. (14 mal) exklusive Reisekosten und Aufwandsätze. Es ist daher unerklärlich, wie die Prüfung bei einem Bezug von EUR 1.500,00 p.m. (12 mal) Angemessenheit feststellt und damit die zusätzlich gewährten Aufwandsätze (Kilometergelder), die noch dazu kein Entgelt, sondern Kostenersatz für ein privates Kfz darstellen, als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ansieht. Selbst wenn man die Kilometergelder fiktiv in den Bezug einbeziehen sollte, würden diese im Jahre 2004 EUR 764,00 (9.164,13/12) und im Jahr 2005 EUR 767,37 ausmachen. Damit würde sich das Monatsentgelt des GGF auf EUR 2.264,00 im Jahr 2004 und EUR 2.267,37 im Jahr 2005 belaufen. Dies ist nach wie vor weit innerhalb des angeführten Kollektiv-Mindestansatzes und selbst bei (nicht gegebener) Privatnutzung könnte nur dann von einer verdeckten Ausschüttung ausgegangen werden, wenn damit die angemessene Entlohnung für die gesamte Geschäftsführertätigkeit überschritten wird. Zudem ist noch zu bedenken, dass der Vergleich mit einem Angestelltentgehalt nicht die Verantwortung des Geschäftsführers in die Bewertung miteinbezieht. Der GGF haftet aufgrund seiner Geschäftsführereigenschaft persönlich für Schäden, wenn er seine Obliegenheiten verletzt.

Insbesondere ist aber bei einem beherrschenden GGF auch zu beachten, dass gemäß § 1014 ABGB, welcher sowohl bei einem Auftrags-, als auch bei einem Werkverhältnis anzuwenden ist, der Geschäftsführer im Rahmen seiner Tätigkeit selbst ohne Vereinbarung gesetzlichen Anspruch auf die Erstattung aller Auslagen, die er für notwendig halten durfte, hat.

Es entspricht auch die Darstellung des Prüfungsberichtes, dass die Kilometergelder in den selbständigen Einkünften des GGF nicht erfasst sind, nicht den wahren Sachverhalt. Die

Einnahmen sind sehr wohl in den selbständigen Einkünften beim Wohnsitzfinanzamt Z. erfasst, natürlich stehen diesen aber auch Betriebsausgaben gegenüber. Wenn die angefochtenen Bescheide in Rechtskraft erwachsen, würde es zur systemwidrigen und nicht gesetzeskonformen Doppelerfassung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit und aus Kapitalvermögen kommen.

Aus all dem Gesagten kann daher von einer verdeckten Ausschüttung keine Rede sein, da weder die subjektiven, noch die objektiven Voraussetzungen für eine verdeckte Ausschüttung gegeben sind. Subjektiv müsste eine ausdrücklich auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung des GGF vorliegen, die bei der Abgeltung von betrieblich bedingten Aufwendungen nicht vorliegt. Objektiv müsste eine Vermögensverminderung der Gesellschaft durch erhöhte Aufwendungen mit Bereicherung des GGF durch diese Beträge vorliegen, was nach den obigen Ausführungen nicht denkbar ist.

Es handelt sich vielmehr um Betriebsausgaben der Gesellschaft, weshalb ersucht wird, die Gewinnhinzurechnung bei der Gesellschaft durch einen neuen Körperschaftssteuerbescheid und die Haftungsinanspruchnahme für die Kapitalertragsteuer mit Nebengebühren ersatzlos zurückzunehmen.

2. Provisionen

Die Prüfung vermeint, dass die in den Jahren als Betriebsausgaben geltend gemachten Provisionen in Ermangelung eines eindeutigen Nachweises (Glaubhaftmachung) der getroffenen Vereinbarungen über die Verrechnung, Berechnung und Bezahlung nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen sind. (Gewinnhinzurechnung) und überdies auch wegen der gegebenen buchmäßigen Erfassung verdeckte Ausschüttungen an den GGF darstellen (KESt-Nachforderung) wie folgt:

	2002	2003	2004	2005
<i>Aufwand lt. Buchhaltung</i>		<i>18.001,00</i>	<i>16.639,89</i>	<i>13.227,34</i>
<i>Zzgl. Bezahlte Provisionen aus dem Vorjahr (Verminderung der sonstigen Verbindlichkeiten)</i>	<i>13.294,00</i>	<i>959,00</i>	<i>1.220,11</i>	<i>2.527,08</i>
<i>Zwischensumme</i>		<i>18.960,00</i>	<i>17.860,00</i>	<i>15.754,42</i>
<i>Davon KESt 33,33% i.H.</i>		<i>6.319,00</i>	<i>5.953,33</i>	<i>5.251,47</i>
<i>Verdeckte Ausschüttung lt. BP</i>		<i>25.279,99</i>	<i>23.813,33</i>	<i>21.005,89</i>
<i>Nachzahlung KESt laut BP (25%)</i>		<i>6.319,99</i>	<i>5.953,33</i>	<i>5.251,47</i>
<i>Gewinnhinzurechnung lt. BP</i>		<i>18.001,00</i>	<i>16.639,89</i>	<i>13.227,34</i>

Im Detail führt der BP-Bericht noch an, dass es sich nicht um Vermittlungsprovisionen, sondern um Schmiergeldzahlungen handelt und die Provisionen vom Nettoumsatz, im Jahr 2005 aber teilweise vom Bruttoumsatz berechnet wurden. Obwohl für Provisionsvereinbarungen Schriftlichkeit nicht zwingend ist, sei sie im Geschäftsleben üblich einschließlich von Übernahmebestätigungen bei Barzahlung. Auch die Tatsache, dass die Provisionen erst nach Monaten bezahlt wurden, sei nicht fremdüblich. Die Gesellschaft treffe die vollständige Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht, insbesondere wegen der Wurzeln im Ausland. All dies soll im Zuge der Prüfung nicht geschehen sein. Neben der Nichtanerkennung der Beträge als Betriebsausgaben läge aber auch verdeckte Ausschüttung vor, weil die Beträge durch fremdübliche Verbuchung dem GGF als zugeflossen zu betrachten sind.

Aufgrund der eingangs geschilderten Marktsituation war die Gesellschaft gezwungen, alle Maßnahmen zur Erhaltung und wenn möglich Neugewinnung von Kunden einzusetzen. Geldanreize sind dazu geeignet, speziell im Geschäft mit dem mediterranen Raum, weshalb es im Italien-Speditionsgeschäft durchaus üblich ist Kosten für Fremdleistungen in Kauf zu nehmen (im Sinne von nicht pönalisierten kleineren Zahlungen von „facilitation payments“ gemäß der OECD-Konvention). Die Gesellschaft zahlt an die italienischen Mitarbeiter (Disponenten) der italienischen Kunden Provisionen, welche sich prozentuell am Jahresumsatz bemessen, in der Buchhaltung belegmäßig mit Namen, Berechnungsmodus, Beträge etc aufgenommen und im Anhang des Jahresabschlusses angeführt wurden. Ein Teil der Provisionen wurde im betroffenen Jahr, der Rest im Folgejahr (Buchung über sonstige Verbindlichkeiten) nach Bilanzerstellung bezahlt.

Die Umsätze gestalteten sich zunehmend rückläufig, waren teilweise nicht gewinnträchtig, sodass die Gesellschaft besondere Augenmerke auf die verbliebenen Geschäfte mit ausreichend Deckungsbeträgen legte. Dies betraf die Firma N.I., C., mit welcher die Gesellschaft den überwiegenden Teil des Geschäftsvolumens abwickelte und welcher durch die besondere Beschaffenheit der Transportgüter meist die Möglichkeit des Stückgutverkehrs ausgenutzt werden konnte. In 2004/2005 kam es zu Problemen über die Aufrechterhaltung der Geschäftsbeziehung, insbesondere wegen der Preispolitik. Das Ausscheiden dieser Kunden hätte existentielle Folgen haben können, weshalb durch die Erhöhung der Bemessungsbasis auf Bruttoumsatz einer Anhebung der Beträge zugestimmt wurde. Dass die Aufträge mit dieser Firma so gewinnbringend waren, dass auch die erhöhten Provisionen gedeckt waren, wurde durch Vorlage von Auftragskalkulationen und deren Abrechnung (durch detaillierte Unterlagen in Urschrift aus den Handakten) nachgewiesen. Alle diese Umstände wurden dem Prüfer bekannt gegeben. Ebenso der Umstand, dass die Beträge den italienischen Empfängern in der Form zugeleitet wurden, dass sie einem Fahrer im verschlossenen Kuvert mitgegeben wurden. Der Fahrer wurde der Prüfung genannt. In der Speditionsbranche ist es nicht unüblich, dass Fahrer auch Geld einziehen oder aus Gefälligkeit auch andere Besorgungen übernehmen. So wurde von der Gesellschaft in gleicher Weise etwa bei den so genannten „Weihnachtsaktionen“ verfahren. Bei diesen werden den italienischen Mitarbeitern anlässlich Weihnachten jährlich kleinere Aufmerksamkeiten übermittelt.

Es wurden der Finanzbehörde damit alle bedeutsamen Umstände und erlangbaren Unterlagen offen gelegt. Mehr kann unsere Mandantin nicht beibringen. Es ist etwa in diesem Fall die Forderung nach Beibringung von Übernahmebestätigungen etc. als für das Wirtschaftsleben unrealistisch anzusehen, so sehr damit auch die Nachweisbarkeit gegenüber der Finanzbehörde verbessert werden würde. Es kann von einem Abgabepflichtigen nicht Unerfüllbares verlangt werden. Es liegt in Wahrheit ein unverschuldeter Beweisnotstand vor, da die Aufwendungen betriebsbedingt sind und der Gesellschaft aufgrund des wirtschaftlich „mit dem Rücken an der Wand-Stehens“ nach ihrer Einschätzung keine Alternative bleibt, wenn man das Geschäft und möglicherweise sogar das Unternehmen, nicht aufgeben will. Dies auch wegen den allgemein beschränkten Möglichkeiten des Kleintriebes in der nach dem EU-Beitritt entstandenen oligopolistischen Struktur des Speditionsgewerbes.

Es handelt sich also auch in diesem Punkt um Betriebsausgaben der Gesellschaft, weshalb ersucht wird, die – vor allem unter Hinweis auf das Verfahrens vorgenommen – Gewinnhinzurechnung zurückzunehmen und dementsprechend Körperschaftsteuerbescheide zu erlassen.

Zur Frage der verdeckten Ausschüttung halten wir folgendes fest: Es entspricht der ständigen Verwaltungsübung, dass derartige facilitations payments dem Grund nach betrieblich veranlasste Aufwendungen darstellen, bei denen eine verdeckte Ausschüttung grundsätzlich nicht anzunehmen ist. Keinen Raum sehen wird demzufolge für die Behandlung der Beträge als verdeckte Ausschüttung insbesondere auch nicht aufgrund der angeführten Begründung des BP, dass die vorgenommene Verbuchung der Beträge auf dem Verrechnungskonto zur Zurechnung an den GGF führt und die spätere Entnahme zur Zahlung mit Eigenbeleg nicht fremdüblich sei. Üblicherweise hätte nach Meinung der Prüfung das Geld vorerst in die Kassa eingelagert werden müssen um am Tag der Zahlung wieder entnommen zu werden.

Die gewählte Vorgangsweise ist leicht erklärbar. Es wird ob der Kleinheit des Betriebes nur eine kleine Handkassa (allgemein vielleicht Kaffeekassa zu bezeichnen) mit sehr geringer Bewegung geführt. Der Prüfer konnte sich davon überzeugen. Für den GGF wird ein kontorrentmäßiges Verrechnungskonto geführt, das auch Bankabhebungen aufnimmt, welche in der Folge mittels Belegen genau abgerechnet werden. So ist dies auch im vorliegenden Fall geschehen. Es wurden einige Tage vor der Bezahlung die erforderlichen Beträge von der Bank abgehoben, damit sie kurz nachher zur Verfügung stehen. Da bei der Bank ein tägliches Limit für Abhebungen von EUR 3000,00 besteht, wurde manchmal auch die Abhebung von Teilbeträgen notwendig.

Im übrigen ist die buchmäßige Darstellung dem GGF aber gar nicht bekannt, da diese von der Buchhalterin erledigt wird. Irgendwelche Schlüsse im Hinblick auf verdeckte Ausschüttung können daraus nicht abgeleitet werden, da das erforderliche subjektive Tatbild der ausdrücklichen auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung keinesfalls gegeben ist (sinngemäß UFSL 28.6.2006, GZ RV/0419-L/03).

Es sind die Voraussetzungen der verdeckten Ausschüttung aber ebenso aus objektiver Sicht nicht gegeben. Die Vermögensminderung der Gesellschaft durch die Betriebsausgabe Provisionen (die das Finanzamt in Zweifel zieht) kann nicht aufgrund von Vermutungen als Bereicherung des GGF gewertet werden. Es entspricht nicht dem Gesetz, Beträge die nach Meinung der BP aus verfahrensrechtlichen Gründen von Betriebsausgabenabzug auszuschließen sind, als verdeckte Ausschüttungen zu beurteilen. Die im Bericht angenommenen unzulänglichen Ressourcen des GGF zur Deckung von Lebenshaltung und Ratenzahlungen sind wage. Es ist nicht ungewöhnlich, dass im familiären Bereich von Verwandten Unterstützungen beigestellt werden und dass bei bescheidener Lebensführung ein 43-jähriger Lebens-Ersparnisbesitzt, welche im übrigen auch deshalb möglich wurden, weil sich der GGF mit seiner berufstätigen Lebensgefährtin nur eine geförderte Mietwohnung leistet. Es können die familiäre und wirtschaftliche Hilfe bei Bedarf auch jederzeit durch andere dienliche Mittel glaubhaft gemacht bzw. unter Beweis gestellt werden.

Es wird deshalb ersucht, die Subsumtion der Provisionen unter die verdeckten Ausschüttungen und die Haftungsinanspruchnahme der Gesellschaft für die Kapitalertragsteuer nebst Nebengebühren zurückzunehmen.

3 Kapitalertragsteuer

Das Finanzamt hat auf Basis der unter 1. und 2. angeführten Punkten die Nachzahlung von Kapitalertragsteuer wie folgt vorgeschrieben und die Gesellschaft dafür haftbar gemacht:

	2003	2004	2005
<i>Kilometergelder</i>			
Aufwand lt. Buchhaltung		9.164,13	9.208,49
Davon KEST 33,33% i.H.		3.054,71	3.069,49
Provisionen	18.001,00	16.639,89	13.227,34
Zzgl. bezahlte Prov. aus dem Vorjahr	959,00	1.220,11	2.527,08
Zwischensumme	18.960,00	17.860,00	15.754,47
Davon KEST 33,33% i.H.	6.319,99	5.953,33	5.251,47
Zusammen KEST	6.319,99	9.008,04	8.320,96

In dieser Berufung wurde dargelegt, dass die Kilometergelder und Provisionen Betriebsausgaben und keine verdeckte Ausschüttungen darstellen und damit die Vorschreibung von Kapitalertragsteuer gar nicht stellen wird.

Vorsorglich wird aber eingewendet, dass die Ermittlung der Kapitalertragsteuer durch das Finanzamt auf unzutreffenden Annahmen beruht. Die vorgenommene Berechnung geht nämlich von der stillschweigenden Annahme aus, dass die vom Finanzamt ermittelte KEST von der Gesellschaft getragen wird. Es ist die Berechnung der KEST während der gesamten Außenprüfung und auch nicht bei den Konferenzen von der Prüfung jemals releviert worden und auch in keiner schriftlichen Unterlage des Finanzamtes jemals Kapitalertragsteuer dargestellt worden, die es der Gesellschaft oder dem GGF ermöglicht hätte sich vor Bescheiderlassung mit der Berechnung auseinanderzusetzen bzw. zur Frage zu äußern, wer die Steuer trägt. Üblicherweise wird bei Ausschüttungen der Empfänger der Beträge mit der Steuer belastet und dazu ist der GGF auch bereit, sofern es im weiteren Verfahren überhaupt zur Vorschreibung einer KEST kommt. Aufgrund dieser Sachlage kann sich aber auf Basis der den Bescheiden zugrunde liegenden Beträge nur folgende KEST ergeben:

	2003	2004	2005
<i>Kilometergelder</i>			
<i>Aufwand lt. Buchhaltung</i>	<i>0,00</i>	<i>9.164,13</i>	<i>9.208,49</i>
<i>Davon KEST 25%</i>		<i>2.291,03</i>	<i>2.302,12</i>
<i>Provisionen</i>	<i>18.001,00</i>	<i>16.639,89</i>	<i>13.227,34</i>
<i>Zzgl. Bezahlte Prov. Aus dem Vorjahr</i>	<i>959,00</i>	<i>1.220,11</i>	<i>2.527,08</i>
<i>Zwischensumme</i>	<i>18.960,00</i>	<i>17.860,00</i>	<i>15.754,47</i>
<i>Davon KEST 25%</i>	<i>4.740,00</i>	<i>4.465,00</i>	<i>3.938,60</i>
<i>Zusammen KEST</i>	<i>4.740,00</i>	<i>6.756,03</i>	<i>6.240,72</i>

Das Finanzamt wird daher ersucht, auch diesem Umstand im weiteren Verfahren Rechnung zu tragen."

Der Berufung beigelegt wurde die VIAMichelin Berechnung und eine Kopie des Kollektivvertrages für die Speditionsangestellten gültig ab 1. April 2003.

Beitritt zur Berufung des GGF

Der GFF G. erklärte als Gesellschafter der Bw., Bw. der Berufung gemäß §§ 257 f BAO beizutreten und beantragte eine mündliche Verhandlung.

Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung

In der Stellungnahme zur Berufung führte der Betriebsprüfer aus, dass es nicht den Tatsachen entspreche, dass die Gesellschaft im Jahr 2003 fünf Mitarbeiter gehabt hätte, beschäftigt worden seien lediglich drei.

Weiters sei es für die Prüfung nicht nachvollziehbar, dass der Bw. die Führung eines Fahrtenbuches bzw. im Verlangen der Finanzverwaltung auf eindeutigen Nachweis der betrieblich gefahrenen Kilometer ein überzogene Anforderung an die Gesellschaft erblicke und dabei für Kleinbetriebe andere Maßstäbe als für Großbetriebe aufstelle. Die mittels Routenplaner des Ges/Gf errechnete tägliche Wegstrecke von 126 km bekräftige die Feststellung der Prüfung, dass die vorgelegten Fahrtenbücher als nicht ordnungsgemäß einzustufen seien, da sich aus den der Prüfung vorgelegten „Fahrtenbücher“ eine tägliche Wegstrecke von 122 km ergebe.

Ferner sei es unrichtig, dass die Prüfung unzutreffend vom Vorliegen eines Dienstverhältnisses des Mehrheitsgesellschafters/Geschäftsführers ausgehe, da auch der VwGH in ständiger Rechtsprechung die Auffassung vertrete, dass die Beschäftigung eines Geschäftsführers ungeachtet seiner gleichzeitigen Eigenschaft als wesentlicher beteiligter Gesellschafter alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweise. Er erziele aus seiner Geschäftsführertätigkeit zwar Einkünfte gem. § 22 Z 2 EStG, iSd Bestimmungen des § 41 Abs.2 FLAG ist er jedoch wie ein Dienstnehmer zu werten. Von seinen Bezügen sowie von den vergüteten Fahrtkostenersätze sei daher auch DB und DZ abzuführen. Dies sei zumindest im Jahr 2005 nicht geschehen.

Auch der Hinweis, die Kilometergelder seien vom GGF in den selbständigen Einkünften beim Wohnsitzfinanzamt erklärt worden, könne nicht nachvollzogen werden. Laut Beilage zur Einkommensteuererklärung (StNr. xxx), FA Z.) seien folgende Beträge erklärt worden:

	KZ	2004	2005
Erlöse	9040	19.761,37	19.675,96
Übrige Aufwendungen/Betriebsausgaben	9230	2.947,05	2.856,52

Den Berechnungen der Prüfung zufolge müssten die Erlöse in beiden Jahre (Geschäftsführerbezug und Kilometergelder) mit über € 27.000,- erklärt worden sein. Ebenso

könne aus den eingereichten Erklärungen nicht nachvollzogen werden, welche Betriebsausgaben den Kilometergeldern gegenübergestellt würden. Daraus sei abzuleiten, dass die Erlöse (und auch Betriebsausgaben) unvollständig erfasst bzw. einbekannt worden seien. Von einer nicht konformen Doppelerfassung selbständiger Einkünfte könne daher nicht gesprochen werden.

Angemerkt wurde weiters, dass im Abgabenrecht für Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Ges/Gf ebenso strenge Maßstäbe wie bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen anzuwenden seien.

Die Angemessenheit eines Geschäftsführerbezuges könne, nach Rechtsprechung des VwGH, auch anhand inneren Betriebsvergleiches beurteilt werden und stelle eine in freier Beweiswürdigung zu lösende Sachverhaltsfrage dar.

Die Heranziehung des Kollektivvertrages, wie in der Berufung gefordert, stelle lediglich einen weiteren möglichen Beurteilungsvergleich dar.

Auch der Hinweis, dass der frühere Geschäftsführer zu seinem Bezug ein Firmen-Kfz auch für Privatfahrten zur Verfügung gehabt hätte, gehe ins Leere, da auch der mit der Überlassung verbundene Vorteil des Geschäftsführers zum Gesamtausmaß des mit der Gesellschaft abgeschlossenen Vertragsverhältnisses zu zählen sei und unter Umständen eine verdeckte Ausschüttung darstelle.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH bestehe gerade bei Provisionszahlungen ins Ausland eine erhöhte Mitwirkungspflicht, Beweisvorsorge- und Beweismittelbeschaffungsverpflichtung des AbgPfl. Die Höhe der Zahlungen sei nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen. Der Nachweis von Bargeldübergaben sei dem AbgPfl. zumutbar und stelle kein unerfüllbares Verlangen seitens der Prüfung dar.

Zu der Kapitalertragsteuer wurde ausgeführt:

„Bei bislang nicht erklärten Gewinnausschüttungen ist die Kapitalertragsteuer zwingend der Gesellschaft vorzuschreiben. Dies auch dann, wenn sich der Empfänger der Kapitalerträge zur Bezahlung der Steuer bereit erklärt, da der Schuldner der Kapitalerträge die getätigten Ausschüttungen nicht als Kapitalerträge behandelt hat und der ihm gewährte Vorteil unabhängig von der Tragung der KEST zugewendet werden sollte. Es fehlt daher der nach außen erkennbare Entschluss des Schuldners der Kapitalerträge die KEST dem Gläubiger anzulasten. Da die Steuerschuld und die Verpflichtung zur Einbehaltung der KEST bereits im Zeitpunkt des Zufließens entstanden ist und die Höhe der Kapitalerträge nicht durch eine Willenäußerung im Zeitpunkt des Erkennens des Vorliegens eines Ausschüttung abgeändert werden kann, war die KEST wie im Bericht dargestellt, festzusetzen.“

Vorhalt UFS

Die Bw. wurde vom unabhängigen Finanzsenat ersucht, die Leistungsbeziehung der Bw. und dem GGF betreffend die Kilometergelder auf Grund einer schriftlichen Vereinbarung nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen und ein Fahrtenbuch vorzulegen.

Hinsichtlich der strittigen Provisionen wurde auf § 162 BAO verwiesen und die Bw. ersucht, die Empfänger der Provisionen näher zu bezeichnen und die Zahlungen an diese nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen.

Vorhaltsbeantwortung

Hinsichtlich der als Betriebsausgaben nicht anerkannten **Kilometergelder** wurde eine Kopie des Geschäftsführervertrages vorgelegt, in dem ua. der Ersatz der Fahrten mit einem Kraftfahrzeug in Höhe des Kilometergeldes geregelt ist. Weiters wurden das im Jahr 2004 und 2005 geführte Fahrtenbuch vorgelegt, aus denen ersichtlich ist, dass es sich bei den von der Bw. an den GGF bezahlten Kilometergelder für die Strecken zwischen der Wohnung des GFF und dem Büro und Fahrten zu Kunden handelte.

Ausgeführt wurde weiters, dass mit einer Privatnutzung eines Fahrzeuges verbundener Vorteil zur Gesamtausstattung des Entgeltes eines GGF gerechnet werde und damit ein allfälliges Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung nur unter Heranziehung der Gesamtvergütung unter Beachtung des Fremdvergleiches denkbar (VwGH 31.3.1998, 96/13/0121) sei. Das Gesamtentgelt des GGF halte dem Fremdvergleich stand.

Bei einer GPLA-Außenprüfung gemäß § 150 BAO wurde DB, DZ und KommSt-Pflicht für nämliche Kilometergelder festgesetzt. Eine kumulative Belastung der bezahlten Beträge mit Kapitalertragsteuer und Lohnnebenkosten könne nicht der Gesetzeslage entsprechen.

Hinsichtlich der Provisionen wurde ausgeführt, dass die Auslandsprovision zur Erlangung und Erhaltung von Aufträgen bezahlt worden seien.

Die Empfänger sind namentlich dargestellt worden. Es findet sich in den Erläuterungen zum Jahresabschluss 2003 unter betriebliche Aufwendungen die detaillierte und namentliche Aufgliederung der Provisionen. Ebenso finden sich für die Jahre 2004 und 2005 die Provisionen im Jahresabschluss unter sonstige betriebliche Aufwendungen aufgegliedert. Auch die betrauten Fahrer sind namentlich angeführt worden.

Die Bw. sei sich der Mitwirkungspflicht bewusst, doch könne von ihr nicht Unmögliches verlangt werden.

Auf die EStR 2000, Rz 1125, wurde hingewiesen, dass bei Auslandsprovisionen der Empfängerbenennungsauftrag entfallen könne und da es sich im gegenständlichen Fall ausschließlich um Italiengeschäfte handle und italienische Empfänger betroffen seien, dies zutreffe.

Als Beilagen wurde eine Kopie des Geschäftsführervertrages, die Auflistung der sonstigen betrieblichen Aufwendungen ua. für Provisionen und der Aufgliederung der Provisionen unter Anführung der Beträge (3% der Umsätze) und der italienischen Empfänger für die strittigen Jahre vorgelegt.

Mündliche Verhandlung

In der am 9. Juni 2010 abgehaltenen Berufungsverhandlung, anwesend als Amtsvertreter Herr Mag. Zach, Herr Kostner (Betriebsprüfer), Herr G.A., der GGF, und der steuerliche Vertreter der Bw., wurde ergänzend ausgeführt:
„Die Referentin trägt den Sachverhalt vor.

Die Parteien wiederholen ihre bisherigen Vorbringen.

Dr. Wieser weist auf seine bisher eingebrachte Stellungnahme hin.

Ergänzend wird Folgendes vorgebracht:

Kilometergelder:

Herr G.A. ist Geschäftsführer einer Spedition. Herr Kostner führt aus, dass er die Kosten nicht nachweisen konnte. Es gab weder schriftliche Vereinbarungen noch wurde ein Fahrtenbuch geführt. Im Einkommensteuerverfahren von Herrn G.A. wurden die an ihn bezahlten Kostenersätze nicht der Steuer unterzogen. Ein Dienstgeberbeitrag hätte einbehalten werden müssen.

Dagegen führte Dr. Wieser aus, dass es einen Geschäftsführervertrag in Kopie (das Original ist nicht auffindbar) gäbe, in dem die Kilometergelder zugestanden worden seien.

Das Büro befindet sich in Wien. Der GGF wohne in B.. Der GGF habe täglich die Strecke zwischen Büro und B. zurück zurückgelegt.

Es seien Fahrtenbücher geführt worden. Teilweise gebe es auch Einzelaufzeichnungen. Das Ganze wurde nicht „wissenschaftlich“ ausgearbeitet, weil Herr G. ja jeden Tag dieselbe Strecke gefahren sei. Wenn es andere Reisen gegeben habe, dann seien ausführliche Einzelaufzeichnungen geführt worden, die bei der Prüfung auch vorgelegt worden seien. Die Einkünfte seien in der Einkommensteuererklärung des Geschäftsführers auch erklärt worden.

Auf den Einwurf der Referentin, dass Zweifel bestünden, dass das Fahrtenbuch fortlaufend geführt worden sei, führte der GGF aus, dass er zB das Fahrtenbuch bis 10.3. geführt habe und wenn er am 11.3. eine Fahrt zu einem Kunden gemacht habe, habe er diesbezüglich eigene Aufzeichnungen gemacht, und habe dann das Fahrtenbuch wieder ab 12.3. weitergeführt. Wenn er gewusst habe, dass eine Reise zu einem bestimmten Termin anfalle, dann habe er im Fahrtenbuch eine entsprechende Seite freigelassen, das Fahrtenbuch weitergeführt, und dann im Nachhinein die Reise um die fehlenden Einträge ergänzt.

Herr Dr. Wieser ergänzte, dass der GGF kein Interesse gehabt habe, das Fahrtenbuch zu manipulieren. Er legte ja täglich die Strecke zwischen Firma und Wohnsitz zurück. Die Reisen zu seinen meist langjährigen Kunden habe er vor oder nach dem jeweiligen Monat nach Planung eingetragen.

Er habe das Firmenauto verkauft, um für die Firma Kosten zu sparen. Er habe dann mit seinem privaten Auto weiterfahren müssen.

Auf den Einwurf von Herrn Kostner, dass er hat bereits im Jänner 2004 Kilometergelder geltend gemacht, obwohl er damals noch gar nicht Geschäftsführer war, führte Herr G.A. aus, dass er bis Dezember 2003 als Angestellter im Unternehmen tätig gewesen sei. Mit 15. Jänner

erfolgte die Bestellung zum Geschäftsführer. Die Eintragung im Firmenbuch erfolgte am 20. Jänner 2004. Der Geschäftsführervertrag ist vom 30. Jänner 2004.

Herr Kostner führte aus, dass die formalen Erfordernissen betreffend die Unterlagen für das Finanzamt für die Beweiswürdigung wesentlich seien.

Herr Dr. Wieser verwies auf Tz 220 zu § 16 EStG in Doralt. Seines Erachtens ist im Fall von Herrn G. ein Fremdvergleich sehr wohl möglich. Das Betriebsfinanzamt habe anlässlich einer Außenprüfung die Kilometergelder als Betriebsausgaben behandelt und den Nebenkosten (DB, DZ) unterworfen.

Provisionen:

Zu den Provisionen führte Dr. Wieser an, dass die Bw. bei den Italiengeschäften - um Aufträge zu lukrieren - entsprechende Marketingmaßnahmen setzen und den süditalienischen Firmen Provisionen bezahlen musste. Das Geld wurde den Fahrern mitgegeben. Diese Art ist nicht unüblich, weil die Fahrer selbst oft Inkasso machen.

Die Firma habe in den Erklärungen die Empfänger angegeben und auch in der Buchhaltung und in den Erläuterungen deklariert.

Anlässlich der BP sind dem Prüfer Namen von den Fahrern bekannt gegeben worden, die die Gelder übernommen haben.

Er sei daher der Meinung, dass diese Provisionen Betriebsausgaben darstellen und wies auf die Beilagen hin.

Es sei kein Geld, das man den Leuten einfach nur so gibt. Die Disponenten hätten sich dadurch gegenüber der Bw. unter anderem bei der „Beladung“ wohlwollend verhalten. Es hat sich bei der Ware der Fa. N.I. um Gefahrengut gehandelt, das von der Firma pünktlichst abgeholt werden musste. Falls ein Lkw – aus welchen Gründen immer – nicht zur Verfügung gestanden sei, musste die Fa. Bw. die Zwischenlagerung organisieren und auch bezahlen.

Die Lkw's, die für die Firma Bw. fahren, sind nicht immer voll. Der Frächter konnte dann auf der Heimfahrt noch Fracht von einer anderen Firma mitnehmen, die von der Bw. normal verrechnet werden konnten.

Das Hauptgeschäft wurde mit der Fa. N.I. gemacht, die in der Nähe von Rom angesiedelt ist. Es hat den Großteil der Umsätze der Bw. ausgemacht. Würde diese Firma ausfallen, dann stünde die Bw. vor dem Aus.

Die Disponenten sind die wichtigsten in dieser Branche.

Die Provisionen gingen zum überwiegenden Teil an die Disponenten der Fa. N.I.. Manchmal erhielten auch kleinere Firmen in Italien Provisionen.

Bei den Provisionen hat es sich nicht um „Schmiergelder“ gehandelt.

Auf die Frage von Mag.Zach, wieso die Gelder auf das Verrechnungskonto des Geschäftsführers gebucht worden seien, führte Herr G. aus, dass die Fa. nur eine kleine Handkasse habe. Es werde alles über die Bank abgewickelt. Das Konto könne mit 36.000 Euro überzogen werden. Dieser Rahmen sei meistens ausgeschöpft. Er müsse aber die Frächter immer pünktlich bezahlen, sonst gebe es keine Autos und er müsse die Autos anmieten. Das Geld wurde daher - wenn es gebraucht wurde – je nachdem wie hoch der Kontostand war, ein paar Tage oder einige Wochen vorher von der Bank abgehoben. Wenn der Fahrer gekommen ist, habe man ihm dann das Geld über das Verrechnungskonto gegeben.

Über Befragen durch Herrn Kostner, wo das Geld dann aufbewahrt wurde, führte Dr. Wieser aus, dass es wohl bei Frau L. in der Handkasse oder in der Tischlade gelegen sein werde. Es sei keine normale Kassa geführt worden. Es sei im Frachtgewerbe üblich, dass Barbewegungen stattfinden, dies im größeren Umfang als es sonst der Fall ist.

Herr Kostner führte aus, dass auslandsabhängige Provisionen, die vom Jahresumsatz errechnet werden, vom VwGH nicht als solche anerkannt werden.

Dem hielt Dr. Wieser entgegen, dass die Provision in der Kalkulation der jeweiligen Aufträge Platz gehabt hätten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Die Bw., die Bw., betreibt eine Spedition. Bis 31.12.2003 war Herr Dkfm X. Alleingesellschafter und Geschäftsführer. Herr G. war Angestellter der Firma. Mit 15. Jänner 2004 übernahm Herr G. die Geschäftsführung der GmbH und ist auch Alleingesellschafter der Firma.

Der vorstehende Sachverhalt ist unstrittig.

Strittig ist

- 1.) ob die Kostenübernahme der vom Gesellschafter/Geschäftsführer für Fahrten zwischen Wohnung und Firmensitz geltend gemachten **Kilometergelder** als Betriebsausgaben bei der Firma anzuerkennen sind oder verdeckte Ausschüttungen an den Gesellschafter/Geschäftsführer darstellen,
- 2.) ob die im Prüfungszeitraum als Betriebsausgaben geltend gemachten **Provisionen** als solche anzuerkennen sind oder verdeckte Gewinnausschüttungen an den Gesellschafter/Geschäftsführer darstellen,
- 3.) ob die für die verdeckten Gewinnausschüttungen vorzuschreibende Kapitalertragsteuer der Berufungswerberin Bw. oder dem Alleingesellschafter Herrn G. vorzuschreiben ist und
- 4.) ob die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs.4 BAO betreffend die Körperschaftsteuer für die Jahre 2003, 2004 und 2005 zu Recht erfolgt ist.

Die Rechtsgrundlagen stellen sich wie folgt dar:

Wiederaufnahme:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach der Rechtsprechung ist maßgebend für eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen, 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 wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (VwGH 9.7.1997, 96/13/0185; VwGH 28.1.1998, 95/13/0141; VwGH 21.7.1998, 93/14/0187, 0188).

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen (zB VwGH 21.3.1996, 94/14/0085; 21.7.1998, 93/14/0187, 0188; 26.11.2002, 99/15/0176; 17.12.2003, 99/13/0131; kein subjektives Recht auf Wiederaufnahme von Amts wegen, VwGH 28.5.1997, 94/13/0176; 31.3.2004, 2004/13/0036) (Ritz, BAO³ § 303 Tz 37).

Bei der Ermessensübung ist grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (vgl VwGH 30.5.1994, 93/16/0096; 28.5.1997, 94/13/0032; 30.1.2001, 99/14/0067). Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde (vgl zB BMF, AÖF 1987/61) (Ritz, BAO³, § 303 Tz 38).

Die Berufung enthält keine konkrete Begründung, warum eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2003, 2004 und 2005 unzulässig sein soll. Die Bw. bringt auch nicht vor, dass im Zuge der Außenprüfung keine neuen Tatsachen hervorgekommen sind.

Da jedoch die eine Wiederaufnahme des Verfahrens begründenden Prüfungsfeststellungen, nämlich die Nichtanerkennung der Kilometergelder und der Provisionen als Betriebsausgaben vom Bw. angefochten wurden, kann davon ausgegangen werden, dass die Begründung der Berufung gegen die Wiederaufnahmsbescheide darin zu sehen ist, dass sich bei Wegfall dieser Prüfungsfeststellungen keine im Spruch anders lautende Sachbescheide ergeben hätten.

Wie aber unten dargelegt wird, kam der unabhängige Finanzsenat in freier Beweiswürdigung zu dem Schluss, dass die in sämtlichen Streitjahren abgesetzten Provisionen keine Betriebsausgaben darstellen. Die Wiederaufnahme der Verfahren erfolgte daher zu Recht.

Betriebsausgaben

Gemäß § 4 Abs.4 EStG sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch einen Betrieb veranlasst sind und somit Leistungen, die ausschließlich oder zumindest vorwiegend aus betrieblichen Gründen erbracht werden.

Die Abzugsfähigkeit einer Ausgabe (Aufwandes) als Betriebsausgabe setzt grundsätzlich deren Nachweis bzw. Glaubhaftmachung voraus, wobei sich die Nachweispflicht aus den

allgemeinen Verfahrensvorschriften, denen zufolge der Steuerpflichtige die Richtigkeit seiner Angaben zu beweisen hat, ergibt.

Kilometergelder:

Im gegenständlichen Fall wurden Aufwendungen für Kilometergelder, die dem Gesellschafter/Geschäftsführer (GGf) von der Bw. bezahlt worden sind, bei der GmbH als Betriebsausgaben geltend gemacht.

Die Betriebsprüfung hat die Aufwendungen für Kilometergelder nicht als Betriebsausgaben anerkannt und verdeckte Gewinnausschüttung festgestellt.

Auf Grund von weiteren Ermittlungen des unabhängigen Finanzsenates wurden Fahrtenbücher für die Jahre 2004 und 2005 und ein Geschäftsführervertrag vorgelegt.

Laut den nachgereichten Fahrtenbüchern für die Jahre 2004 und 2005 sind die täglichen Fahrten zwischen Wohnung und Büro und die Fahrten zu den Kunden mit Ausgangspunkt und Zielpunkt, die betrieblich gefahrenen Kilometer und der Zweck der Fahrten festgehalten.

Nach den Ausführungen des jetzigen GGf Herrn G.A. wurde das Firmen KfZ dem vorigen Alleingesellschafter verkauft. Es wurde kein neues Firmenauto angeschafft.

Herr G.A. war daher gezwungen mit seinem privaten Pkw in die Firma zu fahren und hat für die betrieblichen Fahrten die Kilometergelder laut Geschäftsführervertrag der Bw. verrechnet.

Nach allgemeiner Lehre und Rechtsprechung werden die Vertragsbeziehungen und damit die daraus entstehenden Aufwendungen und Erträge steuerlich nur dann als Betriebsausgaben und Betriebseinnahmen anerkannt, wenn sie dem Fremdverhaltensgrundsatz entsprechen. Dafür sind die vom VwGH erarbeiteten Maßstäbe der Angehörigen-Judikatur heranzuziehen, denn ein Gesellschafter und seine Verwandten sind der Gesellschaft und ihren Untergesellschaften gegenüber wie „Angehörige“ zu sehen:

Außenwirkung: Das Vertragsverhältnis muss nach außen in Erscheinung treten. In der Regel wird daher Schriftlichkeit gefordert.

Hinreichende Bestimmtheit: Leistung und Gegenleistung sowie allfällige Nebenabreden müssen klar und eindeutig aus der Vereinbarung hervorgehen.

Fremdvergleich: Die Vertragskonditionen dürfen nicht von jenen abweichen, die mit einem gesellschaftsfremden Dritten getroffen worden wären.

Soweit Vertragsbeziehungen nicht diesen Kriterien entsprechen, haben sie ihre Ursache nicht im Betrieb der Gesellschaft, sondern im Gesellschaftsverhältnis (societatis causa) und sind vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen.

Laut dem nachgereichten Geschäftsführervertrag waren nach § 3 Absatz 5 dem GGf für Fahrten mit dem Kraftfahrzeug die Kilometergelder nach dem amtlichen Satz zu gewähren

gewesen.

Somit war die Außenwirkung sowie die Leistung dokumentiert.

Den Ausführungen der Betriebsprüfung, dass der GGf einen ausreichenden Geschäftsführergehalt bezogen habe – im Vergleich zu seinen Vorgänger – wurde in der Berufung entgegengehalten, dass der Vorgänger einen geringeren Gehalt bezogen habe, aber ihm ein Firmenwagen zur Verfügung gestanden sei.

Auf Grund einer der Berufung beigelegten Liste der Monatsgehälter/Speditionsangestellter gültig ab 01.04.2004 ist ersichtlich, dass der Gehalt den Herr G.A. bezogen hat, nicht als überhöht angesehen werden kann. Daraus folgt, dass die Gesamtausstattung der Geschäftsführerentlohnung als angemessen anzusehen ist (siehe VwGH 8.3.1994, 91/14/0151).

Dass dem GGf die von seiner Wohnung zum Büro gefahrenen Kilometergelder ersetzt worden sind, hält nach Ansicht des UFS einem Fremdvergleich stand.

Die von der Bw. bezahlten Kilometergelder sind daher als Betriebsausgaben abzugsfähig und stellen keine verdeckten Gewinnausschüttungen an den GGf dar.

Provisionen:

Als Provision bezeichnet man die Vergütung für die Vermittlung eines Geschäfts, welches zwischen 2 Partnern (Unternehmer und Käufer) geschlossen wird, durch einen Dritten (Vermittler, Makler, Agentur, Handelsvertreter, Vertriebspartner). Dieser Dritte erhält einen bestimmten Anteil der Summe, welche der Käufer dem Unternehmer bezahlt, als Provision. Die Höhe der Provisionen richtet sich oft nach Bezugsgrößen. Sie kann als Umsatzprovision bezahlt werden. (Wikipedia-Provisionen)

Im gegenständlichen Fall handelte es sich nicht um Provisionen im oa Sinn.

Es wurden zwar 3% in den Jahren 2003 und 2004 von den Nettoumsätze errechnet und 2005 von den Bruttoumsätze und als Provisionen als Betriebsausgaben geltend gemacht, allerdings ist nicht nachvollziehbar, wie hoch die Zahlungen an die einzelnen Disponenten (Vermittler) tatsächlich waren und welche Gegenleistung erbracht worden ist.

Auf Grund der Ermittlungen der Betriebsprüfung wurde Geld für die Provisionen vom betrieblichen Bankkonto abgebucht und es erfolgte gleichzeitig die Verbuchung auf das Gesellschafterverrechnungskonto. Die zu bezahlenden Provisionen wurden dann - bis ein Jahr später - vom Gesellschafterverrechnungskonto abgehoben und zur anschließende Aufbewahrung in der Handkasse der Firma bis zur tatsächlichen Übergabe der Provision (eines nicht belegmäßig nachweisbaren Betrages) in einem verschlossenen Kuvert an einen Fahrer, aufbewahrt. Eine Bestätigung des Fahrers für den Empfang gibt es nicht. Der Fahrer übergab

das verschlossene Kuvert den Disponenten der Auftragsfirmen. Ein Bestätigung aus der die Höhe des Betrages und der Empfänger hervorging, gibt es auch hierfür nicht.

Die Empfänger erhielten die „Provisionen“ auch nicht für Vermittlung von Geschäften, sondern für „wohlwollende“ Leistungen, wie in der mündlichen Verhandlung ausgeführt: zB. dass wenn die Ware länger als geplant gelagert werden musste, da ein LKW nicht rechtzeitig zur Verladung der Ware bereit stand, diese in einem Zwischenlager vorübergehend gelagert werden konnte oder zB wie in der Berufung ausgeführt waren diese Zahlungen „Geldanreize“ für Aufträge für Speditionsgeschäfte. Eine Zuordnung konkreter Aufträge wurde nicht nachgewiesen oder glaubwürdig gemacht. Die für die Provisionen erbrachten Gegenleistungen konnten somit auch nicht nachvollzogen werden.

§ 115 BAO: (1) Die Abgabenbehörde hat die Abgabenerklärungen zu prüfen. Soweit nötig, hat sie, tunlichst durch schriftliche Aufforderung, zu veranlassen, dass die Abgabepflichtigen unvollständige Angaben ergänzen und Zweifel beseitigen (Ergänzungsauftrag).

(2) Wenn die Abgabenbehörde Bedenken gegen die Richtigkeit der Abgabenerklärung hegt, hat sie die Ermittlungen vorzunehmen, die sie zur Erforschung des Sachverhaltes für nötig hält. Sie kann den Abgabepflichtigen unter Bekanntgabe der Bedenken zur Aufklärung bestimmter Angaben auffordern (Bedenkenvorhalt). Erforderliche Beweise sind aufzunehmen.

§ 162 BAO: (1) Wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, so kann die Abgabenbehörde verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet.

(2) Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs. 1 verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen.

Nach der vom Bw. zitierten Rz 1125 der EStR 2000 – an die im Übrigen der unabhängige Finanzsenat nicht gebunden ist - kann bei Auslandsprovisionen grundsätzlich von der Anwendung des § 162 BAO nicht abgesehen werden. Eine Empfängerbenennung könne bei Provisionszahlungen (Geld- oder Sachzuwendungen) an Steuerausländer dann entfallen, wenn einerseits die Tatsache des Aufwandes und seine betriebliche Veranlassung, das ist ein unmittelbarer Zusammenhang mit einem ausländischen erteilten oder angestrebten Geschäftsauftrag bzw -abschluss, als erwiesen angenommen werden kann und wenn andererseits sichergestellt ist, dass der wirkliche Empfänger der Zahlungen im Inland nicht steuerpflichtig ist.

Die Nennung der tatsächlichen Empfänger garantiert die Anerkennung der betreffenden Aufwendungen bzw Schulden noch nicht; diesbezüglich ist in freier Beweiswürdigung zu entscheiden (VwGH 11.5.1983, 83/13/0030, 0031) .

Im gegenständlichen Fall wurde wie vorstehend ausgeführt, Geld für allfällige später zu bezahlende Provisionen vom Gesellschaftskonto auf das Verrechnungskonto des Gesellschafters überwiesen. Grund für diese Vorgangsweise war, da das Gesellschaftskonto nur einen bestimmten Überziehungsrahmen gehabt habe, die Beträge für allfällige Zahlungen greifbar zu haben.

Da jedoch auch höhere Beträge nicht auf einmal abgehoben werden können wurde Geld von dem Verrechnungskonto abgehoben und in der Handkasse der Firma deponiert.

Wenn eine Provisionszahlung dann anstand, wurde in einem geschlossenen Kuvert den namentlich genannten Fahrern ein verschlossenes Kuvert übergeben.

Für die Übergabe des Kuverts gibt es keine Bestätigung und auch nicht für den Betrag der sich im Kuvert befand.

Weiters gibt es auch keine Bestätigung der namentlich genannten Empfänger.

Welche Tätigkeit die genannten Empfänger in den jeweiligen Firmen (den Auftraggebern) innehatten, war nicht bekannt.

Laut den Ausführungen in der mündlichen Verhandlung dass die Zahlungen für wohlwollendes Verhalten bezahlt worden sind und den Ausführungen in der Berufung, dass die Zahlungen facilitations payments waren, kann nach Ansicht des UFS auch kein unmittelbarer Zusammenhang zu den Auftraggebern bzw. bestimmten Geschäften gesehen werden.

Die Nennung einer beliebigen Person reicht zur Anerkennung nicht (VwGH 17.11.1982, 81/13/0194, 82/13/0037) (Ritz, BAO³, § 162 Tz 6).

Der unabhängige Finanzsenat bezweifelt grundsätzlich nicht, dass Zahlungen im Speditionsgewerbe üblich sind, da jedoch weder die Übergabe an die Fahrer noch die Übergabe an die namentlich genannten „Empfänger“ noch die Höhe der im Einzelfall bezahlten Beträge bestätigt werden kann, wird nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates den Voraussetzungen, die im § 162 BAO geregelt sind, nicht entsprochen. Auch der tatsächliche Rechtsgrund der Zahlungen konnte keineswegs ausreichend dokumentiert werden.

Zu den vom Bw. angeführten EStR wird noch ergänzend ausgeführt, dass dort angegeben ist, dass Provisionszahlungen nicht unter Anwendung eines etwa vom Auslandsumsatz

abhängigen Durchschnittssatzes berechneten und als Betriebsausgaben abgesetzt werden können.

Die Zahlungen können nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden.

Zu der weiteren Frage, ob diese Zahlungen verdeckte Gewinnausschüttungen darstellen, wird Folgendes ausgeführt:

Verdeckte Gewinnausschüttung

§ 8. (1) Bei der Ermittlung des Einkommens bleiben Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden. § 6 Z 14 lit. b des Einkommensteuergesetzes 1988 ist sinngemäß anzuwenden. Bei einem Forderungsverzicht auf Seiten des Gesellschafters ist der nicht mehr werthaltige Teil der Forderung steuerwirksam.

(2) 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.

Verdeckte Gewinnausschüttung:

Das Gesetz enthält keine Definition des Begriffs der verdeckten Ausschüttung. Aus der Rechtsprechung ergibt sich, dass verdeckte Ausschüttungen alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegene Vorteilsgewährungen einer Körperschaft an Anteilseigner sind, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzeln in der Anteilseignerschaft haben. (vgl. zB VwGH 7.2.1989, 86/14/0121,0122, ÖStZB 1989, 309; 18.12.1990, 89/14/0133, ÖStZb 1991, 514; 1.3.2007, 2004/15/0096, ÖStZB 2007, 574; so auch bereits Putschögl/Bauer/Mayr, KStG, § 8 Rz 43; Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG11 § 8 Tz 111) (Gernot Ressler/Birgit Stürzlinger in Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 8 Rz 100)

Der VwGH hat diese Definition auch noch dahingehend ergänzt, dass eine vA auch dann vorliegt, wenn eine Körperschaft einen Vorteil Außenstehenden gegenüber "nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde" (zB Erk vom 13. 10. 1999, 96/13/0113 bzw vom 24. 7. 2007, 2007/14/0013).

Im gegenständlichen Fall wurden von der Betriebsprüfung die Provisionszahlungen, die aufgrund von Aufträgen ausländischer Auftraggeber an ausländische Disponenten bezahlt worden sind, nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

Begründet wurde dies, wie bereits vorstehend ausgeführt, dass die Provisionszahlungen in nicht nachvollziehbarer Höhe jeweils mittels Barzahlungen erfolgt seien und weder Übernahmevereinbarungen der Fahrer noch der Disponenten vorhanden seien.

Vom UFS wurden die Provisionszahlungen - wie den vorstehenden Ausführungen zu entnehmen ist – auch nicht als Betriebsausgaben anerkannt. Der UFS kommt auf Grund seiner Beweiswürdigung zu dem Schluss, dass die Zahlungen nicht abzugsfähig sind.

Für die Betriebsprüfung ist weiters laut Bericht fraglich, ob die Provisionszahlungen endgültig aus dem Unternehmensbereich abgeflossen zu betrachten sind oder ob die Tatsache dass die Verausgabung im Dunklen geblieben und somit ein Rückfluss der behaupteten Zahlungen in den Unternehmensbereich nicht auszuschließen ist, eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellt. Da im gegenständlichen Fall die Barabhebungen einerseits dem Verrechnungskonto des Ges/Gf zugerechnet wurden und andererseits die tatsächlichen Zahlungen der Provisionen nicht geeignete Unterlagen nachgewiesen werden konnte, stellen diese Beträge, nach Ansicht der Prüfung, Geldentnahmen des Ges/Gf und somit verdeckte Ausschüttungen gemäß § 8 (2) KStG dar.

Dazu wird Folgendes ausgeführt:

Aufwendungen der Körperschaft, denen die Abzugsfähigkeit wegen Nichtbenennung des Empfängers gemäß § 162 BAO nicht zukommt, sind auf deren Ebene grundsätzlich keine vA. Die zwingende Nichtabzugsfähigkeit der zunächst beantragten Aufwendungen erfolgt diesfalls - Rechtmäßigkeit des entsprechenden Verlangens der Abgabenbehörde vorausgesetzt - auf Grund der Bestimmung des § 162 Abs 2 BAO (VwGH 31. 1. 2001, 98/13/0156; Ritz, BAO³, § 162, Tz 3). Unter Nichtbenennung fällt etwa die gänzliche Verweigerung der Identität des Empfängers, Angaben, die sich als falsch erweisen oder die Benennung einer Domizilgesellschaft (stRspr, etwa VwGH 26. 9. 2000, 98/13/0216, 0220 bzw 23. 1. 2002, 96/13/0114).

Sie können nur dann als vA behandelt werden, wenn begründeter Verdacht besteht oder den Abgabenbehörden der Nachweis gelingt, dass ein Anteilsinhaber oder eine diesem nahestehende Person der Körperschaft der Empfänger ist (vgl VwGH 26. 9. 2000, 98/13/0216; Rz 762 KStR 2001) (Renner, KSt 1988, § 8 Tz 251f)

Weiters führt Renner aus, dass Schmiergelder gemäß § 12 Abs 1 Z 4 dem Grunde nach betrieblich veranlasste Aufwendungen sind, denen aber ein spezielles Abzugsverbot gegenübersteht. Eine vA ist - wenn die Zahlung an einen Dritten erfolgt - grundsätzlich nicht anzunehmen. Ist Zahlungsempfänger hingegen ein Anteilsinhaber oder eine diesem nahestehende Person, wird idR von einer vA auszugehen sein (Renner, KSt 1988, 11. Lieferung § 8 Tz 248)

Im Jakom wird zu den verdeckten Ausschüttungen ausgeführt, dass dies alle außerhalb der gesrechtl Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber

sind, die das Einkommen der Körperschaft vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben (VwGH 16.5.07, 2005/14/0005; 19.12.02, 99/15/0110; 30.5.01, 99/13/0024).Werden bei der KapGes BA mangels Nennung des Empfängers gem § 162 BAO nicht anerkannt, rechtfertigt diese Feststellung alleine noch nicht die Annahme einer vA beim Ges'tergeschäftsführer (VwGH 28.10.97, 93/14/0073) (Jakom /Marschner, §27 Rz 46).

Im gegenständlichen Fall fand deshalb eine Überweisung für die Provisionen vom Gesellschaftskonto auf das Verrechnungskonto des Geschäftsführers statt, da laut den Ausführungen in der mündlichen Verhandlung der Überziehungsrahmen des Gesellschaftskontos meist ausgeschöpft war und daher, wenn es der Kontostand zuließ, Geld für die Zahlungen an die Frächter, die pünktlich erfolgen mussten, auf das Verrechnungskonto überwiesen wurde. Für die zu zahlenden Provisionen wurde Geld vom Verrechnungskonto abgehoben und in der Handkasse der Firma deponiert. Wenn dann ein Fahrer für zu zahlende Provisionen Geld in verschlossenen Kuverts mitgegeben wurde, wurde Geld aus der Handkasse genommen.

Dass der Geschäftsführer der Zahlungsempfänger war, sieht der UFS durch diese Vorgangsweise als nicht nachgewiesen.

Zu den Ausführungen der Betriebsprüfung, dass, da der Abfluss der „Provisionen“ nicht nachgewiesen werden konnte, eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, wird auch auf die vorstehenden Ausführungen zu § 162 BAO verwiesen. Zu der Höhe des Geschäftsführerentgelts wurde bei den Ausführungen zu den Kilometergeldern Stellung genommen.

Kest

Da im gegenständliche Fall der unabhängige Finanzsenat keine verdeckten Gewinnausschüttungen angenommen hat, war der Haftungs- und Abgabenbescheid über den Prüfungszeitraum vom 1.1.2003 bis 31.12.2005 ersatzlos aufzuheben.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Wien, am 24. Februar 2011