

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Mag. R. *** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Pirklbauer Steuerberatung GmbH & Co KG, Oberrachenödt 60, 4264 Grünbach, über die Beschwerde vom 17. November 2020 (Schreiben vom 16.11.2020) sowie die Beschwerde vom 11. Dezember 2020 gegen folgende Bescheide des Finanzamtes ***1*** (nunmehr: Finanzamt Österreich)

Körperschaftsteuer 2016 (Bescheid vom 23.11.2020)

Körperschaftsteuer 2017 (Bescheid vom 23.11.2020)

Körperschaftsteuer 2018 (Bescheid vom 12.10.2020)

Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für 2015 (Bescheid vom 9.12.2020)

Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für 2016 (Bescheid vom 9.12.2020)

Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für 2017 (Bescheid vom 9.12.2020)

Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für 2018 (Bescheid vom 9.12.2020)

Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I.1 Der Beschwerde betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2015 bis 2018 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Haftungsbescheide Kapitalertragsteuer 2015 bis 2018 werden aufgehoben.

I.2 Der Beschwerde betreffend Körperschaftsteuer 2018 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2018	Einkommen	- 768.764,97 €	Körperschaftsteuer	1.750,00 €
festgesetzte Körperschaftsteuer				1.750,00 €

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

I.3 Die Beschwerde betreffend Körperschaftsteuer 2016 und 2017 wird gemäß § 279 BAO abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid Körperschaftsteuer 2016 wird abgeändert.

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2016	Einkommen	535.113,98 €	Körperschaftsteuer	138.778,50 €
			Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	0,50 €
festgesetzte Körperschaftsteuer				138.779,00 €

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Der angefochtene Bescheid Körperschaftsteuer 2017 bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

I.1 Im Zeitraum 4. März 2020 bis 28. Juli 2020 fand bei der Beschwerdeführerin (im Folgenden: Bf.) durch das Finanzamt ***1*** zu AB.Nr. ***2*** eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO für die Jahre 2016 bis 2018 betreffend unter anderem Körperschaftsteuer, Kapitalertragsteuer und Umsatzsteuer statt, bei der folgende Feststellungen getroffen wurden (vgl. den Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 25.11.2020):

Tz. 1 Erwerbsteuer ***PKW 1***

Die Anschaffung des PKW wäre bisher als innergemeinschaftlicher Erwerb behandelt und die nichtabzugsfähige Erwerbsteuer als Anschaffungskosten aktiviert worden. Das Fahrzeug wäre tatsächlich aber unter Anwendung der Differenzbesteuerung erworben worden.

Steuerliche Auswirkungen

Zeitraum	2017
Umsatzsteuer U1	
[070] innergem. Erwerbe	- 41.900,00 €
[072] 29% Normalsteuersatz	- 41.900,00 €

Tz. 2 AfA ***PKW 4***

Die in Zusammenhang mit der Anschaffung des ***PKW 4*** aktivierte NoVA iHv € 6.760,30 würde nicht den ***PKW 4*** betreffen, sondern den ***PKW 1***, wodurch sich eine entsprechende AfA-Änderung ergeben würde. Die Ermittlung der Bmgl. wäre in der Beilage dargestellt.

Steuerliche Auswirkungen

Zeitraum	2018
Körperschaftsteuer K1A	
[9130] AfA Anlagevermögen	- 2.252,74 €

Tz. 3 Anschaffung ***PKW 1***

Sachverhalt:

Die NoVA iHv € 6.760,33 wäre bisher nicht als Anschaffungskosten aktiviert worden. Sowohl die AfA als auch die Luxustangente wären daher entsprechend anzupassen.

Das Kfz der Marke ***PKW 1*** wäre am 23.1.2017 angeschafft und am 4.7.2017 auf Wechselkennzeichen zum Verkehr im Inland zugelassen worden. Nach eigenen Angaben von Herrn ***3*** wäre das Kfz zur Durchführung von besonders repräsentativen Fahrten und Langstreckenfahrten (zB zum ***4*** in ***5***) angeschafft worden. Ein Fahrtenbuch wäre nicht geführt worden.

Prüfungsfeststellungen und rechtliche Würdigung:

a) Art des Fahrzeuges

Es würde sich um ein Fahrzeug der besonderen Luxusklasse mit ***6*** PS und entsprechender Sonderausstattung handeln, der ehemalige Neupreis würde sich bei ca. € 220.000,-- bewegen.

b) Fahrtenbuch

Grundsätzlich wäre die betriebliche Nutzung des Fahrzeuges durch ein Fahrtenbuch nachzuweisen (siehe Rz 1615 EStR) und wäre das Finanzamt bei Fehlen desselben zur Schätzung der betrieblichen Nutzung berechtigt.

c) Angemessenheit

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit b wären unangemessen hohe Aufwendungen und Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, nicht abzugsfähig und würde insbesondere für Personen- und Kombinationskraftwagen gelten. Unter Angemessenheit dem Grunde nach bei derartigen Wirtschaftsgütern werde das Ausmaß der betrieblichen oder beruflichen Nutzung verstanden (allgemeiner Überwiegensgrundsatz), die Angemessenheit der Höhe nach wäre in der PKW-Angemessenheitsverordnung geregelt.

d) Notwendiges Betriebsvermögen

Unter notwendigem Betriebsvermögen wären jene Wirtschaftsgüter zu verstehen, die objektiv erkennbar nach ihrem Wesen zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt wären und ihm auch überwiegend tatsächlich dienen. Maßgebend für die Zuordnung zum Betriebsvermögen wäre im Wesentlichen die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes. Weiters müsse die Absicht, ein Wirtschaftsgut betrieblich nutzen zu wollen, innerhalb eines angemessenen Zeitraumes auch zu einer tatsächlichen betrieblichen Nutzung führen (siehe Rz 469ff EStR).

Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, die nicht der Einkommenserzielung dienen oder objektiv erkennbar privaten bzw. gesellschaftsrechtlichen Zwecken dienen und für solche Zwecke bestimmt sind, würden nicht zum Betriebsvermögen gehören (siehe Doralt zu § 8 KStG, Rz 267; VwGH 2009/13/0259 vom 20.3.2013).

e) Gewillkürtes Betriebsvermögen

Zum gewillkürten Betriebsvermögen könnten nur Wirtschaftsgüter gehören, die weder notwendiges Privatvermögen noch notwendiges Betriebsvermögen darstellen und dem Betrieb in irgendeiner Weise (zB als fundierte Kapitalausstattung) förderlich sind (siehe Rz 593 EStR).

Nach der Judikatur des VwGH wäre neben der objektiven Eignung eines Wirtschaftsgutes als gewillkürtes Betriebsvermögen zusätzlich eine tatsächliche Förderung des Betriebes erforderlich und dürfe damit keine Belastung verbunden sein.

f) Zusammenfassung

In der Buchhaltung würde nur ein einziger Tankbeleg vorliegen, aus welchem eine Betankung am Samstag den ***7***2019 um 17:57 Uhr ersichtlich wäre, die restlichen Tankrechnungen wären offensichtlich privat bezahlt und nicht als Betriebsausgabe erfasst worden. Sowohl die private Tragung der Treibstoffkosten als auch die Betankung zum Wochenende würden jedenfalls eine private Nutzung nahelegen. Die jährliche Kilometerleistung ab Erwerb des Fahrzeuges bis zum Prüfungszeitpunkt würde laut vorliegenden Servicerechnungen 518 Kilometer betragen. Weiters wäre das Fahrzeug am 23.1.2017 gekauft und erst am 4.7.2017 zum Verkehr im Inland zugelassen worden und das Kennzeichen bereits am 7.10.2019 wieder hinterlegt worden. Die Anschaffung und Nutzung eines exklusiven Kfz wäre in den persönlichen Motiven zu suchen und würde aufgrund der geringen Kilometerleistung in erster Linie repräsentativen Zwecken und nicht dem berufstypischen Einsatz dienen.

Aus der eingeschränkten Nutzungsmöglichkeit durch Zulassung erst ein halbes Jahr nach Anschaffung und folgender Hinterlegung sowie aus der offensichtlich insgesamt äußerst geringen tatsächlichen Nutzung könne eine (überwiegende) betriebliche Nutzung bzw. jederzeitige Einsetzbarkeit im betrieblichen Geschehen nicht nachvollzogen werden. Mangels Nachweis oder Glaubhaftmachung einer überwiegenden betrieblichen Nutzung des Kfz würde somit kein notwendiges Betriebsvermögen vorliegen.

Auch die Behandlung als gewillkürtes Betriebsvermögen würde ausscheiden, da eine objektive Förderungsmöglichkeit für den Betrieb nicht greifbar wäre und keinen Nutzen bringen würde. Bei einem Kraftfahrzeug wäre dies insbesondere dann der Fall, wenn es aufgrund seiner Beschaffenheit und Zweckbestimmung dem Betrieb nicht dauernd und uneingeschränkt dienen könne und die Gründe für die Anschaffung im privaten Bereich liegen würden. Die Anschaffung eines Fahrzeuges der besonderen Luxusklasse wäre offensichtlich durch die persönliche Neigung veranlasst und würde sich durch Inkaufnahme hoher Instandhaltungs- und Abschreibungskosten sowie langer Stehzeiten des Fahrzeuges manifestieren. Die Aufwendungen iZm dem Kfz wären insgesamt als unangemessen zu bezeichnen, da das Kfz für den Geschäftserfolg kaum von Bedeutung wäre und persönliche Gründe für die Anschaffung maßgeblich gewesen wären. Im Übrigen würde für betriebliche Fahrten ohnehin ein attraktives Kfz (***PKW 5***) zur Verfügung stehen.

Durch die Anschaffung des Kfz wäre dem Gesellschafter Herrn ***8*** als nahestehende Person (Bruder) zu Herrn ***3*** ein vermögenswerter Vorteil zugekommen, der allein auf die gesellschaftsrechtliche Stellung zurückzuführen wäre und als solcher eine verdeckte Ausschüttung darstellen würde. Die KESt würde vom Empfänger der Kapitalerträge getragen. Die Ermittlung der Bmgl. wäre in der Beilage dargestellt.

Steuerliche Auswirkungen

Zeitraum	2018	12/2017
----------	------	---------

Körperschaftsteuer K1A		
[9130] AfA Anlagevermögen	- 12.737,70 €	
[9170] Tatsächliche KFZ-Kosten	- 9.490,65 €	
[9260] Korrekturen tats. KFZ Kosten	- 2.737,70 €	
Kapitalertragsteuer 15		
[SPRUCH] Kapitalertragsteuer		16.175,99 €

Tz. 4 Anschaffung ***PKW 2***

Sachverhalt:

Am 3.6.2015 wäre ein ***PKW 2*** (Baujahr 1995) angeschafft worden. Zu den Anschaffungskosten wären Instandsetzungskosten iHv€ 10.653,32 aktiviert und auf eine Restnutzungsdauer von 5 Jahren verteilt abgesetzt worden. Die Anschaffung des Kfz wäre lt. eigenen Angaben von Herrn ***3*** als Wertanlage erfolgt. Um das Kfz vor Standschäden zu schützen, wäre das Kfz für diverse betriebliche Langstreckenfahrten genutzt worden. Ein Fahrtenbuch wäre nicht geführt worden.

Prüfungsfeststellungen und Rechtliche Würdigung:

a) AfA

Aufgrund der lt. Kfz-Zentralregister erstmaligen Zulassung zum Verkehr in Österreich am 17.6.2019 auf Wechselkennzeichen hätte das Kfz frühestens erst ab diesem Zeitpunkt einer Nutzung zugeführt werden können. Die AfA für Zeiträume davor wäre daher mangels Nutzung grundsätzlich nicht zulässig. Die Instandsetzungskosten über € 10.653,32 lt. Rechnung ***9*** wären zu den Anschaffungskosten aktiviert worden, würden aber den ***PKW 3*** betreffen.

b) Fahrtenbuch

Grundsätzlich wäre die betriebliche Nutzung des Fahrzeuges durch ein Fahrtenbuch nachzuweisen (siehe Rz 1615 EStR) und wäre das Finanzamt bei Fehlen desselben zur Schätzung der betrieblichen Nutzung berechtigt.

c) Angemessenheit

Nach § 20 Abs 1 Z 2 lit b wären unangemessen hohe Aufwendungen und Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, nicht abzugsfähig und würde insbesondere für Personen- und Kombinationskraftwagen gelten. Unter Angemessenheit dem Grunde nach

bei derartigen Wirtschaftsgütern werde das Ausmaß der betrieblichen oder beruflichen Nutzung verstanden (allgemeiner Überwiegensgrundsatz), die Angemessenheit der Höhe nach wäre in der PKW-Angemessenheitsverordnung geregelt.

d) Notwendiges Betriebsvermögen

Unter notwendigem Betriebsvermögen wären jene Wirtschaftsgüter zu verstehen, die objektiv erkennbar nach ihrem Wesen zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm auch überwiegend tatsächlich dienen. Maßgebend für die Zuordnung zum Betriebsvermögen wäre im Wesentlichen die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes. Weiters müsse die Absicht, ein Wirtschaftsgut betrieblich nutzen zu wollen, innerhalb eines angemessenen Zeitraumes auch zu einer tatsächlichen betrieblichen Nutzung führen (siehe Rz 469ff EStR).

Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, die nicht der Einkommenserzielung dienen oder objektiv erkennbar privaten bzw. gesellschaftsrechtlichen Zwecken dienen und für solche Zwecke bestimmt sind, würden nicht zum Betriebsvermögen gehören (siehe Doralt zu § 8 KStG, Rz 267; VwGH 2009/13/0259 vom 20.3.2013).

e) Gewillkürtes Betriebsvermögen

Zum gewillkürten Betriebsvermögen könnten nur Wirtschaftsgüter gehören, die weder notwendiges Privatvermögen noch notwendiges Betriebsvermögen darstellen und dem Betrieb in irgendeiner Weise (zB als fundierte Kapitalausstattung) förderlich sind (siehe Rz 593 EStR). Nach der Judikatur des VwGH wäre neben der objektiven Eignung eines Wirtschaftsgutes als gewillkürtes Betriebsvermögen zusätzlich eine tatsächliche Förderung des Betriebes erforderlich und dürfe damit keine Belastung verbunden sein.

f) Zusammenfassung

Nach den vorliegenden Kilometerständen würde die jährliche Kilometerleistung ab Erwerb bis zum Prüfungszeitpunkt lediglich ca. 10 Kilometer betragen, woraus auch vor dem Hintergrund der erst 4 Jahre nach dem Erwerb erfolgten kraftfahrrechtlichen Zulassung im Inland und Hinterlegung des Kennzeichens ab 7.10.2019 eine (überwiegende) betriebliche Nutzung bzw. jederzeitige Einsetzbarkeit im betrieblichen Geschehen nicht abgeleitet werden könne bzw. eine berufstypische Verwendung nicht erfolgt wäre. Mangels Nachweis oder Glaubhaftmachung einer überwiegenden tatsächlichen betrieblichen Nutzung des Kfz würde somit kein notwendiges Betriebsvermögen vorliegen.

Auch die Behandlung als gewillkürtes Betriebsvermögen würde ausscheiden, da eine objektive Förderungsmöglichkeit oder kalkulierbare Ertragsverbesserung für den Betrieb nicht greifbar wäre und daher keinen Nutzen bringen würde. Bei einem Kraftfahrzeug wäre dies insbesondere dann der Fall, wenn es aufgrund seiner Beschaffenheit und Zweckbestimmung dem Betrieb nicht dauernd und uneingeschränkt dienen kann und die Gründe für die Anschaffung im privaten Bereich liegen würden (siehe dazu StExp 2011/232 zu einem Oldtimer). Die Anschaffung des Kfz als sogenannter "Youngtimer" wäre offensichtlich durch die

persönliche Neigung veranlasst und würde sich durch Inkaufnahme hoher Reparaturkosten sowie langer Stehzeiten des Fahrzeuges manifestieren. Im Übrigen würde für betriebliche Fahrten ohnehin ein attraktives Kfz (**PKW 5**) zur Verfügung stehen.

Durch die Anschaffung des Kfz wäre dem Gesellschafter Herrn **8** als nahestehende Person (Bruder) zu Herrn **3** ein vermögenswerter Vorteil zugekommen, der allein auf die gesellschaftsrechtliche Stellung zurückzuführen wäre und als solcher eine verdeckte Ausschüttung darstellen würde. Die KESt werde vom Empfänger der Kapitalerträge getragen. Die Ermittlung der Bmgl. wäre in der Beilage dargestellt.

Steuerliche Auswirkungen

Zeitraum	2016	2017	2018
Körperschaftsteuer K1A			
[9130] AfA Anlagevermögen	- 4.042,49 €	- 8.084,99 €	- 8.084,99 €
[9170] Tatsächliche Kfz-Kosten	- 5.885,37 €	- 3.476,39 €	
[9260] Korrekturen tats. Kfz-Kosten			- 84,99 €
Zeitraum	12/2015	12/2016	12/2018
Kapitalertragsteuer 15			
[SPRUCH] Kapitalertragsteuer	7.442,90 €	1.618,48 €	956,01 €

Tz. 5 Anschaffung **PKW 3**

Sachverhalt:

Das Kfz **PKW 3** (Baujahr 1990) wäre am 20.1.2015 um € 7.860,-- angeschafft und am 7.5.2015 auf Wechselkennzeichen zum Verkehr im Inland zugelassen worden. Nach eigenen Angaben von Herrn **3** wäre das Kfz zur Durchführung von besonders repräsentativen Fahrten und Langstreckenfahrten (zB zum **4** in **5**) angeschafft worden. Ein Fahrtenbuch wäre nicht geführt worden.

Das Kfz wäre in weiterer Folge am 12.1.2017 abgemeldet und am 13.1.2017 an eine befreundete Privatperson um € 1.260,-- mit dem Hinweis "Motorschaden" verkauft worden. Nach erfolgter Reparatur durch eine namentlich nicht bekannte Person wäre das Kfz unter unbekannten Umständen in funktionstüchtigem Zustand wieder in den Besitz von Herrn **3** gelangt und wäre am 24.5.2017 wieder auf ihn angemeldet worden.

Prüfungsfeststellungen und rechtliche Würdigung:

a) Kilometerleistung

Die durchschnittliche jährliche Kilometerleistung würde lt. vorliegenden Servicerechnungen 870 km betragen und würde sich daher auf lediglich wenige Fahrten beschränken.

b) Verkauf und Reparatur

Im Rahmen der Prüfung wäre ein Angebot vom 16.6.2016 einer Markenwerkstätte zur Behebung des Motorschadens mit einem Auftragswert von € 18.000,-- vorgelegt worden. Die Reparatur wäre jedoch nicht in Auftrag gegeben worden, sondern offensichtlich nach dem Verkauf am 13.1.2017 von einem unbekannten sog. "Pfuscher" durchgeführt worden.

c) Fahrtenbuch

Grundsätzlich wäre die betriebliche Nutzung des Fahrzeuges durch ein Fahrtenbuch nachzuweisen (siehe Rz 1615 EStR) und wäre das Finanzamt bei Fehlen desselben zur Schätzung der betrieblichen Nutzung berechtigt.

d) Angemessenheit

Nach § 20 Abs 1 Z 2 lit b nicht abzugsfähig wären unangemessen hohe Aufwendungen und Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren und würde insbesondere für Personen- und Kombinationskraftwagen gelten. Unter Angemessenheit dem Grunde nach bei derartigen Wirtschaftsgütern werde das Ausmaß der betrieblichen oder beruflichen Nutzung verstanden (allgemeiner Überwiegensgrundsatz), die Angemessenheit der Höhe nach wäre in der PKW-Angemessenheitsverordnung geregelt.

e) Notwendiges Betriebsvermögen

Unter notwendigem Betriebsvermögen wären jene Wirtschaftsgüter zu verstehen, die objektiv erkennbar nach ihrem Wesen zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm auch überwiegend tatsächlich dienen. Maßgebend für die Zuordnung zum Betriebsvermögen wäre im Wesentlichen die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes. Weiters müsse die Absicht, ein Wirtschaftsgut betrieblich nutzen zu wollen, innerhalb eines angemessenen Zeitraumes auch zu einer tatsächlichen betrieblichen Nutzung führen (siehe Rz 469ff EStR).

Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, die nicht der Einkommenserzielung dienen oder objektiv erkennbar privaten bzw. gesellschaftsrechtlichen Zwecken dienen und für solche Zwecke bestimmt sind, gehören nicht zum Betriebsvermögen (siehe Doralt zu § 8 KStG, Rz 267; VwGH 2009/13/0259 vom 20.3.2013).

f) Gewillkürtes Betriebsvermögen

Zum gewillkürten Betriebsvermögen könnten nur Wirtschaftsgüter gehören, die weder notwendiges Privatvermögen noch notwendiges Betriebsvermögen darstellen und dem Betrieb in irgendeiner Weise (zB als fundierte Kapitalausstattung) förderlich sind (siehe Rz 593 EStR).

Nach der Judikatur des VwGH wäre neben der objektiven Eignung eines Wirtschaftsgutes als gewillkürtes Betriebsvermögen zusätzlich eine tatsächliche Förderung des Betriebes erforderlich und dürfe damit keine Belastung verbunden sein.

g) Zusammenfassung

In der Buchhaltung würden sich keine Treibstoffrechnungen finden, sondern wären diese privat bezahlt worden und wäre Indiz für eine private Verwendung. Weiters würde die Zulassung zum Verkehr im Inland erst 4 Monate nach Anschaffung auf eine nicht betriebliche Veranlassung hindeuten. Nachdem für betriebliche Fahrten ohnehin ein geeignetes Kfz vorhanden wäre, könne eine überwiegende betriebliche Verwendung gegenständlichen Kfz nicht nachvollzogen werden. Mangels Nachweis oder Glaubhaftmachung einer überwiegenden tatsächlichen betrieblichen Nutzung des Kfz würde somit kein notwendiges Betriebsvermögen vorliegen. Auch die Behandlung als gewillkürtes Betriebsvermögen würde ausscheiden, da eine objektive Förderungsmöglichkeit für den Betrieb nicht greifbar wäre und keinen Nutzen bringen würde. Bei einem Kraftfahrzeug wäre dies insbesondere dann der Fall, wenn es aufgrund seiner Beschaffenheit und Zweckbestimmung dem Betrieb nicht dauernd und uneingeschränkt dienen könne und die Gründe für die Anschaffung im privaten Bereich liegen würden (siehe dazu StExp 2011/232 zu einem Oldtimer). Die Anschaffung des Kfz als sogenannter "Youngtimer" wäre offensichtlich durch die persönliche Neigung veranlasst und würde sich durch Inkaufnahme hoher Reparaturkosten sowie langer Stehzeiten des Fahrzeuges manifestieren. Gerade die idR unverhältnismäßig höheren Instandhaltungskosten älterer Fahrzeuge wären aus betriebswirtschaftlicher Sicht bzw. fehlender betrieblicher Interessen nicht zu begründen und könnten nur in der privaten Motivation liegen. Die persönliche Neigung zu älteren Fahrzeugen wäre insbesondere auch durch den o. a. ungewöhnlichen Sachverhalt betreffend Verkauf und Reparatur ersichtlich und würde die außerbetriebliche Veranlassung der Anschaffung bestätigen. Im Übrigen würde für betriebliche Fahrten ohnehin ein attraktives Kfz (**PKW 5**) zur Verfügung stehen.

Durch die Kostentragung des Kfz wäre dem Gesellschafter Herrn ***8*** als nahestehende Person (Bruder) zu Herrn ***3*** ein vermögenswerter Vorteil zugekommen, der allein auf die gesellschaftsrechtliche Stellung zurückzuführen wäre und als solcher eine verdeckte Ausschüttung darstellt würde. Die KEST werde vom Empfänger der Kapitalerträge getragen. Die Ermittlung der Bmgl. wäre in der Beilage dargestellt.

Steuerliche Auswirkungen

Zeitraum	2016	2017
Körperschaftsteuer K1A		
[9060] Erlöse Anlagevermögen		- 1.260,00 €

[9130] AfA Anlagevermögen	- 1.310,00 €	- 2.620,00 €
[9170] Tatsächliche KFZ-Kosten	- 22.990,54 €	- 840,90 €
[9210] BW abgegangener Anlagen		- 2.620,00 €
Zeitraum	12/2015	12/2016
Kapitalertragsteuer 15		
[SPRUCH] Kapitalertragsteuer	4.276,29 €	1.849,72 €

Tz. 6 Unfertige Leistungen

Das Bauvorhaben ***10*** (Kundennr. ***11***) wäre bisher nicht als unfertige Leistung bilanziert worden. Die Ermittlung der Bmtrl. wäre in der Beilage dargestellt.

Steuerliche Auswirkungen

Zeitraum	2018
Körperschaftsteuer K1A	
[9080] Bestandsveränderungen	11.655,84 €

[...]

I.2 Am 12. Oktober 2020 erging durch das Finanzamt ***1*** ein Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2018, mit dem den Feststellungen des Prüfers gefolgt und in der Begründung auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen wurde.

Am 23.11.2020 wurden auch den Feststellungen des Prüfers entsprechende Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2016 und 2017 erlassen.

Schließlich erließ das Finanzamt ***1*** am 9. Dezember 2020 Haftungsbescheide Kapitalertragsteuer für die Jahre 2015, 2016, 2017 und 2018, wobei diese in Form eines Sammelbescheides ergangen sind. Diese Bescheide wurden wie folgt begründet:

Gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 haftet der Abzugsverpflichtete dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Gemäß § 202 Abs. 1 BAO sind Nachforderungen, wenn die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt, mittels Haftungsbescheides (§ 224 Abs. 1 BAO) geltend zu machen.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO kann die Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe erfolgen, wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

Die Voraussetzungen für eine sinngemäße Anwendung des § 303 BAO würden vorliegen, weil Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind. Die Tatsachen oder Beweismittel, die neu hervorgekommen sind, wären dem unten angeführten Bericht zur Außenprüfung zu entnehmen.

Gemäß § 299 Abs. 2 BAO wäre mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Infolge Aufhebung des Haftungsbescheides betreffend Kapitalertragsteuer 2015 bis 2018 vom 8.9.2020, wäre die gegenständliche Bescheiderlassung erforderlich.

Die Geltendmachung der Haftung wäre eine Ermessensentscheidung (§ 20 BAO). Sie würde im Hinblick auf die Pflichtverletzung bei Einbehaltung und Abfuhr der gegenständlichen Kapitalertragsteuer(n) sowie im öffentlichen Interesse an der Durchsetzung und Einbringung der Abgabe(n) bestehen. Der Ermessensausübung entgegenstehende Umstände oder überwiegende Billigkeitsgründe würden nicht vorliegen.

Die (weitere) Begründung wäre der Niederschrift vom 28.07.2020 bzw. dem Bericht vom 25.11.2020 zur Außenprüfung (jeweils Tz. 3, 4, 5 und 7) zu entnehmen.

Bereits vor diesen Haftungsbescheiden Kapitalertragsteuer 2015, 2016, 2017 und 2018 hat das Finanzamt ***1*** am 8.9.2020 einen Haftungsbescheid Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2015 bis 2018 erlassen, in dem – ohne Aufgliederung auf die einzelnen Jahre – für einen Betrag von € 160.456,59 Kapitalertragsteuer in Höhe von € 42.508,64 festgesetzt wurde. Dieser Bescheid wurde vom 9.12.2020 gemäß § 299 BAO aufgehoben.

I.3 Am 5. Oktober 2020 stellte die Bf. einen Antrag auf Verlängerung der Beschwerdefrist gegen den Haftungsbescheid Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2015 bis 2018 vom 8.9.2020 bis 31.12.2020.

I.4 Am 17. November 2020 brachte die Bf. eine Beschwerde betreffend Körperschaftsteuer 2018 sowie betreffend Haftungsbescheid Kapitalertragsteuer 2015 bis 2018 vom 8.9.2020 via Finanzonline beim Finanzamt ***1*** ein.

Die Beschwerde würde sich gegen die Rechtswidrigkeit des Inhaltes des angefochtenen Körperschaftsteuerbescheides vom 12.10.2020, zugestellt am 13.10.2020, richten und um Fristverlängerung angesucht am 12.10.2020 bis 19.11.2020, da die belangte Behörde die für die PKW gem. Tz 3, Tz 4 und Tz 5 der Niederschrift vom 28.07.2020 getätigten Ausgaben bzw. die Zuordnung zum Betriebsvermögen nicht anerkannt hätte. Aufgrund dieser Feststellungen wäre am 8.9.2020 ein Haftungsbescheid betreffend die Jahre 2015-2018 erlassen und am 11.9.2020 zugestellt worden. Dieser Haftungsbescheid würde sich auf die geltend gemachte Kapitalertragsteuer iHv gesamt EUR 42.508,64 beziehen wovon EUR 30.469,67 die Tz 3 (EUR 16.176,99), Tz 4 (EUR 10.017,39) und Tz 5 (EUR 4.276,29) betreffen würden. Die Beschwerde würde sich somit gegen diesen Teilbetrag richten. Ein Rechtsmittelverzicht für den Restbetrag des Haftungsbescheides würde ausdrücklich nicht abgegeben werden und sich ein gesondertes Rechtsmittel aufgrund der am 05.10.2020 eingebrachten Fristverlängerung bis 31.12.2020 vorbehalten.

Es wurde der Beschwerdeantrag gestellt, die angefochtenen Bescheide aufzuheben bzw. dahingehend abzuändern, dass sie den dargestellten Beschwerdegründen Rechnung tragen.

Außerdem wurde beantragt keine Beschwerdevorentscheidung gemäß § 262 Abs. 2 BAO zu erlassen, sondern die Beschwerde umgehend an das BFG vorzulegen.

Ferner wurde die Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO beantragt.

Diese Beschwerde wurde wie folgt begründet:

Ausgangslage und Niederschrift der Betriebsprüfung

Tz 3 bis Tz 5 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 28.7.2020

Zu Tz 3 Anschaffung ***PKW 1***

Sachverhalt:

Das KFZ der Marke ***PKW 1*** Baujahr 2007 wäre am 23.1.2017 in Deutschland angeschafft und am 4.7.2017 auf Wechselkennzeichen zum Verkehr in Österreich zugelassen worden. Die Anschaffung des Fahrzeuges wäre einerseits zur Durchführung von Kundenbesuchen bzw. betrieblichen Langstreckenfahrten (zB ***4*** in ***5***) und andererseits als Wertanlage erfolgt.

Wie im Zuge der Betriebsprüfung festgestellt worden wäre, wären vom Erwerbszeitpunkt bis zum Prüfungszeitpunkt rund 518 km jährlich mit dem KFZ zurückgelegt worden. Weiters wäre in der Niederschrift zur Besprechung am 7.7.2020 durch den Betriebsprüfer festgehalten worden, dass sich diese Kilometerleistung zu einem wesentlichen Teil schon durch die jährliche Fahrt zum ***4*** in ***5*** (gesamt ca. 500 km vom Firmensitz bis zum ***4*** und retour) ergeben würde. Eine betriebliche Veranlassung dieser Fahrt wäre unzweifelhaft und

etwaige private Fahrten somit maximal in einem sehr untergeordneten Verhältnis anzunehmen.

Die Nutzung des KFZ wäre für betriebliche Zwecke erfolgt. Für etwaige Privatfahrten werde bei den im Unternehmen mitarbeitenden Gesellschaftern betreffend die Nutzung der arbeitgebereigenen Fahrzeuge der maximale Sachbezug laut § 4 der SachbezugswerteVO angesetzt. Dieses Fahrzeug wäre auf Wechselkennzeichen zum an Herrn ***3*** überlassenen arbeitgebereigenen Fahrzeug angemeldet worden.

Die Kosten der Anschaffung im Jahr 2017 hätten EUR 41.900,00 zzgl. EUR 6.760,33 NOVA betragen. Derzeit würden vergleichbare Fahrzeuge in Österreich zwischen EUR 70.000 bis EUR 85.000 zum Verkauf angeboten werden. Hieraus würde sich ableiten lassen, dass betreffend den ***PKW 1*** bereits in relativ kurzer Zeit bis dato eine erhebliche Wertsteigerung eingetreten wäre. Mit einer Wertsteigerung wäre in Zukunft ebenfalls zu rechnen.

Zu Tz 4 Anschaffung ***PKW 2***

Sachverhalt:

Das KFZ der Marke ***PKW 2*** Baujahr 1995 wäre am 3.6.2015 angeschafft und am 17.6.2019 auf Wechselkennzeichen zum Verkehr zugelassen worden. Die Anschaffung des Fahrzeuges wäre als sogenannter „Youngtimer“ zur Wertanlage erfolgt. Um Standschäden des KFZ zu verhindern, wäre dieses auch in geringem Ausmaß für diverse betriebliche Fahrten genutzt worden.

Wie im Zuge der Betriebsprüfung festgestellt worden wäre, wären vom Erwerbszeitpunkt bis zum Prüfungszeitpunkt nur rund 10 km jährlich mit dem KFZ zurückgelegt worden. Dabei würde es sich um Fahrten für Instandhaltung und minimale Bewegungsfahrten handeln, welche rein der betrieblichen Sphäre zuzurechnen wären, da diese dem Werterhalt der Investition dienen würden.

Die Nutzung des KFZ würde für betriebliche Zwecke erfolgen. Für etwaige Privatfahrten würde bei den im Unternehmen mitarbeitenden Gesellschaftern betreffend die Nutzung der arbeitgebereigenen Fahrzeuge der maximale Sachbezug laut § 4 der SachbezugswerteVO angesetzt werden. Dieses Fahrzeug wäre auf Wechselkennzeichen zum an Herrn ***3*** überlassenen arbeitgebereigenen Fahrzeug angemeldet worden.

Die Kosten der Anschaffung im Jahr 2015 hätten in Deutschland EUR 25.000 betragen. Derzeit würden vergleichbare Fahrzeuge in Deutschland ab rund EUR 35.000 zum Verkauf angeboten werden - vergleichbare Angebote hätten in Österreich nicht gefunden werden können. Hieraus würde sich klar ableiten lassen, dass betreffend den ***PKW 2*** bis dato eine erhebliche Wertsteigerung - im Vergleich zum deutschen Markt - eingetreten wäre. In Zukunft wäre ebenfalls damit zu rechnen, dass es aufgrund der Einstufung als „Oldtimer“ zu einer

entsprechenden, nicht unwesentlichen Wertsteigerung kommen werde. Weiters wäre hier noch anzumerken, dass dieses KFZ nur in einer limitierten Stückzahl von 500 Fahrzeugen produziert worden wäre und somit eine Wertsteigerung am Sammlermarkt jedenfalls gegeben sein werde.

Zu Tz 5 Anschaffung ***PKW 3***

Sachverhalt:

Das KFZ der Marke ***PKW 3*** Baujahr 1990 wäre am 20.1.2015 angeschafft und am 7.5.2015 auf Wechselkennzeichen zum Verkehr zugelassen worden. Die Anschaffung des Fahrzeuges wäre einerseits zur Durchführung betrieblicher Fahrten (zB zu Architekten, Bauherrn etc) und andererseits als sogenannter „Youngtimer“ zur Wertanlage erfolgt.

Wie im Zuge der Betriebsprüfung festgestellt worden wäre, wären vom Erwerbszeitpunkt bis zum Prüfungszeitpunkt rund 870 km jährlich mit dem KFZ zurückgelegt worden. Nach Angaben der ***Bf1*** hätte sich der unten angeführte Motorschaden bei einer betrieblichen Fahrt nach ***20*** ergeben und somit wäre für das Jahr 2016 die durchschnittliche Kilometerleistung durch betriebliche Fahrten plausibel zu belegen. Etwaige private Fahrten wären somit maximal in einem sehr untergeordneten Verhältnis anzunehmen.

Die Nutzung des KFZ wäre für betriebliche Zwecke erfolgt. Für etwaige Privatfahrten würde bei den im Unternehmen mitarbeitenden Gesellschaftern betreffend die Nutzung der arbeitgebereigenen Fahrzeuge der maximale Sachbezug laut § 4 der SachbezugswerteVO angesetzt werden. Dieses Fahrzeug wäre auf Wechselkennzeichen zum an Herrn ***3*** überlassenen arbeitgebereigenen Fahrzeug angemeldet worden.

Die Kosten der Anschaffung im Jahr 2015 hätten EUR 7.860 betragen. Derzeit würden vergleichbare Fahrzeuge in Deutschland zwischen EUR 20.000 bis EUR 30.000 zum Verkauf angeboten werden - vergleichbare Angebote hätten in Österreich nicht gefunden werden können. Hieraus würde sich klar ableiten lassen, dass bezogen auf den Anschaffungszeitpunkt betreffend den ***PKW 3*** mit einer erheblichen Wertsteigerung - im Vergleich zum deutschen Markt - zu rechnen gewesen wäre. Im Zeitpunkt der Anschaffung wäre aufgrund langfristiger Anlagestrategien beabsichtigt gewesen, das Fahrzeug über mehrere Jahre im Betriebsvermögen zu erhalten und so eine entsprechende Wertsteigerung zu lukrieren, da dieses zwischenzeitlich aufgrund des Baujahres 1990 schon als „Oldtimer“ (siehe Definition in der rechtlichen Beurteilung) anzusehen wäre.

Das Fahrzeug hätte im Jahr 2016 einen Motorschaden erlitten und wäre am 13.1.2017 wertvermindert, da reparaturbedürftig um EUR 1.260 veräußert worden.

Rechtliche Beurteilung des Finanzamtes in der Niederschrift:

Nach Ansicht des Finanzamtes würde für die Anschaffung dieses Kraftfahrzeuges, mangels Nachweises oder Glaubhaftmachung einer überwiegenden betrieblichen Nutzung, kein

notwendiges Betriebsvermögen vorliegen. Auch die Behandlung als gewillkürtes Betriebsvermögen wäre verneint worden, da eine objektive Förderungsmöglichkeit für den Betrieb nicht greifbar scheinen und eine Nutzbringung nicht vorliegen würde. Die Argumentation wäre dahingehend geführt worden, dass die Anschaffung eines Fahrzeuges der besonderen Luxusklasse offensichtlich durch die persönliche Neigung veranlasst sei und dies sich durch Inkaufnahme hoher Instandhaltungs- und Abschreibungskosten, sowie langer Stehzeiten manifestieren würde.

Durch die Anschaffung des KFZ sei dem Geschäftsführer Herrn ***8*** als nahestehende Person zu Herrn ***3*** ein vermögenswerter Vorteil zugekommen, der allein auf die gesellschaftsrechtliche Stellung zurückzuführen sei und als solcher eine verdeckte Ausschüttung darstellen würde.

Seitens der Finanzverwaltung wären daher die Anschaffungskosten und laufenden Betriebskosten als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt worden.

Rechtliche Würdigung und Subsumtion die Bf.:

Soweit keine gesonderten Typenbezeichnungen angeführt werden, würde sich die rechtliche Würdigung und Subsumtion auf alle drei in der Sachverhaltsbeschreibung angeführten Kraftfahrzeuge beziehen. Die Beurteilung könne, da auch seitens des Finanzamtes die wesentlichen Feststellungen bei allen drei Fahrzeugen gleich gehandhabt worden wären, sowohl für den ***PKW 1***, ***PKW 2*** und ***PKW 3*** herangezogen werden.

Als Ausgangspunkt der steuerrechtlichen Beurteilung des Sachverhaltes wäre eine Einordnung der KFZ als notwendiges/gewillkürtes Betriebsvermögen bzw. notwendiges Privatvermögen voranzustellen.

Bei notwendigem Betriebsvermögen würde es sich um Wirtschaftsgüter handeln, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen.

Gewillkürtes Betriebsvermögen würde laut EStR 2000 bei § 5 EStG-Ermittlern iZm solchen Gegenständen vorliegen, die nicht notwendiges Betriebsvermögen bzw. notwendiges Privatvermögen darstellen, jedoch dem Betrieb gewidmet und in dessen Bilanz aufgenommen sind. Es würde hier vielmehr in der Entscheidungsfreiheit des Steuerpflichtigen stehen, ob er das Wirtschaftsgut in die Bücher aufnimmt und somit als Betriebsvermögen behandelt - eine betriebliche Nutzung wäre für diese Beurteilung nicht ausschlaggebend. Durch die Aufnahme in die Bücher würde gewillkürtes Betriebsvermögen in seiner Behandlung dem notwendigen Betriebsvermögen gleichgestellt.

Um der Beurteilung als gewillkürtes Betriebsvermögen zugänglich zu sein, müsse das Wirtschaftsgut dem Betrieb in irgendeiner Weise förderlich sein können (zB durch betriebliches

Interesse an einer fundierten Kapitalausstattung). Nicht möglich wäre die Aufnahme von Wirtschaftsgütern als gewillkürtes Betriebsvermögen mit dem einzigen Grund dadurch steuerliche Vorteile zu erreichen.

Zusammenfassend wäre hier der Argumentation des Finanzamtes, dass eine Behandlung der „Youngtimer“ als gewillkürtes Betriebsvermögen aus dem Grund ausscheiden würde, da eine objektive Förderungsmöglichkeit und Nutzbringung für den Betrieb nicht greifbar sei, entgegenzutreten.

Wie aus dem Sachverhalt ersichtlich wäre, wäre als wesentliches Motiv der Anschaffung die Wertanlage angeführt worden. Diese Wertanlagefähigkeit würde sich bei einer - wie auch durch die Gesellschaft beabsichtigt - langfristigen Ausrichtung der Investition schon dadurch begründen lassen, dass aus allgemeinen Erfahrungsgrundsätzen genau solche - wie durch das Finanzamt in der Niederschrift bezeichneten - Fahrzeuge der besonderen Luxusklasse bei guter Pflege und Instandhaltung einem Wertzuwachs, aber jedenfalls einer Wertbeständigkeit unterliegen würden.

Diese Annahme zur Eignung der fundierten Kapitalausstattung durch KFZ würde sich auch dadurch untermauern lassen, dass „Oldtimer“ als Sammlungsstücke dem begünstigten Steuersatz des § 10 UStG unterliegen würden. Sammlungsstücke wären hierbei definiert als Objekte, deren Wert den Gebrauchswert so wesentlich übersteigen, dass sie nach der Verkehrsauffassung nicht Zwecken des täglichen Lebens dienen, sondern regelmäßig mit anderen Gegenständen gleicher Art nach einem systematischen Zusammenhang aufbewahrt und gepflegt werden. Als Oldtimer würden per Definition Kraftfahrzeuge gelten, die sich in ihrem Originalzustand befinden, mindestens 30 Jahre alt sind und einem nicht mehr hergestellten Modell oder Typ entsprechen.

Auch wenn es sich bei den gegenständlichen Fahrzeugen aktuell noch um „Youngtimer“ handeln würde, wäre bei der beabsichtigten Anlagestrategie davon auszugehen, dass diese Wirtschaftsgüter zu einem wesentlich geringeren Wert gekauft wurden, als ein zukünftiger Verkaufspreis erwarten lässt.

Wie oben angeführt würden die EStR 2000 für die Widmungsfähigkeit von Wirtschaftsgütern als gewillkürtes Betriebsvermögen auf die Tatsache abstellen, dass diese dem Betrieb in irgendeiner Weise förderlich sein können. Als Beispiel würden die Richtlinien hier ein betriebliches Interesse an einer fundierten Kapitalausstattung anführen.

Aus Sicht der Bf. könne es betreffend der Kapitalausstattung jedenfalls keinen Unterschied machen, welche Anlageform des Kapitals gewählt werde. Somit könnten auch Anlagen in Mobilien denen zumindest eine Wertbeständigkeit unterstellt werden kann nicht schlechter gestellt werden, als zB Investitionen in Immobilien, die ebenfalls mit einem gewissen Anlagerisiko verbunden wären.

Die durch den Gesetzgeber gegebene Zuordnungsmöglichkeit von Wirtschaftsgütern zum gewillkürten Betriebsvermögen würde durch das Finanzamt wie oben angeführt in den EStR Rz 593 entsprechend eingeschränkt werden. Jedoch wäre, wie im vorherigen Absatz beschrieben, nicht von der Erzielung steuerlicher Vorteile als Motiv für die Zuordnung zum Betriebsvermögen der Bf. auszugehen, da es in einer Gesamtbetrachtung zu keiner Verwertung bevorstehender Verluste durch Wertminderungen kommen sollte, sondern vielmehr der entgegengesetzte Sachverhalt anzunehmen wäre und es zu einer Steuerverfängerung der Wertzuwächse kommen würde.

Die durch das Finanzamt ins treffen geführten hohen Instandhaltungskosten und langen Stehzeiten wären als allgemeine Annahme, ohne nähere Untermauerung im Sachverhalt aus der Sicht des Bf. nicht als Argumentation heranzuziehen, dass das Fahrzeug jedenfalls dem privaten Bereich der Gesellschafter zuzurechnen wäre, da auch bei sonstigen Anlageformen wie Immobilien, Kapitalanlagen, Gold etc. etwa Gebühren und laufende Kosten für Aufschließungsbeiträge, Instandhaltungen bzw. Instandsetzungen, Kontoführung, Depotgebühren, Verwahrungskosten etc. in nicht unbeträchtlicher Höhe anfallen würden. Die sich aus den Sachverhaltserläuterungen ergebende wesentliche Wertsteigerung bei einem Vergleich der Anschaffungskosten zu den aktuellen Marktwerten würden zeigen, dass diese Wirtschaftsgüter jedenfalls zu einer entsprechenden Wertanlage geeignet wären.

Im Vergleich zu festverzinslichen Wertpapieren wäre eine solche Rendite nicht und bei Aktien im besten Fall nur mit einer nicht überschaubaren Risikobereitschaft in diesem Zeitraum erzielbar.

Es wäre in diesem Zusammenhang auch anzumerken, dass die Wahl der Wertanlageformen der unternehmerischen Entscheidungsbefugnis des Unternehmers zuzuweisen wäre und nicht durch das Finanzamt auf klassische Anlageformen wie Aktien, Anteile, Gold, Sparbücher etc einzuschränken ist.

In der Niederschrift wird durch das Finanzamt die Rechtsansicht vertreten, dass durch die Anschaffung des KFZ dem Gesellschafter ***8*** als nahestehende Person zu Herrn ***3*** ein vermögenswerter Vorteil zugekommen ist der allein auf die Gesellschafterstellung zurückzuführen ist und somit zu einer verdeckten Ausschüttung im Zeitpunkt der Anschaffung - Ausschüttung an der Wurzel - geführt hat.

Nach der Rechtsprechung des VwGH und der Verwaltungsmeinung in den KStR 2013 können Kapitalgesellschaften die ihren Gewinn gem. § 7 Abs. 3 KStG ermitteln neben dem allgemeinen betrieblichen Vermögensbereich einen außerbetrieblichen Vermögensbereich haben.

Zu einem, dem gegenständlichen Sachverhalt vergleichbaren Rechtsstreit hätte der VwGH erkannt (VwGH 14.10.2010, 2008/15/0178), dass außerbetriebliches Vermögen der Kapitalgesellschaft nur anzunehmen wäre, wenn der Nachweis erbracht werde, dass die

Voraussetzungen einer verdeckten Ausschüttung an der Wurzel vorliegen. Diesem Erkenntnis wäre ein Sachverhalt zu Grunde gelegen, in dem eine Kapitalgesellschaft mit dem Betrieb einer Spenglerei einen Porsche 911 (Baureihe 996 Carrera 4 Cabrio) dem Betriebsvermögen zugerechnet hätte. Im Zuge einer Betriebsprüfung wäre dieses KFZ mit der Argumentation nicht dem Betriebsvermögen zugerechnet worden, dass es sich bei diesem um ein Fahrzeug handle, das durch seine Bauart und äußere Erscheinungsform bei einem Dachdeckerunternehmen nicht von vornherein als notwendiges Betriebsvermögen angesehen werden könne. Weiters wäre seitens der Finanzverwaltung ins Treffen geführt worden, dass eine überwiegende betriebliche Nutzung nicht nachgewiesen werden hätte können.

Als Rechtsfolge der oben zitierten VwGH-Judikatur wäre eine Zuordnung zum außerbetrieblichen Bereich der Körperschaft durch eine Definition als Ausschüttung an der Wurzel bedingt. Eine verdeckte Ausschüttung auf Ebene der Kapitalgesellschaft könne sodann schon systematisch nicht zur Anwendung kommen, da eben dieser außerbetriebliche Bereich als steuerneutral anzusehen wäre.

Für die Annahme einer solchen Ausschüttung an der Wurzel wäre sowohl in der Judikatur, als auch in den KStR ein nahezu ausschließlicher Fokus auf die Überlassung von gesellschaftseigenen Luxusimmobilien an den Gesellschafter-Geschäftsführer gelegt worden.

Als Beurteilungsgrundlage, ob eine solche Ausschüttung an der Wurzel gegeben sein kann, wäre als Vorfrage die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums am entsprechenden Wirtschaftsgut zu definieren.

Als allgemeiner Zuordnungsmaßstab des wirtschaftlichen Eigentums könne entsprechend dem BFG und VwGH angenommen werden, dass der wirtschaftliche Eigentümer in der Regel mit dem zivilrechtlichen Eigentümer übereinstimmt. Nach der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofes wäre ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum dann anzunehmen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung etc.) auszuüben in der Lage wäre. Als weiteres Beurteilungskriterium wäre der negative Inhalt des Eigentumsrechtes ausschlaggebend, nämlich die Möglichkeit Dritte, aber auch den zivilrechtlichen Eigentümer, auf Dauer von der Einwirkung auf die Sache auszuschließen.

Wesentliches Gewicht bei der Beurteilung des wirtschaftlichen Eigentums würde auch der Frage zukommen, wem die Chance von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen zukommt.

Das BFG (BFG 5.8.2016, RV/7102731/2013) würde hier in seiner Entscheidung erläuternd ausführen, dass im Zusammenhang mit der Vermietung von Wohnliegenschaften an den Gesellschafter oder diesem nahestehende Personen zwar das BMF in den KStR die Ansicht

vertreten würde, dass hier die Renditemiete als Beurteilungsmaßstab heranzuziehen wäre und es bei Inkongruenz zu einer Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums zum Mieter und somit zu einer Wurzelausschüttung kommen würde, dies aber entgegen der oben angeführten Judikaturlinie des VwGH erfolgen würde und die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums somit anhand der oben angeführten Maßstäbe - vor allem der Verfügungsrechte und des Risikos/der Chance von Wertveränderungen - zu erfolgen hätte.

Soweit es zu keiner Wurzelausschüttung kommt, würde der VwGH in seinem oben beschriebenen Judikat zur Zuordnung des Porsche ins Betriebsvermögen davon ausgehen, dass laufende, verdeckte Ausschüttungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer für die Überlassung des KFZ für dessen private Nutzung gegeben wäre, soweit darin keine angemessene fremdübliche Entlohnung für die Geschäftsführertätigkeit zu erblicken wäre.

Im Bereich der verdeckten Ausschüttungen würde es auf die Frage des Aufteilungsverbot gem. § 12 Abs. 1 KStG iVm § 20 EStG nicht ankommen, es wäre damit keineswegs der Tatbestand der verdeckten Ausschüttung erfüllt.

Eine verdeckte Ausschüttung würde zwingend eine Eigentümerstellung an der Körperschaft voraussetzen, wobei jedoch das Beteiligungsausmaß nicht von Bedeutung wäre. Die Vorteilszuwendung an den Anteilsinhaber könne auch über nahestehende Personen (zB Familienmitglieder) vermittelt werden.

Weiters wäre es so, dass ein steuerlich anzuerkennender Vorteilsausgleich die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung ausschließen würde. Die Beurteilung dieses Vorteilsausgleichs würde anhand eines Fremdvergleichs erfolgen.

Aus dieser nunmehr erläuterten Rechtsansicht des BFG und des VwGH wäre im streitgegenständlichen Sachverhalt abzuleiten, dass es sich aus dem Sachverhalt ergeben würde, dass die Bf. sowohl als zivilrechtlicher, als auch als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen wäre. Diese Beurteilung würde sich in der Tatsache begründen, dass es die Gesellschaft wäre, die als Zulassungsbesitzer über die Verwendung des KFZ entscheidet und zB etwa einen, der Wertentwicklung abträglichen Gebrauch jederzeit unterbinden und verhindern kann. Auch das wirtschaftliche Risiko bzw. die wirtschaftliche Chance von Wertveränderungen würde unzweifelhaft bei der Bf. liegen.

Die Argumentation des Finanzamtes, dass Herrn ***8*** als nahestehende Person zu Herrn ***3*** ein vermögenswerter Vorteil zugekommen wäre und diesem eine verdeckte Ausschüttung zuzurechnen wäre, wäre jedenfalls zu entkräften. Dies einerseits dadurch, dass die KFZ auf Wechselkennzeichen mit dem an Herrn ***3*** überlassenen arbeitgebereigenen Fahrzeug angemeldet gewesen wären und somit auch nur in Absprache mit diesem durch die restlichen Gesellschafter für etwaige private Fahrten genutzt werden hätten können. Wie oben angeführt wäre für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung das Beteiligungsausmaß

unbeachtlich und somit wäre auch schon eine mittelbare 20%ige Beteiligung, wie sie Herr ***3*** an der ***Bf1*** hält grundsätzlich ausreichend und es würde somit zu keiner Überleitung einer etwaigen verdeckten Gewinnausschüttung über die Angehörigenstellung an Herrn ***8*** kommen.

Weiters wäre bei Herrn ***3***, sowie bei den restlichen, im Unternehmen mitarbeitenden Gesellschaftern laufend der in § 4 der SachbezugswerteVO festgesetzte Maximalbetrag für die Nutzung von arbeitgebereigenen Kraftfahrzeugen angesetzt worden und ein vermögenswerter Vorteil wäre somit nicht ersichtlich. Aufgrund der Zulassung auf Wechselkennzeichen wäre naturgemäß immer nur die Nutzung eines der Fahrzeuge im Straßenverkehr möglich.

Auch wären die an die Gesellschafter geleisteten Entgelte für die Beschäftigung im Unternehmen jedenfalls als fremdüblich anzusehen und wären daher im Rahmen der Betriebsprüfung nicht aufgegriffen worden. Ein fremdüblicher Vermögensausgleich wäre somit jedenfalls geleistet worden.

I.5 Mit Schreiben vom 11. Dezember 2020 wurde von der Bf. auch eine Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2016 und 2017 vom 23.11.2020 eingebracht.

Die Beschwerde würde sich gegen die Rechtswidrigkeit des Inhaltes der angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide vom 23.11.2020, zugestellt am 24.11.2020, richten, da die belangte Behörde die für die PKW gem. Tz 3, Tz 4 und Tz 5 der Niederschrift vom 28.07.2020 getätigten Ausgaben bzw. die Zuordnung zum Betriebsvermögen nicht anerkannt hätte. Aufgrund dieser Feststellungen wäre am 8.9.2020 ein Haftungsbescheid betreffend die Jahre 2015-2018 erlassen und am 11.9.2020 zugestellt worden. Gegen diesen Haftungsbescheid und den Körperschaftsteuerbescheid 2018 vom 12.10.2020 wäre aufgrund des gleichen Sachverhaltes mit Schriftsatz vom 16.11.2020 eine inhaltsgleiche Bescheidbeschwerde eingebracht worden. Weiters wäre mit 19.11.2020 eine Stellungnahme des Prüfers zur Beschwerde bzw. Vorlageantrag betreffend den Körperschaftsteuerbescheid 2018 und den Haftungsbescheid 2015-2018 abgegeben worden, auf welche hier zusätzlich eingegangen werden würde.

Es wurde der Beschwerdeantrag gestellt, die angefochtenen Bescheide aufzuheben bzw. dahingehend abzuändern, dass sie den dargestellten Beschwerdegründen Rechnung tragen.

Außerdem wurde beantragt keine Beschwerdevorentscheidung gemäß § 262 Abs. 2 BAO zu erlassen, sondern die Beschwerde umgehend an das BFG vorzulegen.

Ferner wurde die Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO beantragt.

Soweit die Beschwerde vom 11.12.2020 inhaltgleich mit jener vom 16.11.2020 betreffend Körperschaftsteuer 2018 und Haftungsbescheid Kapitalertragsteuer 2015-2018 ist, erfolgt

keine Darstellung, sondern werden nur die Abweichungen bzw. Ergänzungen zur Beschwerde vom 16.11.2020 im Folgenden wiedergegeben.

Ergänzende Argumentation aus der Gegenäußerung vom 24.11.2020 zur Stellungnahme des Prüfers zur Beschwerde bzw Vorlageantrag betreffend den Körperschaftsteuerbescheid 2018 und den Haftungsbescheid 2015-2018:

PKW 1 (Tz. 3 der Niederschrift)

Das gegenständliche Fahrzeug wäre am 23.1.1017 gekauft und am 4.7.2017 angemeldet worden. Die durchschnittliche Kilometerleistung hätte ca. 518 km pro Jahr betragen. Die in der Beschwerdeschrift angeführten Fahrzeuge wären u.a. jährlich für betriebliche Fahrten nach ***5*** zum ***4*** (**4**) verwendet worden. Der diesbezügliche Nachweis würde sich auch aus der Aktennotiz des Prüfers vom 10.3.2020 anlässlich der abgabenbehördlichen Prüfung ergeben. Wie bereits erwähnt wäre dieses Kraftfahrzeug für betriebliche Fahrten, insbesondere für längere Fahrten, verwendet worden, weil es dazu sehr gut geeignet wäre.

Bei den meisten Unternehmen würde der Privatanteil – mangels Führung eines Fahrtenbuches – im Schätzungswege ermittelt werden. Dieser Umstand würde aber nicht dazu führen, dass das Fahrzeug Privatvermögen darstellen würde. Aus der Betankung des Fahrzeuges an einem Samstag könne nicht abgeleitet werden, dass es sich dabei um ein Privatfahrzeug handeln würde. Vielmehr würden derartige Serviceleistungen bei Unternehmern außerhalb der normalen Arbeitszeit durchgeführt werden.

Der Hinweis des Prüfers in Pkt. 2 seiner Stellungnahme zur Bescheidbeschwerde vom 16.11.2020 betreffend den ***PKW 1*** in Bezug auf die Wertanlage (Verkaufserlös € 1.260,00) wäre irreführend, weil das angeführte Beispiel den ***PKW 3*** betreffen würde. Der ***PKW 1*** wäre im Jahr 2017 um EUR 41.900,00 (zzgl. EUR 6.760,33 NoVA) angeschafft worden. Derzeit würden in Österreich derartige Fahrzeuge zwischen EUR 70.000,00 und EUR 85.000,00 angeboten werden. Insofern würde es sich dabei um massive Wertsteigerungen handeln, die selten bei alternativen Veranlagungen zu erzielen wären. Gerade das gegenständliche Fahrzeug würde beweisen, dass hier von einer Wertanlage auszugehen wäre.

PKW 2 (Tz. 4 der Niederschrift)

Seitens der Betriebsprüfung wäre festgestellt worden, dass lediglich 10 km im gesamten Prüfungszeitraum zurückgelegt worden wären. Dabei würde es sich lediglich – wie oben angeführt – um Bewegungsfahrten handeln. Dieses Auto wäre daher de facto nicht verwendet worden. Eine Privatnutzung können aus diesem Grund nicht abgeleitet werden. In Bezug auf die massive Wertsteigerung würde auf die oben angeführte Wertsteigerung verwiesen werden (Anschaffung um EUR 25.000,00 derzeitiger Wert EUR 35.000,00).

PKW 3 (Tz. 5 der Niederschrift)

Der ***PKW 3***, Baujahr 1990, wäre am 20.1.2015 um EUR 7.860,00 angeschafft worden. Die Zulassung wäre am 7.5.2015 erfolgt. Derzeit würden vergleichbare Fahrzeuge in

Deutschland zwischen EUR 20.000,00 und EUR 30.000,00 zum Verkauf angeboten werden. Für Österreich wäre die NoVA dazu zu rechnen, sodass der Verkehrswert bei diesem Auto deutlich über den Anschaffungskosten liegen würde. Auch dieser Umstand würde darauf hindeuten, dass mit derartigen Fahrzeugen eine massive Wertsteigerung erzielt werden könne. Der Verkaufspreis von EUR 1.260,00 wäre lediglich deshalb erzielt worden, weil es sich bei diesem Auto um einen Motorschaden im Jahr 2017 gehandelt hätte. Die Reparatur hätte ca. EUR 18.000,00 betragen. Wie bereits in der Beschwerdeschrift angeführt worden wäre, wäre dieses Fahrzeug zwischenzeitlich als Oldtimer zu qualifizieren.

Auch dieses Auto wäre für betriebliche Fahrten verwendet worden (siehe dazu Aktennotiz des Prüfers vom 10.3.2020).

Allgemeine Vertiefung und Ergänzung der Argumentation auf Grundlage der Gegenäußerung vom 24.11.2020:

Gerade das zivilrechtliche und wirtschaftsrechtliche Eigentum an der Sache wäre entscheidend für die Frage einer verdeckten Gewinnausschüttung an der Wurzel. Die Bf. wäre unzweifelhaft zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer der gegenständlichen Fahrzeuge. Für die Annahme der Ausschüttung an der Wurzel wäre zumindest die wirtschaftliche Zurechnung des Wirtschaftsgutes an den Gesellschafter Voraussetzung. Ausschließlich die Bf. hätte einen rechtlich wirksamen Verkaufsvertrag abschließen können. Es wäre richtig, dass mit derartigen Fahrzeugen keine Baustellen besucht werden. Unabhängig davon würden betriebliche (längere) Fahrten für auswärtige Besprechungen durchgeführt werden.

Der Prüfer würde in seiner Stellungnahme zur Beschwerde bzw. Vorlageantrag vom 19.11.2020 wiederholt darauf hinweisen, dass PKWs als Wertanlage und somit als gewillkürtes Betriebsvermögen ungeeignet wären. Gerade die entsprechende Werterhöhung würde darauf hindeuten, dass es sich hierbei um ein zumindest gewillkürtes Betriebsvermögen handeln würde.

Der Betriebsprüfer würde in seiner Stellungnahme auf eine Entscheidung des FG Münster vom 29.4.2011 verweisen. Nach dieser Entscheidung könne ein Oldtimer bei einem Arzt nicht zum Betriebsvermögen gehören. Diese Entscheidung wäre richtig. Es würde in der Natur unseres Steuerrechtssystems liegen, dass ein Arzt kein gewillkürtes Betriebsvermögen haben könne. Im Umkehrschluss würde sich aus dieser Entscheidung ergeben, dass ein Oldtimer sehr wohl für ein gewillkürtes Betriebsvermögen zugänglich sein könne. Weiters wäre noch darauf hinzuweisen, dass eine Zuordnung bei einem Freiberufler zum Betriebsvermögen oder Privatvermögen anders zu beurteilen wäre. Das Unternehmen ***13*** werde in der Rechtsform einer GmbH betrieben und wäre daher vorweg schon eine zivilrechtliche Trennung des Vermögens gegeben.

Der Prüfer würde auf eine Information von Steuerberater ***21*** vom 23.5.2015 verweisen. Bei dieser Information werde dargestellt, dass der Veräußerungsgewinn eines Oldtimers

steuerpflichtig wäre. Der Steuerberater würde daher empfehlen einen Oldtimer nicht im Betriebsvermögen (könnte wohl nur gewillkürtes Betriebsvermögen gemeint sein) zu halten, da sich bei einer Veräußerung idR ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn ergeben würde. Auch diese These würde darauf schließen lassen, dass ein Oldtimer gewillkürtes Betriebsvermögen sein könne.

Auch in der Stellungnahme der Hochschule Reutlingen, die der Prüfer seiner Stellungnahme anfügt, würden lediglich die Vor- und Nachteile eines Oldtimers als Vermögensanlage verglichen werden. Daraus würde sich ergeben, dass ein Oldtimer als Vermögensanlage nichts Außergewöhnliches wäre.

Zusammenfassendes Ergebnis:

Eine verdeckte Gewinnausschüttung (Ausschüttung an der Wurzel) würde nicht vorliegen, weil die gegenständlichen Fahrzeuge sowohl zivilrechtlich als auch wirtschaftlich der Bf. zuzurechnen wären. Diesbezügliche Veräußerungsgewinne hätte die Bf. zu versteuern.

Für allfällige Privatnutzungen der Gesellschafter wäre ein Sachbezug in der Lohnverrechnung berücksichtigt worden.

Betreffend Luxustangente (Auto) würde vom Gesetzgeber im § 20 Abs. 1 Z 2 EStG Rechnung getragen werden.

Autos könnten sich sehr wohl als Wertanlage eignen.

I.6 Am 27. Jänner 2021 legte das nunmehr zuständige Finanzamt Österreich die Beschwerde vom 16.11.2020 betreffend Körperschaftsteuer 2018 und Haftungsbescheide Kapitalertragsteuer 2015 bis 2018 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor ohne vorher eine Beschwerdevorentscheidung erlassen zu haben.

In diesem Vorlagebericht gab das Finanzamt Österreich zur Beschwerde vom 16.11.2020 folgende Stellungnahme ab:

Strittig wäre im gegenständlichen Verfahren die Zugehörigkeit der drei angeführten PKW zum Betriebsvermögen der Bf. und die damit verbundene Möglichkeit daraus entstandene Kosten als Betriebsausgaben abzusetzen.

Teil des Betriebsvermögens wären alle positiven und negativen Wirtschaftsgüter im weitesten Sinne, die im wirtschaftlichen Eigentum des Betriebes stehen und betrieblich veranlasst, entgeltlich oder unentgeltlich erworben, hergestellt oder eingelegt worden sind (vgl. Marscher/Jakom, EStG (13. Auflage 2020) § 4 Rz 64 mit Verweis auf EStR 451; Heinrich/GedS Gassner, 219). Wirtschaftsgüter des Privatvermögens dürften dabei nicht einbezogen werden.

Aufgrund der Bilanzierung nach § 5 EStG wäre im konkreten Fall neben dem notwendigen Betriebsvermögen und dem notwendigen Privatvermögen auch ein gewillkürtes Betriebsvermögen möglich.

Für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen wäre (1) die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, (2) die Besonderheit des Betriebes und des Berufszweiges sowie (3) die Verkehrsauffassung maßgebend (VwGH 24.5.07, 2006/15/0031; EStR 471). Die Rechtsfrage, ob eine Sache dem Betriebsvermögen zuzurechnen ist, wäre erst nach Lösung der Sachfrage zu beantworten, in welcher Weise die betroffene Sache dem objektiven Anschein der Verhältnisse nach verwendet wird (VwGH 28.11.01, 97/13/0138).

Maßgeblich wäre daher die tatsächliche Nutzung der Fahrzeuge im Unternehmen und ob diese aufgrund der Verkehrsauffassung geeignet wären dem Betrieb zu dienen (vgl. Marscher/Jakom EStG 13. Auflage 2020 § 4 Rz 73).

Wie die hier gegenständlichen Fahrzeuge tatsächlich genutzt worden wären, hätte mangels Führung eines Fahrtenbuchs nicht belegt werden können. Es wäre daher im Rahmen der freien Beweiswürdigung jene Annahme zu treffen, die am wahrscheinlichsten erscheint.

Aufgrund der geringen Kilometerleistung, der Wechselkennzeichen, fehlender Treibstoffrechnungen als Betriebsausgaben und des zur Verfügung gestandenen weiteren betrieblichen PKWs für ***3*** wäre es naheliegend, dass betriebliche Kilometer ausschließlich mit anderen Fahrzeugen durchgeführt worden wären und die wenigen Fahrten mit den drei strittigen Fahrzeugen durch die private Lebensführung des ***3*** veranlasst wären. Dafür würde – neben den bereits angeführten Punkten – auch sprechen, dass

- bei der Nova-Anmeldung des ***PKW 1*** – Feststellung Tz. 3 – bereits als Antragsteller ***3***, sowie dessen Daten, und nicht jene der Bf. angeführt worden wären.
- Auf den Rechnungen zum ***PKW 2*** – Feststellung Tz. 4 – als Kennzeichen „***22***“ angeführt worden wäre, was auf eine Zuordnung des Fahrzeuges in der Werkstatt auf ***3*** schließen lassen würde.
- Die Rechnung ***9*** von ***23*** betreffend ***PKW 3*** – Feststellung Tz. 5 – als Kunde Herrn ***3*** und dessen Privatadresse anführen würde.
- Der PKW ***PKW 3*** nach Verkauf durch die GmbH von ***3*** im wiederum für sein Privatvermögen angekauft worden wäre.

Kein notwendiges Betriebsvermögen:

Nur jene Wirtschaftsgüter könnten dem zum notwendigen Betriebsvermögen zugeordnet werden, bei denen ein objektiver Zusammenhang mit dem Betrieb besteht und welche eine Funktion im Betriebsgeschehen erfüllen (Marscher/Jakom EStG (13. Auflage 2020) § 4 Rz 89). Maßgeblich wäre, dass keine privaten Motive im Vordergrund stehen (DKMZ § 4 Rz 47 mit Hinweis auf VfGH 15.6.82, B 4/81).

Wie vom VwGH bereits mit Erkenntnis vom 29.5.1985, 83/13/0136 ausgesprochen worden wäre, würden bei mehreren Pkw mit Wechselkennzeichen nur jene PKW von ihnen zum notwendigen Betriebsvermögen zählen, die ihrem Wesen nach dem Betrieb zu dienen bestimmt sind und überwiegend betrieblich verwendet werden.

Nachdem, wie ausgeführt, im Rahmen der freien Beweiswürdigung von keiner betrieblichen Verwendung der Fahrzeuge ausgegangen werde, wäre die Zuordnung der drei PKW zum notwendigen Betriebsvermögen ausgeschlossen.

Kein gewillkürtes Betriebsvermögen:

Die Zugehörigkeit eines Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen wäre bei der Körperschaftsteuer unterliegenden Körperschaft nach denselben Kriterien zu beurteilen wie bei der Einkommensteuer unterliegenden Personen. Ein Wirtschaftsgut, das objektiv erkennbar privaten bzw. gesellschaftsrechtlichen Zwecke dient oder objektiv erkennbar für solche Zwecke bestimmt ist, würde notwendiges Privatvermögen darstellen. Auch die Widmung als gewillkürtes Betriebsvermögen wäre in diesem Fall nicht möglich.

Gegenstände, bei denen ein Zusammenhang mit dem Betrieb offensichtlich nicht bestehen kann, wären auch als gewillkürtes Betriebsvermögen ausgeschlossen (VwGH 28.5.1997, 92/13/0273). Wirtschaftsgüter des gewillkürten Betriebsvermögens müssten unmittelbar durch Erträge oder mittelbar durch Stärkung des Betriebsvermögens oder zum Betriebserfolg beitragen (Wiesner SWK 91, A I 143). Wirtschaftsgüter, die für das übrige betriebliche Geschehen eine Belastung darstellen und damit den Betriebserfolg auf Dauer mindern oder gefährden, könnten nicht gewillkürtes Betriebsvermögen sein (VwGH 13.10.99, 93/13/0200).

Um eine Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen vornehmen zu können, müsse dieses nach der Verkehrsauffassung dem Betrieb dienen können. Wie auch das Finanzgericht Münster bereits mit Entscheidung vom 29.4.2011, 4 K 4855/08 = Metzler, StExp 2011/232, entschieden hätte, würden Oldtimer mangels objektiver Förderungsmöglichkeit für den Betrieb weder notwendiges noch gewillkürtes Betriebsvermögen darstellen.

Ein Fahrzeug, das für den Unternehmer nicht ständig verfügbar ist, aber durchgehend hohe Kosten verursacht, wäre weder geeignet noch dazu bestimmt, den Betrieb zu fördern. Zwar wäre der Unternehmer grundsätzlich frei in seiner Entscheidung, welche und wie viele Fahrzeuge er für betriebliche Zwecke anschafft. Allerdings würde es ihm obliegen, darzulegen und glaubhaft zu machen, dass es betriebliche und eben keine privaten Gründe waren, das Fahrzeug zu erwerben (FG Münster 29.4.2011, 4 K 4855/08 Rz 47).

Beim Erwerb eines Oldtimers, dessen jährliche Kostenlast in einem unausgewogenen Verhältnis zum Umfang der tatsächlich betrieblichen Nutzung steht, wäre bei typisierender Betrachtung regelmäßig davon auszugehen, dass die Anschaffung privat veranlasst war (FG Münster 29.4.2011, 4 K 4855/08 Rz 45).

Zur Anmerkung der steuerlichen Vertretung in der Gegenäußerung zur Stellungnahme des Prüfers vom 24.11.2020, dass bereits aufgrund der Natur des Steuerrechts bei einem Arzt kein gewillkürtes Betriebsvermögen vorliegen kann, sei ausgeführt, dass bereits der Autor (***24***) in seinem Artikel ausführt, dass im Unterschied zu Österreich in Deutschland auch bei einem Einnahmen-Ausgaben-Rechner gewillkürtes Betriebsvermögen grundsätzlich möglich ist. Die Argumentation der steuerlichen Vertretung gehe daher nach h.o. Ansicht ins Leere.

Die dem Abgabepflichtigen eingeräumte Entscheidungsfreiheit über die Aufnahme von gewillkürtem Betriebsvermögen wäre keine schrankenlose. Insbesondere könne von der Entscheidungsfreiheit kein so weitgehender Gebrauch gemacht werden, dass in der Bilanz gewillkürtes Betriebsvermögen ausschließlich deshalb aufgenommen wird um einen steuerlichen Vorteil zu erreichen, wenn diese Aufnahme ansonsten sinnlos wäre.

Wirtschaftsgüter müssen um dem gewillkürten Betriebsvermögen zugerechnet zu werden, dem Betrieb in irgendeiner Weise förderlich sein können (vgl. VwGH 28.05.1997, 92/13/0273).

Von der Bf. werde vorgebracht, die Fahrzeuge seien als Wertanlage zur fundierten Kapitalausstattung angeschafft worden. Dem könne nur entgegengehalten werden, dass die hier gegenständlichen Fahrzeuge nicht als Wertanlage geeignet wären. Die Haltung und Nutzung der Fahrzeuge wären mit erheblichen Kosten verbunden. Der unter Tz. 5 angeführte Sachverhalt (Motorschaden beim ***PKW 3***) würde dazu belegen, dass die Haltung von Fahrzeugen als Wertanlage auch mit einem erheblichen Risiko verbunden wäre.

Beim ***25*** ***PKW 1*** (Tz. 3) solle nach Ansicht der Bf. eine Wertsteigerung von 2017 bis 2020 von 21.339,67 Euro (Anschaffung: 48.660,33 Euro zu aktuellem Wert 70.000 Euro) erreicht worden sein. Abgesehen davon, dass der angeblich mögliche Verkaufspreis bisher nur behauptet und nicht durch Unterlagen nachgewiesen worden wäre, wären der Wertsteigerung nicht die laufend anfallenden Kosten gegenübergestellt worden. Unter Berücksichtigung der laufenden Kosten für das Fahrzeug wäre die Wertsteigerung innerhalb weniger Jahre aufgebraucht (laufende Kosten im Wirtschaftsjahr 2017/18: 9.490,65 Euro).

Nach den Ausführungen in der Beschwerdeschrift solle beim Fahrzeug ***PKW 2*** (Tz. 4) eine Wertsteigerung vom Zeitpunkt der Anschaffung im Jahr 2015 bis 2020 von 10.000,00 Euro eingetreten sein. Auch diese Wertsteigerung wäre bisher nicht nachgewiesen worden. Zudem wäre diese Wertsteigerung durch die laufenden Kosten (im Prüfungszeitraum 9.361,76 Euro) bereits beinahe aufgebraucht.

Zum Fahrzeug ***PKW 3*** (Tz. 5) würde die Bf. vermeinen, es sei eine Wertsteigerung von 12.140,00 Euro seit dem Erwerb eingetreten. Berücksichtige man den laufenden Laufwand im Wirtschaftsjahr 2015/16 von 17.105,17 Euro, so wäre damit die Wertsteigerung bereits aufgebraucht. Wäre das Fahrzeug nicht von einem „Pfuscher“ repariert worden, sondern von einer anerkannten ***25***-Werkstätte, dann wären zusätzliche Kosten von 18.037,11 Euro angefallen. Es könne daher keineswegs von einer Wertanlage gesprochen werden.

Faktisch würden die angeführten Fahrzeuge somit nicht die Kapitalausstattung stärken, sondern würden zusätzlich das betriebliche Ergebnis belasten, womit die Einordnung als gewillkürtes Betriebsvermögen nicht möglich wäre. Die steuerlichen Vorteile durch die geltend gemachte Abschreibung, sowie laufende Kosten wären nach h.o. Ansicht auch die einzigen Gründe, für die Aufnahme der Fahrzeuge ins Betriebsvermögen, anstelle des Ankaufs der Fahrzeuge durch Herrn ***3*** als Privatperson selbst. Dies wäre auch daran erkennbar, dass Herr ***3*** nach der Veräußerung des ***PKW 3*** (und der damit einhergehenden Abschreibung des Restbuchwertes), das Fahrzeug privat erworben hätte und nicht wieder als gewillkürtes Betriebsvermögen im Rahmen der ***Bf1*** erworben hätte.

Zudem sei angeführt, dass im Rahmen eines Fremdvergleichs ein Unternehmen mit Gesellschafter ohne die vorliegende persönliche Vorliebe des Herrn ***3*** sicherlich nicht PKWs als Wertanlage angeschafft hätte, da andere Anlageformen wesentlich komfortabler wären. Anders als bei gängigen Wertanlagen würden Fahrzeuge nicht nur eines Stellplatzes bedürfen, sondern wären auch wesentlich kostenanfälliger. Die in der Beschwerde angeführten Wertsteigerungen wären bisher weder durch entsprechende Sachverständigengutachten noch durch Angebote vergleichbarer Fahrzeuge belegt worden.

Da die Fahrzeuge nur für eine eingeschränkte Personengruppe (Sammler von Liebhabereifahrzeugen) von Interesse wären und nicht wie börsengehandelte Wertpapiere auf einem normalen Marktplatz gehandelt werden würden, wären die Preise zudem sehr variabel. Der Preis werde durch Oldtimer-„Liebhaber“ bestimmt und es könne zu unterschiedlichen Preisen bei identen Fahrzeugmodellen kommen. Wie auch die Hochschule Reutlingen bereits im Executive Summary des Diskussionsbeitrages „Oldtimer als Wertanlage – Die Eignung des Oldtimers als Investment- und Diversifikationsobjekt“ ausführen würde, würden sich als Wertanlage insbesondere Top-Oldtimer mit einer erfolgreichen (Renn-)Historie eignen, die in geringen Stückzahlen gefertigt wurden und einen gewissen Grad an Originalität in Technik und Design aufweisen. Werde der Oldtimer jedoch als Einzel-Investment betrachtet, sollte stets auch die „emotionale“ Rendite berücksichtigt werden um von einer Wertanlage ausgehen zu können.

Diese personenbezogene „emotionale“ Rendite müsse jedoch bei der Beurteilung, ob ein Wirtschaftsgut als gewillkürtes Betriebsvermögen geeignet ist, außer Acht gelassen werden.

Abschließend sei noch angemerkt, dass dem vorliegenden Diskussionspapier entnommen werden könne, dass dieses lediglich Oldtimer thematisiert, nicht aber die gegenständlich vorliegenden sogenannten „Youngtimer“ (vgl. Daxhammer/Klein, Oldtimer als Wertanlage - Die Eignung des Oldtimers als Investment- und Diversifikationsobjekt, 2). Schließe man jedoch von den Aussagen zu Oldtimern im Diskussionspapier auf die gegenständlichen Youngtimer, so müsste es sich dabei, um von einer Wertanlage ausgehen zu können, ebenfalls um Top-

Oldtimer mit gewissen „Standalone-Merkmalen“ handeln, was im konkreten Fall jedoch nicht vorliegen würde.

Wäre ein Wirtschaftsgut zur Verwendung als Betriebsvermögen ungeeignet so würde nur verbleiben, dass die Anschaffung nicht durch den Betrieb, sondern durch die gesellschaftliche Stellung des Nutzers erfolgt wäre.

Ausschüttung an der Wurzel:

Anders als im Verfahren eines Spenglers, bei welchem ein Porsche im Betriebsvermögen nach Abweisung durch den UFS (vgl. 11.03.2008, RV/0137-G/07) vor dem VwGH anerkannt worden wäre (VwGH 14.10.2020, 2008/15/0178), würde im gegenständlichen Fall keine nachgewiesene betriebliche Nutzung vorliegen. Im angeführten Judikat des VwGH wäre eine zumindest teilweise betriebliche Nutzung glaubhaft gemacht und damit eine Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen ermöglicht worden. Zudem wäre im entschiedenen Fall, anders als im vorliegenden Beschwerdefall, überhaupt nicht darauf eingegangen worden, dass der Geschäftsführer bzw. ein Gesellschafter wie ein wirtschaftlicher Eigentümer über das Fahrzeug verfügen konnte. Im nun zu entscheidenden Fall der Bf. wäre der Ankauf jedoch nicht wie im VwGH-Verfahren erfolgt, um damit betriebliche Fahrten zu absolvieren, sondern um das Fahrzeug an Herrn ***3*** zu überlassen.

Im gegenständlichen Fall wäre die Anschaffung nicht zum Zwecke der GmbH, sondern aufgrund der persönlichen Neigung des ***3*** erfolgt. Der persönliche Fehel des ***3*** ließe sich insbesondere aus der Sachverhaltsdarstellung zu Tz. 5 ableiten. ***3*** hätte das zuvor von der GmbH angekaufte und dort auch von ihm genutzte Fahrzeug nach der Veräußerung durch die Bf. für sein Privatvermögen erworben. Zudem wäre im Zuge der Prüfung auch bekannt gegeben worden, dass sämtliche Luxusfahrzeuge nur von ***3*** genutzt würden, was ebenfalls auf eine persönliche Vorliebe für derartige Fahrzeuge schließen ließe.

Ein lediglich causa societatis angeschafftes Wirtschaftsgut könne nicht zum Betriebsvermögen einer Körperschaft gehören und es müsse untersucht werden, ob eine verdeckte Ausschüttung an einen Anteilsinhaber vorliegt. Im vorliegenden Fall wäre das Fahrzeug vom geprüften Unternehmen, der Bf. käuflich erworben worden und Herr ***3*** hätte in der Folge wie ein Eigentümer darüber verfügen können.

Es würde der laufenden Prüfungspraxis entsprechen, dass Luxusfahrzeuge, die durch die Gesellschafter oder Geschäftsführer privat verwendet werden und keiner überwiegenden betrieblichen Nutzung dienen nicht als Betriebsausgaben anerkannt würden (vgl. Blazina, Sportauto als Betriebsvermögen? SWK 19/2005, 530).

Durch diese Verfügungsmacht des ***3*** würde es zu einem Auseinanderfallen des zivilrechtlichen Eigentümers und des wirtschaftlichen Eigentümers kommen.

Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum würden auseinander fallen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann (zB VwGH 29.7.2010, 2007/15/0248; 31.5.2011, 2008/15/0153; 20.3.2014, 2011/15/0120). (vgl Ritz BAO (6. Auflage 2017) § 24 BAO Rz 3).

3 hätte aufgrund seiner Funktion als Gesellschafter der Muttergesellschaft (***26***) und seiner Nahebeziehung (Geschwister) zum Geschäftsführer der Bf. faktisch über die drei Fahrzeuge verfügen können wie ein zivilrechtlicher Eigentümer. Die Fahrzeuge wären von Herrn ***3*** verwendet worden, die Rechnungen der Werkstätte würden darauf hindeuten, dass die Reparaturen und Services von ihm in Auftrag gegeben worden wären und auch die Veräußerung an Herrn ***27*** (einem Freund des Herrn ***3***) würden die Verfügungsmacht beweisen.

Für die Abgabenbehörde würde daher in freier Beweiswürdigung aufgrund des festgestellten Sachverhalts feststehen, dass Herr ***3*** wirtschaftlicher Eigentümer der drei Fahrzeuge gewesen wäre.

Folglich wären in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die drei PKW nicht dem Betriebsvermögen der Bf., sondern dem Privatvermögen des ***3*** zuzurechnen.

Zum Körperschaftsteuerbescheid 2018:

Zusammengefasst könne festgestellt werden, dass die drei PKW aufgrund der konkreten Nutzung weder notwendiges noch gewillkürtes Betriebsvermögen darstellen. Die drei PKW wären nicht geeignet dem Unternehmen zu dienen, weshalb kein Betriebsvermögen vorliegen würde. Die drei PKW wären dem wahren wirtschaftlichen Gehalt nach dem wirtschaftlichen Eigentümer ***3*** zuzurechnen. Die PKW würden bei diesem notwendiges Privatvermögen darstellen. Die Bf. hätte als zivilrechtliche Eigentümerin die PKWs erworben, tatsächlich wäre jedoch ***3*** der einzige wirtschaftliche Eigentümer gewesen. Die Kostenübernahme (Kauf und laufende Kosten) wäre lediglich aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Stellung des ***3*** erfolgt.

Die Kosten für die drei PKWs wären somit nicht durch den Betrieb der Bf. veranlasst. Es werde beantragt die im Zuge der Außenprüfung nicht anerkannten Kosten auch im Beschwerdeverfahren nicht anzuerkennen.

Zu den Haftungsbescheiden 2015, 2016, 2017 und 2018 (Sammelbescheid):

Im Zuge der AP wäre eine verdeckte Gewinnausschüttung von der Bf. an den Anteilseigner der Holding, Herrn ***3***, festgestellt worden. Dabei würde es sich um eine durchgeschleuste Ausschüttung handeln (vgl BFG 29.3.2019, RV/7105150/2017; Raab/Renner,

BFGjournal 2019, 437; Marscher/Renner, SWK 36/2019, 1550), welche aus zwei Vorgängen bestehen würde. Einerseits der Ausschüttung der Tochter (der Bf.) an die Mutter (die Holding GmbH) und andererseits die Ausschüttung der Mutter an die Anteilsinhaber. Die Ausschüttung an die Mutter wäre gem. § 10 KStG steuerbefreit, eine Verpflichtung zur Einbehaltung der Kapitalertragsteuer würde nicht bestehen, womit auch die Inanspruchnahme der Bf. als Haftungsverpflichtete ins Leere gehen würde. Eine Haftung wäre lediglich bei der Mutter (der ***26***) möglich gewesen. Die Abgabenbehörde würde beabsichtigen daher in Erwartung der Aufhebung des Haftungsbescheides im vorliegenden Beschwerdeverfahren durch das BFG, die Direktvorschreibung beim Vorteilsempfänger vorzunehmen.

Sollte das BFG entgegen der Ansicht des Finanzamtes feststellen, dass der Haftungsbescheid zu Recht erfolgt wäre, werde beantragt hinsichtlich der Feststellungen in Tz. 5 die Beträge abzuändern. Als verdeckte Ausschüttung wäre der laufende Aufwand in Höhe von 17.105,17 Euro (= 4.276,29 Euro KEST) im Kalenderjahr 2015 festgestellt und dabei übersehen worden die Anschaffungskosten zum 20.01.2015 ebenfalls an der Wurzel auszuschütten. Tatsächlich wären 24.965,17 als verdeckte Ausschüttung (= 6.241,29 Euro KEST) festzustellen gewesen.

Im Jahr 2016 wären 6.726,27 Euro (=1.849,72 Euro KEST) als verdeckte Ausschüttung aufgrund des laufenden Aufwands festgesetzt und dabei die dem Fahrzeug ***PKW 2*** zuzuordnenden Rechnungen 162253 und 162254 über insgesamt 5.885,37 Euro berücksichtigt worden. Richtigerweise hätte als Folge der Feststellung für das Jahr 2016 nur eine verdeckte Ausschüttung über 840,90 Euro (=231,25 Euro KEST) festgestellt werden dürfen.

I.7 Die Beschwerde vom 11.12.2020 betreffend Körperschaftsteuer 2016 und 2017 wurde dem Bundesfinanzgericht vom Finanzamt Österreich ebenfalls am 27.1.2021 zur Entscheidung vorgelegt.

Die Stellungnahme der belangten Behörde zur Beschwerde vom 11.12.2020 ist in weiten Strecken wörtlich ident mit jener zur Beschwerde vom 16.11.2020 und werden im Folgenden nur die Abweichungen gegenüber der Stellungnahme zur Beschwerde vom 11.12.2020 dargestellt:

Für das Beschwerdeverfahren betreffend die Körperschaftsteuer 2016 und 2017 wären ausschließlich die Feststellungen in Tz. 4 (***PKW 2***) und Tz. 5 (***PKW 3***) maßgeblich, da der in Tz. 3 behandelte ***PKW 1*** erst im Wirtschaftsjahr 2017/18 (mit 4.7.2017) aktiviert worden wäre und vorher keine Kosten angefallen wären (vgl. Darstellung der steuerlichen Auswirkungen in der Niederschrift über die Schlussbesprechung am 28.7.2020).

Der laufende PKW Aufwand des Fahrzeuges ***PKW 3*** in der Buchhaltung der Bf. würde sich auf 17.105,17 Euro belaufen (in der SB-Niederschrift falsch dargestellt mit 22.990,54 Euro) im Wirtschaftsjahr 2015/16 (Rechnung ***9*** vom 02.10.2015: 10.653,32 Euro; Rechnung ***28*** vom 21.08.2015: 55,63 Euro und Rechnung ***29*** vom 02.10.2015: 6.396,22

Euro) und auf 840,90 Euro im Wirtschaftsjahr 2016/17 (Rechnungen ***30*** vom 20.06.2016).

Die im steuerlichen Gewinn berücksichtigten Betriebsausgaben dieses Fahrzeuges (AfA + Verlust aus der Veräußerung + laufende Kosten) wären im Zuge der Außenprüfung nicht anerkannt worden (richtig gewesen wäre im Wirtschaftsjahr 2015/16 eine Gewinnerhöhung von 17.105,17 Euro anstelle von 22.990,54 Euro).

Es werde beantragt die im Zuge der Außenprüfung nicht anerkannten Kosten auch im Beschwerdeverfahren nicht anzuerkennen und den Berechnungsfehler im Wirtschaftsjahr 2015/16 (Gewinnerhöhung 17.105,17 Euro anstelle von 22.990,54 Euro) zu korrigieren.

I.8 Mit Beschluss vom 17. November 2023 wurde die Bf. um Vorlage des Kaufvertrages vom 20.1.2015 betreffend den ***PKW 3***, Baujahr 1990, ersucht. Weiters wurde die Bf. mit diesem Beschluss um Bekanntgabe ersucht, ob anlässlich des Erwerbes der drei beschwerdegegenständlichen PKWs der Marke ***31*** (***PKW 3*** mit Baujahr 1990; ***PKW 2*** mit Baujahr 1995 und **PKW 1*** mit Baujahr 2007) eine Begutachtung durch einen Sachverständigen betreffend Zustand und Wert veranlasst wurde. Bejahendenfalls wurde um Übermittlung dieser Gutachten gebeten.

I.9 Mit Schreiben vom 27. November 2023 legte die Bf. den Kaufvertrag vom 9.1.2015 betreffend den ***PKW 3*** vor. Betreffend die im Beschluss vom 17.11.2023 gestellte Frage, ob anlässlich des Erwerbes der drei beschwerdegegenständlichen PKWs der Marke ***31*** (***PKW 3*** mit Baujahr 1990; ***PKW 2*** mit Baujahr 1995 und **PKW 1*** mit Baujahr 2007) eine Begutachtung durch einen Sachverständigen betreffend Zustand und Wert veranlasst worden wäre, gab die Bf. bekannt, dass Gutachten bezüglich der im Beschluss vom 17.11.2023 angeführten drei PKW der Marke ***31*** durch die Bf. nicht veranlasst wurden und daher nicht vorliegen.

I.10 Am 8. Jänner 2024 erfolgte eine Ladung der Parteien des Beschwerdeverfahrens zu einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 25. Jänner 2024.

I.11 Mit Beschluss vom 12. Jänner 2024 wurden der Bf. die im Rahmen der durchgeführten Betriebsprüfung vorgenommenen Recherchen des Prüfers betreffend die Stückzahlen der drei beschwerdegegenständlichen PKWs der Marke ***31*** im Vorbereitung der für den 25.1.2024 anberaumten mündlichen Verhandlung zur Kenntnis gebracht.

I.12 Mit Fax vom 16. Jänner 2024 zog die Bf. den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat und auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurück und wurde in der Folge die für 25.1.2024 angesetzte mündliche Verhandlung abberaumt.

I.13 Mit Schreiben vom 22. Jänner 2024 nahm die Bf. zu den mit Beschluss vom 12.1.2024 übermittelten Unterlagen aus der Betriebsprüfung Stellung wie folgt:

Die reine Anzahl der Modelle könne keinen direkten Rückschluss auf die Wertentwicklung der Fahrzeuge haben. Diesfalls wäre eine genauere Betrachtung der jetzigen Kaufpreise anhand von Gutachten bzw. Eurotax-Werten zielversprechender.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1 Die Bf. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 24.10.2001 unter der Firma „***32***“ gegründet und wurde am 8.11.2001 im Firmenbuch zu FN ***33*** eingetragen. Im Jänner 2002 wurde die Bf. auf ihren nunmehrigen Namen umbenannt. Seit 27.10.2008 (vgl. Seite 2 f des in der Urkundensammlung des Firmenbuches erliegenden Protokolls der Generalversammlung der Bf. vom 27.10.2008) waren ***8*** (geb. ***34***), ***19*** und ***3*** mit je 20% an der Bf. beteiligt.

Seit 6.12.2001 ist ***8*** der Alleingeschäftsführer der Bf.

Die Bf. hat als Bilanzstichtag den letzten Tag im Februar und ermittelt ihren Gewinn gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988.

Mit Einbringungsvertrag vom 9. Oktober 2015 haben ***8***, ***14*** und ***3*** ihrer Anteile an der Bf. in die ***26*** eingebracht, wobei als Einbringungsstichtag der 28.2.2015 festgelegt wurde. Geschäftsführer der ***26*** ist seit deren Eintragung im Firmenbuch am ***35***2015 zu FB ***36*** ***3***. Die Anteile an der ***26*** werden seit deren Gründung wie folgt gehalten:

8: 60%

3: 20%

19: 20%

Die Bf. verfügt über folgende Gewerbeberechtigungen und hat ihre Tätigkeit auch in den beschwerdegegenständlichen Jahren im Rahmen dieser Gewerbeberechtigungen ausgeübt:

Spengler (GISA-Zahl: ***37***)

Kranverleih (GISA-Zahl: ***38***)

Dachdeckergewerbe (GISA-Zahl: ***39***)

Holzbaugewerbe (GISA-Zahl: ***40***)

Baugewerbe, eingeschränkt auf ausführende Tätigkeiten (GISA-Zahl: ***41***), wobei die Bf. im Fassadenbau tätig war.

1.2 Am 9.1.2015 hat die Bf. einen PKW der Marke ***PKW 3***, dessen Baujahr das Jahr 1990 ist, um € 7.500 angeschafft. Verkäufer war ***42*** in ***43*** in der der Bundesrepublik

Deutschland, wobei er diesen Verkauf als Privatperson vorgenommen hat. Im Kaufvertrag vom 9.1.2015 wurde die gesetzliche Gewährleistung für das Fahrzeug ***PKW 3*** ausgeschlossen. Eine Begutachtung des Zustandes sowie des Wertes des erworbenen Fahrzeuges wurde beim Erwerb durch die Bf. nicht veranlasst. Die Anschaffung dieses PKW hat sich nicht als eine Wertanlage geeignet bzw. zur Erzielung einer Rendite aus der künftigen Veräußerung. Der Gesellschafter der Bf., ***3***, hat eine persönliche Vorliebe bzw. Neigung für ältere Fahrzeuge der Marke ***31***.

In freier Beweiswürdigung wird festgestellt, dass die Anschaffung des ***PKW 3*** durch die Bf. deswegen erfolgt ist, weil ***3*** eine Leidenschaft, ein Faible, für dieses Fahrzeug gehabt hat und war daher die Anschaffung rein gesellschaftsrechtlich veranlasst.

Dieser PKW wurde von der Bf. auf dem Konto 630 „Fuhrpark PKW und Kombi“ mit € 7.860,00 aktiviert. Die Nutzungsdauer wurde mit drei Jahren angenommen.

Der PKW ***PKW 3*** wurde zunächst nicht zur Benützung auf öffentlichen Straßen zugelassen, dh. die Bf. hat dieses Fahrzeug bei der Zulassungsbehörde nicht angemeldet. Unmittelbar nach dem Erwerb dieses Fahrzeuges wurde dieses Fahrzeug zu einer für die Reparatur von Fahrzeugen der Marke ***31*** autorisierten Kfz-Werkstatt gebracht. Die Kfz-Werkstatt hat sodann im Zeitraum 3.2.2015 bis 5.8.2015 das Fahrzeug instandgesetzt, sodass es nach dieser Instandsetzung fahrbereit war. An Kosten für diese Instandsetzung sind € 17.105,17 angefallen, die die Bf. im Wirtschaftsjahr 2015/2016 als Aufwendungen berücksichtigt und in der Veranlagung 2016 als Betriebsausgabe geltend gemacht hat.

Am 7. Mai 2015 – also noch während der Instandsetzung durch die Kfz-Werkstätte – wurde der ***PKW 3*** auf Wechselkennzeichen auf die Bf. angemeldet (Kennzeichen ***44***).

Die Bf. hat nicht beabsichtigt dieses Fahrzeug im Rahmen ihrer betrieblichen Tätigkeiten einzusetzen und kann auch nicht festgestellt werden, dass dieses Fahrzeug für betriebliche Zwecke der Bf. in den Jahren 2015 bis 2017 genutzt wurde.

Der am 20.1.2025 von der Bf. erworbene ***PKW 3*** war nicht jederzeit im betrieblichen Geschehen der Bf. einsetzbar wie zum Beispiel für Fahrten im Rahmen des Betriebes der Bf. bzw. für eine Vermietung an fremde Dritte.

Bei dem ***PKW 3*** handelt es sich um einen sogenannten „Youngtimer“. „Youngtimer“ sind ähnlich wie Oldtimer als Wertanlage nur dann geeignet, wenn mit dem Fahrzeug eine „individuelle Geschichte“ verbunden ist wie zum Beispiel eine Rennhistorie oder dass das Fahrzeug von Persönlichkeiten des öffentlichen Lebens wie weltweit bekannte Schauspieler oder prominente Persönlichkeiten der Wirtschaft gefahren wurde. Auch die produzierte Stückzahl spielt eine Rolle. Von der ***PKW 3***-Limousine der Baureihe ***45*** wurden im Zeitraum ***46*** bis ***47*** insgesamt *** mehr als 30.000 *** Stück produziert und

kann dieses Fahrzeug daher nicht als ein mit geringer Stückzahl produziertes Fahrzeug angesehen werden, dh. es ist keine Seltenheit dieses Fahrzeuges gegeben.

Der von der Bf. erworbene ***PKW 3*** hat weder eine Rennhistorie noch wurde er vor dem Erwerb durch die Bf. von in der Öffentlichkeit bekannten Persönlichkeiten gefahren.

Dass der ***PKW 3*** eine Wertsteigerung seit dem Erwerb durch die Bf. alleine aufgrund der Tatsache, dass es sich bei diesem Fahrzeug um einen „Youngtimer“ handelt, erfahren hat, kann nicht festgestellt werden. Insbesondere ist nicht von einer Wertsteigerung um mehr als € 10.000,00 gegenüber dem Anschaffungspreis aufzugehen.

Mitte des Jahres 2016 hat der ***PKW 3*** einen Motorschaden erlitten, wobei das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung davon ausgeht, dass dieser Motorschaden nicht bei einer durch den Betrieb der Bf. veranlassten Fahrt entstanden ist.

In der Folge hat die Bf. ein Anbot einer Vertragswerkstätte betreffend die Höhe der Kosten der Reparatur des Motorschadens eingeholt und haben sich die Kosten laut Anbot der Vertragswerkstätte vom ***48***2016 auf € 18.037,11 brutto belaufen. Die Bf. hat sodann keine Reparatur des ***PKW 3*** in Auftrag gegeben, sondern wurde dieser PKW am 12.1.2017 abgemeldet und am 13. Jänner 2017 an ***27***, der mit ***3*** befreundet ist, um € 1.260,00 veräußert. In der Folge ist eine Reparatur dieses Fahrzeuges erfolgt und gelangte dieses in der Folge in das Eigentum von ***3***, der dieses Kfz sodann am 24.5.2017 auf sich selbst angemeldet hat.

Die Bf. hat im Zusammenhang mit dem im Jänner 2016 angeschafften ***PKW 3*** folgende Kosten getragen und als Betriebsausgabe im Rahmen ihrer Körperschaftsteuererklärungen geltend gemacht:

Jahr	2016	2017
Absetzung für Abnutzung	€ 1.310,00	€ 2.620,00
KFZ-Kosten (Kosten Kfz-Werkstätte bzw. Abschleppkosten)	€ 17.105,17	€ 840,90
Buchwertabgang infolge Veräußerung am 13.1.2017		€ 2.620,00

1.3 Am 3.6.2015 hat die Bf. einen PKW der Marke ***PKW 2***, dessen Baujahr das Jahr 1995 ist, um € 25.000,00 angeschafft. Dieses Fahrzeug wurde der Bf. von ***49*** in Deutschland verkauft und zwar hat es sich um einen Privatverkauf gehandelt. Vom Verkäufer wurde weder

eine Garantie noch eine Gewährleistung übernommen. Der Kilometerstand zum Zeitpunkt des Erwerbes durch die Bf. hat ***50*** betragen.

Eine Begutachtung des Zustandes sowie des Wertes des erworbenen Fahrzeuges wurde beim Erwerb durch die Bf. nicht veranlasst. Die Anschaffung dieses PKW war nicht als eine Wertanlage geeignet bzw. zur Erzielung einer Rendite aus der künftigen Veräußerung. Der Gesellschafter der Bf., ***3***, hat eine persönliche Vorliebe bzw. Neigung für ältere Fahrzeuge der Marke ***31***.

In freier Beweiswürdigung wird festgestellt, dass die Anschaffung des ***PKW 2*** durch die Bf. deswegen erfolgt ist, weil ***3*** eine Leidenschaft, ein Faible, für dieses Fahrzeug gehabt hat und war daher die Anschaffung rein gesellschaftsrechtlich veranlasst.

Dieser PKW wurde von der Bf. auf dem Konto 630 „Fuhrpark PKW und Kombi“ mit € 40.424,93 aktiviert. Neben dem Kaufpreis wurde dabei ein Betrag von € 738,00 an Transportkosten, € 10.653,32 an Lackierkosten und Normverbrauchsabgabe in Höhe von € 4.033,61 berücksichtigt. Die Nutzungsdauer wurde mit fünf Jahren angenommen.

Die Lackierkosten von € 10.653,32 betreffen nicht den ***PKW 2***, sondern den ***PKW 3***.

Dieses Fahrzeug wurde nicht zur Benützung auf öffentlichen Straßen zugelassen, dh. die Bf. hat dieses Fahrzeug bei der Zulassungsbehörde nicht angemeldet. Die jährliche Kilometerleistung ab dem Erwerb bis zum 17.8.2018 hat lediglich zehn Kilometer betragen und ist darauf zurückzuführen, dass durch Bewegungsfahrten keine Standschäden am Fahrzeug auftreten.

Dass der ***PKW 2*** eine Wertsteigerung alleine aufgrund der Tatsache, dass es sich bei diesem Fahrzeug um einen „Youngtimer“ handelt, seit der Anschaffung durch die Bf. erfahren hat, kann nicht festgestellt werden. Insbesondere ist nicht von einer Wertsteigerung um € 10.000,00 gegenüber dem Anschaffungspreis aufzugehen.

Erst am 17. Juni 2019 wurde der ***PKW 2*** auf Wechselkennzeichen auf die Bf. angemeldet (Kennzeichen ***51***).

Die Bf. hat nicht beabsichtigt dieses Fahrzeug im Rahmen ihrer betrieblichen Tätigkeiten einzusetzen und wurde dieses Fahrzeug in den Jahren 2015 bis 2017 nicht für betriebliche Zwecke der Bf. genutzt.

Der am 3.6.2025 von der Bf. erworbene ***PKW 2*** war nicht jederzeit im betrieblichen Geschehen der Bf. einsetzbar wie zum Beispiel für Fahrten im Rahmen des Betriebes der Bf. bzw. für eine Vermietung an fremde Dritte.

Bei dem ***PKW 2*** handelt es sich um einen sogenannten „Youngtimer“. „Youngtimer“ sind ähnlich wie Oldtimer als Wertanlage nur dann geeignet, wenn mit dem Fahrzeug eine „individuelle Geschichte“ verbunden ist wie zum Beispiel eine Rennhistorie oder dass das Fahrzeug von Persönlichkeiten des öffentlichen Lebens wie weltweit bekannte Schauspieler oder prominente Persönlichkeiten der Wirtschaft gefahren wurde. Auch die produzierte Stückzahl spielt eine Rolle. Von der ***PKW 2***-Limousine der Baureihe ***52*** wurden ***mehr als 10.000*** Stück produziert und kann dieses Fahrzeug daher nicht als ein mit geringer Stückzahl produziertes Fahrzeug angesehen werden, dh. es ist keine Seltenheit dieses Fahrzeuges gegeben.

Der von der Bf. erworbene ***PKW 2*** hat weder eine Rennhistorie noch wurde er vor dem Erwerb durch die Bf. von in der Öffentlichkeit bekannten Persönlichkeiten gefahren.

Die Bf. hat im Zusammenhang mit dem im Jänner 2016 angeschafften ***PKW 2*** folgende Kosten getragen und als Betriebsausgabe im Rahmen ihrer Körperschaftsteuererklärungen geltend gemacht:

Jahr	2016	2017	2018
Absetzung für Abnutzung	€ 4.042,49	€ 8.084,99	€ 8.084,99
KFZ-Kosten	€ 5.885,37	€ 3.476,39	
Korrekturen tats. KFZ-Kosten			€ 84,99

1.3 Am 23. Jänner 2017 hat die Bf. einen weiteren PKW der Marke ***31*** angeschafft und zwar einen ***PKW 1***, der am 4.7.2017 auf Wechselkennzeichen auf die Bf. zum Verkehrs zugelassen wurde. Die Erstzulassung des **PKW 1*** ist am ***53***2007 in der Bundesrepublik Deutschland erfolgt.

Der Verkauf dieses Fahrzeuges ist durch die ***54*** im Rahmen ihres Unternehmens erfolgt, wobei als Kaufpreis ein Betrag von € 41.900,00 vereinbart und auch von der Bf. bezahlt wurde. Im Kaufvertrag vom 23.1.2017 ist jegliche Gewährleistung für das von der Bf. erworbene Fahrzeug ausgeschlossen worden. Die ***54*** übt ihre Tätigkeit in ***55*** in der Bundesrepublik Deutschland aus.

Für den am 23.1.2017 erworbenen **PKW 1*** hat die Bf. am 30.3.2017 beim Finanzamt ***1*** eine Erklärung über die Normverbrauchsabgabe eingereicht, wobei in diesem

Formular zunächst als Abgabepflichtiger ***3*** angeführt wurde. Die Normverbrauchsabgabe wurde mit € 6.760,33 angegeben.

Von der Bf. wurde der PKW **PKW 1*** auf dem Konto „630 Fuhrpark PKW und Kombi“ im Wirtschaftsjahr 2017/2018 mit einem Betrag von € 50.950,80 aktiviert, wobei ein Betrag von € 8.380,00 auf eine Steuer für einen innergemeinschaftlichen Erwerb entfiel. Tatsächlich hat die ***54*** den Verkauf des PKW **PKW 1*** der Differenzbesteuerung unterworfen. Die auf den PKW **PKW 1*** entfallende Normverbrauchsabgabe von € 6.760,33 wurde hingegen nicht auf die Anschaffungskosten beim PKW **PKW 1***, sondern unrichtigerweise bei einem ebenfalls von der Bf. angeschafften PKW ***PKW 4*** aktiviert.

Dieser PKW wurde von ***3*** mit Wechselkennzeichen genutzt. Für die private Nutzung der ihm von der Bf. zur Verfügung gestellten Fahrzeuge wurde (auch) in den Jahren 2017 und 2018 im Rahmen der Lohnverrechnung der Bf. bei ***3*** der maximale Sachbezug laut § 4 Sachbezugswerte-VO idF BGBl II 2015/243 angesetzt.

Dieses Fahrzeug ist im betrieblichen Geschehen der Bf. einsetzbar und wurde auch zu betrieblichen Fahrten genutzt und zwar insbesondere zu einer Fahrt zu einer Veranstaltung des ***4*** (**4**). Der ***4*** ist ein Fachverband für Fragen der Fassadenplanung und betrifft daher den Betriebsgegenstand der Bf. und zwar den Fassadenbau. Herr ***8*** ist Vorstandsmitglied des ***4***.

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen zur Gründung der Bf., zu den Gesellschaftern der Bf., dem Bilanzstichtag der Bf. und der Person des Geschäftsführers gründen sich auf das Firmenbuch und sind zwischen den Parteien nicht strittig.

Dass mit Einbringungsvertrag vom 9.10.2015 eine Einbringung der Anteile an der Bf. von ***8***, ***14*** und ***3*** zum Stichtag 28.2.2015 erfolgt ist, ergibt sich aus dem in der Urkundensammlung des Firmenbuchgerichts erliegenden Einbringungsvertrag, der auch dem Finanzamt ***1*** mit Schreiben vom 17.10.2015 gemäß § 43 UmgrStG angezeigt wurde.

Die auf die Bf. lautenden Gewerbeberechtigungen ergeben sich aus dem Gewerbeinformationssystem Austria (GISA). Die von der Bf. durchgeführten Tätigkeiten ergeben sich aus den von der Bf. vorgelegten Jahresabschlüssen (vgl. zB Seite 4 des Jahresabschlusses 2016/17).

Der Zeitpunkt der Anschaffung der unter Punkt 1.2, 1.3 und 1.4 angeführten PKWs der Marke ***31*** ergibt sich aus den vorgelegten Jahresabschlüssen der Bf. (Konto 630) sowie den Kaufverträgen vom 9.1.2015 mit ***42*** als Verkäufer (betreffend den ***PKW 3***), vom 3.6.2015 mit ***49*** als Verkäufer (betreffend den ***PKW 2***) sowie vom 23.1.2017 der ***54*** als Verkäuferin (betreffend den ***PKW 1***).

Die Feststellung, dass ***42*** den Verkauf des ***PKW 3*** als Privatperson vorgenommen hat ergibt sich aus dem Kaufvertrag vom 9.1.2015, wo in der Zeile „Verkäufer“ in Klammer „(Privater)“ angeführt ist. Dass im Kaufvertrag vom 9.1.2015 die gesetzliche Gewährleistung für das Fahrzeug ***PKW 3*** ausgeschlossen wurde, ergibt sich aus folgender Passage in diesem Kaufvertrag:

Der Verkäufer verkauft das Fahrzeug wie besichtigt und probefahren. Im Rahmen der gesetzlichen Gewährleistung zum Gegenseitig vereinbarten Kaufpreis von:

Dass die Bf. eine Begutachtung des Zustandes sowie des Wertes des erworbenen Fahrzeuges ***PKW 3*** beim Erwerb nicht veranlasst hat, ergibt sich aus dem Schreiben der Bf. vom 27.11.2023 an das Bundesfinanzgericht.

Dass der unter Punkt 1.2 angeführte PKW erst am 7.5.2015 auf die Bf. angemeldet wurde, ergibt sich aus einer vom Prüfer durchgeführten Abfrage des KFZ-Zentralregisters vom 5.3.2020.

Dass nach dem Erwerb des unter Punkt 1.2 angeführten PKW erst eine mehr als sechs Monate dauernde Instandsetzung erfolgt ist, ergibt sich aus der Rechnung der ***56*** vom 2.10.2015, Nr. ***57***. So wurden beispielsweise folgende Instandsetzungen an diesem Fahrzeug vorgenommen:

- Erneuerung der Kraftstoffleitung zur Pumpe
- Erneuerung der Kühlmittelschläuche der Motorkühlung
- Erneuerung aller Keilriemen
- Erneuerung der Bremsklötze
- Bremsscheiben der Vorder- und Hinterachse erneuern
- Erneuerung der Flüssigkeit der hydraulischen Bremsanlage
- Erneuerung des Kondensators
- Erneuerung des Flüssigkeitsbehälters
- Erneuerung des Zusatzlüfters
- Gangbarmachen des Schiebedaches

Die festgestellte Höhe der Kosten der Instandsetzung des unter Punkt 1.2 angeführten PKWs, die die Bf. getragen hat, ergibt sich aus den im Rahmen der Betriebsprüfung vorgelegten

Rechnungen der ***56*** (Rechnung ***9*** vom 2.10.2015 über € 10.653,32; Rechnung ***28*** vom 21.8.2015 über € 55,63; Rechnung ***29*** vom 2.10.2015 über € 6.396,22 und Rechnung ***30*** vom 20.6.2016 über € 840,90).

Dass beim ***PKW 3*** eine Wertsteigerung alleine aufgrund der Tatsache, dass es sich bei diesem Fahrzeug um einen „Youngtimer“ handelt, nach dem Erwerb durch die Bf. eingetreten wäre, kann deshalb nicht festgestellt werden, weil jeder „Youngtimer“ für sich aufgrund seines Zustandes individuell bewertet werden muss und durch die Bf. eine solche Bewertung durch einen Sachverständigen nicht veranlasst wurde. Auch handelt es sich beim Vorbringen in der Beschwerde, dass vergleichbare Fahrzeuge in Deutschland zwischen € 20.000,00 und € 30.000,00 angeboten würden, um ein bloß unsubstantiiertes Vorbringen, weil in keinsten Weise ausgeführt wird, wieso das Fahrzeug der Bf. mit in Deutschland angebotenen PKWs dieser Type vergleichbar wäre. So fehlt es an jeglicher Darstellung des Zustandes und der Ausstattungsmerkmale der angeblich vergleichbaren Fahrzeuge, die in Deutschland um € 20.000,00 bis € 30.000,00 angeboten würden, mit dem Fahrzeug der Bf. Außerdem kann aus einem Anbot allein nicht auf den tatsächlichen Wert eines Fahrzeuges rückgeschlossen werden. Diesbezüglich stellen sich bei „Youngtimern“ dieselben Probleme wie bei Oldtimern, nämlich, dass die Wertentwicklung solcher Fahrzeuge von mehreren Kriterien abhängt und daher die Wertentwicklung nicht pauschal für eine bestimmte Type bestimmt werden kann, sondern dies nur auf das einzelne Fahrzeug selbst bezogen werden kann, wie sich aus den nachstehend wiedergegebenen Ausführungen der Studie „Oldtimer als Wertanlage“ der Hochschule Reutlingen aus dem Jahr 2015 ergibt:

„Je mehr Kriterien erfüllt sind, desto höher ist die Chance auf eine Wertsteigerung. Ist jedoch ein wichtiger Faktor ungenügend oder nicht erfüllt, kann das Ergebnis der Formel Null sein und somit wäre kein entsprechendes Wertsteigerungspotential gegeben.

Die Einflussfaktoren können in drei Gruppen zusammengefasst werden. So bestimmen die Stückzahlen, das Image und die Beschaffenheit eines Fahrzeuges seinen Wert und auch sein Wertsteigerungspotential.“ (Seite 20)

In diesem Zusammenhang ist auch festzuhalten, dass die Bf. in der Gegenäußerung zur Stellungnahme des Prüfers zur Beschwerde vom 24.11.2020, der die Studie „Oldtimer als Wertanlage“ der Hochschule Reutlingen aus dem Jahr 2015 angeschlossen war, den Ausführungen in dieser Studie nichts Substantielles entgegenhält, sondern lediglich ausgeführt wird, dass die Vor- und Nachteile eines Oldtimers verglichen werden würden. Soweit in der Gegenäußerung vorgebracht wird, dass sich aus dieser Studie nicht ergeben würde, dass ein Oldtimer als Vermögensanlage etwas Außergewöhnliches wäre, ist festzuhalten, dass diese Studie zum Ergebnis gelangt, dass aufgrund der in dieser Studie aufgezeigten Risiken (wie Illiquidität; hohe Unterhaltskosten; Intransparenz des Marktes; keine laufende Rendite) sich Oldtimer nicht per se als alternatives Investmentobjekt eignen (vgl. Seite 30 unten) und daher auch folgende Aussage getroffen wird:

„Findet das Investment in die Oldtimer nicht nur aus Gründen einer monetären Rendite statt, sondern auch zum eigenen Vergnügen, spricht man von einer emotionalen Rendite“ (S. 31 oben).

Auch der Ansatz einer Nutzungsdauer von lediglich drei Jahren spricht gegen die in der Beschwerde vorgebrachte Wertsteigerung, weil bei einer Werterhöhung eine weit längere Nutzungsdauer anzusetzen wäre. Aus der kurzen Nutzungsdauer ist vielmehr abzuleiten, dass ohne entsprechend kostenintensive Instandsetzungsmaßnahmen eine Wertminderung eintritt.

Dass die Bf. nicht beabsichtigt hat dieses Fahrzeug im Rahmen ihrer betrieblichen Tätigkeit einzusetzen ergibt sich daraus, dass ein Fahrzeug eines solchen Alters nicht für Fahrten im Rahmen des Betriebsgegenstandes der Bf. einsetzbar ist. Die Angaben von ***3*** gegenüber dem Prüfer in der Besprechung vom 10.3.2020, dieses Fahrzeug sei zu Fahrten nach ***20*** zum ***4*** verwendet worden, ist angesichts der weiten Wegstrecke (mehr als 220 Kilometer einfache Strecke) unglaublich, weil bei so alten Fahrzeugen bei einer solchen Strecke die Gefahr eines Defektes viel zu hoch ist und in der Beschwerde vom 17.11.2020 vorgebracht wurde, dass die Anschaffung dieses Fahrzeuges als Wertanlage erfolgt wäre. Auch wurde kein Fahrtenbuch für dieses Fahrzeug geführt bzw. andere Nachweise vorgelegt, dass mit diesem Fahrzeug tatsächlich zum ***4*** nach ***20*** gefahren worden wäre, sodass das Bundesfinanzgericht aufgrund der Affinität von ***3*** zu älteren Fahrzeugen davon ausgeht, dass dieses Fahrzeug ausschließlich für nicht betriebliche, dh. im privaten Interesse der Gesellschafter der Bf. gelegene Fahrten, eingesetzt worden ist. Überdies wurden in der Buchhaltung der Bf. im Zeitraum ab dem Erwerb bis zum Verkauf am 13.1.2017 keinerlei Treibstoffrechnungen für dieses Fahrzeug als Aufwand erfasst, woraus sich ergibt, dass die Kosten für Treibstoff zur Gänze von den Gesellschaftern der Bf. getragen wurden. Soweit in der Beschwerde vorgebracht wird, dass die Nutzung dieses Fahrzeuges für betriebliche Zwecke erfolgt wäre, handelt es sich dabei lediglich um eine durch keinerlei Nachweise unterlegte unsubstantiierte Behauptung und kann daher keineswegs den Nachweis einer betrieblichen Nutzung ersetzen. Überdies wird dieses Vorbringen in der Beschwerde im Folgesatz sofort dahingehend relativiert als ausgeführt wird, dass für etwaige Privatfahrten bei den im Unternehmen mitarbeitenden Gesellschaftern betreffend die Nutzung der maximale Sachbezug laut § 4 der SachbezugswerteVO angesetzt werde. In welchem Verhältnis die betrieblichen Fahrten zu den Privatfahrten stehen würden, wird in der Beschwerde überhaupt nicht ausgeführt, was auch dafür spricht, dass es keinerlei Nachweise für tatsächlich erfolgte betriebliche Fahrten gibt. Überdies kann dieses Vorbringen nicht mit jenem, dass dieses Fahrzeug als Wertanlage angeschafft worden wäre, in Einklang gebracht werden, weil eine nicht nachvollziehbare Verwendung des Fahrzeuges einem Werterhalt bzw. einer Wertsteigerung abträglich wäre.

Schließlich ist festzuhalten, dass sich die Beschwerde nach der Schilderung des Sachverhaltes aus Sicht der Bf. gegen das Nichtvorliegen von notwendigem Betriebsvermögen gar nicht mehr wendet, sondern nur mehr Ausführungen dazu enthält wieso es sich bei diesem Fahrzeug um

gewillkürtes Betriebsvermögen der Bf. handeln würde (vgl. Seite 7 ff der Beschwerden vom 16.11.2020 und 24.11.2020).

Dass dieses Fahrzeug sich nicht als Wertanlage eignet, ergibt sich auch daraus, dass beim Ankauf kein Gutachten über den Zustand bzw. Wert des Fahrzeuges von der Bf. in Auftrag gegeben wurde und dieses Fahrzeug von einem privaten Verkäufer unter Ausschluss jeglicher Gewährleistung erworben wurde und daher weder für das Nichtvorliegen von Vorschäden noch Reparaturen, die ohne Originalteile erfolgt sein können, durch den Verkäufer einzustehen war.

Die Feststellung, dass die Anschaffung des ***PKW 2*** sowie des ***PKW 3*** durch die Bf. deswegen erfolgt ist, weil ***3*** eine Leidenschaft, ein Faible, für diese Fahrzeuge gehabt hat und die Anschaffung dieser beiden Fahrzeuge daher rein gesellschaftsrechtlich veranlasst war, folgt zum einen aus den Angaben von ***3*** im Prüfungsverfahren. Überdies wurde der Feststellung im Prüfungsbericht, wonach die Anschaffung des Kfz als sogenannter „Youngtimer“ offensichtlich durch die persönliche Neigung (zu ergänzen: des Gesellschafters ***3***) veranlasst ist (vgl. S. 6 betreffend den ***PKW 2*** und S. 8 betreffend den ***PKW 3***) in der Beschwerde nicht entgegengetreten. Diese persönliche Neigung für derartige Fahrzeuge manifestiert sich auch besonders deutlich daran, dass ***3*** nachdem der ***PKW 3*** einen Motorschaden erlitten hatte, diesen nach dem Verkauf durch die Bf. an den mit ***3*** befreundeten ***27*** dieses Fahrzeug von Herrn ***27*** erworben hat, wobei aber eine ordnungsgemäße Reparatur durch eine Vertragswerkstätte nicht erfolgt ist.

Die Feststellung, dass der am 9.1.2015 von der Bf. erworbene ***PKW 3*** nicht jederzeit im betrieblichen Geschehen der Bf. einsetzbar war, ergibt sich zum einen aus dem Alters des Fahrzeuges. Eine Vermietung durch fremde Dritte hätte das Vorliegen einer entsprechenden Gewerbeberechtigung sowie der entsprechenden Infrastruktur (Räumlichkeiten für die Präsentation/Bewerbung des Fahrzeuges, Mitarbeiter, die die Zuverlässigkeit/das fahrerische Können der potentiellen Mieter beurteilen können; Sachverständige für die Zustandsbeurteilung vor und nach der jeweiligen Miete) bei der Bf. vorausgesetzt, die nicht gegeben war.

Dass nicht festgestellt werden kann, dass dieses Fahrzeug für betriebliche Zwecke der Bf. in den Jahren 2015 bis 2017 genutzt wurde, folgt daraus, dass diesbezüglich keinerlei Nachweise von der Bf. vorgelegt wurden und sich aus den vom Prüfer eingesehenen Unterlagen eine betriebliche Nutzung nicht ergibt. So wurde für dieses Fahrzeug kein Fahrtenbuch geführt und sind in der Buchhaltung der Bf. keine Treibstoffrechnungen für dieses Fahrzeug enthalten. Bei betrieblichen Fahrten mit diesem Fahrzeug würden aber die auf diese Fahrten entfallenden Treibstoffkosten Betriebsausgaben darstellen. Soweit in der Gegenäußerung der Bf. vom 24.11.2020 zur Stellungnahme des Prüfers zur Beschwerde darauf verwiesen wird, dass sich aus der Aktennotiz des Prüfers vom 10.3.2020 ergeben würde, dass dieses Fahrzeug für

betriebliche Fahrten verwendet worden wäre (vgl. Seite Mitte dieser Gegenäußerung) ist festzuhalten, dass in diesem Aktenvermerk über die am 10.3.2020 stattgefundene Besprechung mit ***3*** angegeben hat, dass es bei einer betrieblichen Wienfahrt zum ***4*** eine Panne mit diesem Fahrzeug gegeben hätte. Irgendwelche Nachweise für die Richtigkeit dieser Darstellung wurden in der Folge durch die Bf. nicht vorgelegt wie zum Beispiel ein Tankbeleg auf der Strecke dieser Fahrt. Auch vermeint das Bundesfinanzgericht, dass ein solch altes Fahrzeug, dass laut Vorbringen in der Beschwerde als Wertanlage gedacht war, nach der Lebenserfahrung nicht für Fahrten mit längeren Strecken eingesetzt wird, weil die Gefahr eines Defekts und damit eines gravierenden Wertverlustes viel zu hoch ist.

Die produzierte Stückzahl des am 9.1.2015 erworbenen ***PKW 3*** ergibt sich aus einer vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Internetrecherche (***58*** Baureihe ***45*** – Wikipedia = https://de.wikipedia.org/wiki/***59***). Auch der Prüfer hat eine entsprechende Recherche im Rahmen der Betriebsprüfung vorgenommen, die der Bf. mit Beschluss vom 12.1.2024 vorgehalten wurde und wurde im Schreiben vom 22.1.2024 der Bf. die angeführte Stückzahl nicht in Zweifel gezogen.

Dass der von der Bf. am 9.1.2015 erworbene ***PKW 3*** über keine Rennhistorie verfügt bzw. nicht durch bekannte Persönlichkeiten des öffentlichen Lebens gefahren wurde, ergibt sich daraus, dass diesbezüglich von der Bf. nicht einmal ein entsprechendes Vorbringen erstattet wurde. Auch der Kaufpreis von lediglich € 7.860,00 spricht dafür.

Dass die Bf. eine Begutachtung des Zustandes sowie des Wertes des erworbenen Fahrzeuges ***PKW 2*** beim Erwerb nicht veranlasst hat, ergibt sich aus dem Schreiben der Bf. vom 27.11.2023 an das Bundesfinanzgericht. Dass dieser PKW ohne Garantie und Gewährleistung von der Bf. erworben wurde ergibt sich aus dem Kaufvertrag vom 3.6.2015:

Privatverkauf ohne Garantie, ohne Gewährleistung

Dass beim ***PKW 2*** eine Wertsteigerung alleine aufgrund der Tatsache, dass es sich bei diesem Fahrzeug um einen „Youngtimer“ handelt, nach dem Erwerb durch die Bf. eingetreten wäre, kann deshalb nicht festgestellt werden, weil jeder „Youngtimer“ für sich aufgrund seines Zustandes individuell bewertet werden muss und durch die Bf. eine solche Bewertung durch einen Sachverständigen nicht veranlasst wurde. Auch handelt es sich beim Vorbringen in der Beschwerde, dass vergleichbare Fahrzeuge in Deutschland ab rund € 35.000,00 angeboten würden, um ein bloß unsubstantiiertes Vorbringen, weil in keinsten Weise ausgeführt wird, wieso das Fahrzeug der Bf. mit in Deutschland angebotenen PKWs dieser Type vergleichbar wäre. So fehlt es an jeglicher Darstellung des Zustandes und der Ausstattungsmerkmale der angeblich vergleichbaren Fahrzeuge, die in Deutschland um rund € 35.000,00 angeboten würden, mit dem Fahrzeug der Bf. Außerdem kann aus einem Anbot allein nicht auf den tatsächlichen Wert eines Fahrzeuges rückgeschlossen werden.

Diesbezüglich stellen sich bei „Youngtimern“ dieselben Probleme wie bei Oldtimern, nämlich, dass die Wertentwicklung solcher Fahrzeuge von mehreren Kriterien abhängt und daher die Wertentwicklung nicht pauschal für eine bestimmte Type bestimmt werden kann, sondern dies nur auf das einzelne Fahrzeug selbst bezogen werden kann, wie sich aus den nachstehend wiedergegebenen Ausführungen der Studie „Oldtimer als Wertanlage“ der Hochschule Reutlingen aus dem Jahr 2015 ergibt:

„Je mehr Kriterien erfüllt sind, desto höher ist die Chance auf eine Wertsteigerung. Ist jedoch ein wichtiger Faktor ungenügend oder nicht erfüllt, kann das Ergebnis der Formel Null sein und somit wäre kein entsprechendes Wertsteigerungspotential gegeben.“

Die Einflussfaktoren können in drei Gruppen zusammengefasst werden. So bestimmen die Stückzahlen, das Image und die Beschaffenheit eines Fahrzeuges seinen Wert und auch sein Wertsteigerungspotential.“ (Seite 20)

In diesem Zusammenhang ist auch festzuhalten, dass die Bf. in der Gegenäußerung zur Stellungnahme des Prüfers zur Beschwerde vom 24.11.2020, der die Studie „Oldtimer als Wertanlage“ der Hochschule Reutlingen aus dem Jahr 2015 angeschlossen war, den Ausführungen in dieser Studie nichts Substantielles entgegenhält, sondern lediglich ausgeführt wird, dass die Vor- und Nachteile eines Oldtimers verglichen werden würden. Soweit in der Gegenäußerung vorgebracht wird, dass sich aus dieser Studie nicht ergeben würde, dass ein Oldtimer als Vermögensanlage etwas Außergewöhnliches wäre, ist festzuhalten, dass diese Studie zum Ergebnis gelangt, dass aufgrund der in dieser Studie aufgezeigten Risiken (wie Illiquidität; hohe Unterhaltskosten; Intransparenz des Marktes; keine laufende Rendite) sich Oldtimer nicht per se als alternatives Investmentobjekt eignen (vgl. Seite 30 unten) und daher auch folgende Aussage getroffen wird:

„Findet das Investment in die Oldtimer nicht nur aus Gründen einer monetären Rendite statt, sondern auch zum eigenen Vergnügen, spricht man von einer emotionalen Rendite“ (S. 31 oben). Auch der Ansatz einer Nutzungsdauer von lediglich fünf Jahren spricht gegen die in der Beschwerde vorgebrachte Wertsteigerung, weil bei einer Werterhöhung eine weit längere Nutzungsdauer anzusetzen wäre. Aus der kurzen Nutzungsdauer ist vielmehr abzuleiten, dass ohne entsprechend kostenintensive Instandsetzungsmaßnahmen eine Wertminderung eintritt.

Dass die Bf. nicht beabsichtigt hat den ***PKW 2*** im Rahmen ihrer betrieblichen Tätigkeit einzusetzen ergibt sich daraus, dass ein Fahrzeug eines solchen Alters nicht für Fahrten im Rahmen des Betriebsgegenstandes der Bf. einsetzbar ist. Überdies wurde dieses Fahrzeug lediglich für Bewegungsfahrten in Betrieb genommen (Kilometerleistung von 10 km pro Jahr).

Die Feststellung, dass der am 3.6.2015 von der Bf. erworbene ***PKW 2*** nicht jederzeit im betrieblichen Geschehen der Bf. einsetzbar war, ergibt sich zum einen aus dem Alters des Fahrzeuges. Eine Vermietung durch fremde Dritte hätte das Vorliegen einer entsprechenden

Gewerbeberechtigung sowie der entsprechenden Infrastruktur (Räumlichkeiten für die Präsentation/Bewerbung des Fahrzeuges, Mitarbeiter, die die Zuverlässigkeit/das fahrerische Können der potentiellen Mieter beurteilen können; Sachverständige für die Zustandsbeurteilung vor und nach der jeweiligen Miete) bei der Bf. vorausgesetzt, die nicht gegeben war.

[...]

Dass der von der Bf. am 3.6.2015 erworbene ***PKW 2*** über keine Rennhistorie verfügt bzw. nicht durch bekannte Persönlichkeiten des öffentlichen Lebens gefahren wurde, ergibt sich daraus, dass diesbezüglich von der Bf. nicht einmal ein entsprechendes Vorbringen erstattet wurde und sich auch aus den dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Unterlagen keinerlei Hinweise darauf ergeben.

Dass der im Jahr 2017 erworbene ***PKW 1*** im betrieblichen Geschehen der Bf. einsetzbar war und auch zu betrieblichen Fahrten genutzt wurde, ergibt sich aus dem Alter des Fahrzeuges zum Zeitpunkt des Erwerbes (etwas weniger als 10 Jahre) und auch der gefahrenen Kilometer und kann dieses Fahrzeug auch nicht als „Youngtimer“ angesehen werden. Auch dass es sich um ein PS-starkes Fahrzeug handelt, spricht nicht dagegen, dass es von ***62*** bzw. ***3*** zu betrieblich veranlassten Fahrten wie der Fahrt zum ***4*** genutzt wurde. Soweit in der Stellungnahme des Prüfers zur Beschwerde vom 19.11.2020 ausgeführt wird, dass die festgestellte Kilometerleistung von ca. 500 km p.a. durch jährliche Fahrten zum ***4*** weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht worden wäre, ist festzuhalten, dass als Beweismittel alles in Betracht kommt, was als Indiz für das Vorliegen einer zu beweisenden Tatsache dienen kann (Prinzip der Unbeschränktheit und Gleichwertigkeit der Beweismittel; vgl. zB Ritz/Koran, BAO⁷, Tz 2 zu § 166 BAO). In der Besprechung vom 10. März 2020 zwischen ***3*** und dem Prüfer hat ***3*** ausgesagt, dass der ***PKW 1*** nur für besondere Anlässe fallweise nach ***5*** (***4*** – ***4***) und einmal für eine Fahrt nach ***63*** zur Eröffnung der ***64*** (dort habe es einen Auftrag gegeben) eingesetzt wurde. Angesichts der Strecke zum ***4*** (***5***) und der Jahreskilometerleistung des ***PKW 1*** erscheint dem Bundesfinanzgericht diese Aussage als glaubwürdig und wird in freier Beweiswürdigung davon ausgegangen, dass der ***PKW 1*** auch im Wirtschaftsjahr 2017/2018 ausschließlich für betrieblich veranlasste Fahrten der Bf. genutzt wurde. Dagegen spricht auch nicht, dass dieses Fahrzeug einmal an einem Samstag (dem ***7***2019) getankt wurde, weil Gesellschafter einer GmbH durchaus solche Vorgänge an Wochenenden durchführen, um nicht die Arbeit unter der Woche unterbrechen zu müssen. Überdies hat diese Betankung nicht im beschwerdegegenständlichen Jahr 2018 stattgefunden. Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass der Prüfer zur Aussage von ***3*** folgendes vermerkt hat:

--> grundsätzlich plausibel, keine direkte private Veranlassung der Anschaffung nachweisbar

Soweit vom Prüfer in seiner Stellungnahme zur Beschwerde ein Vergleich zwischen dem ***PKW 1*** und dem ***PKW 3*** gezogen wird, ist festzuhalten, dass diese Fahrzeuge aufgrund ihres Alters keineswegs vergleichbar sind. Überdies handelt es sich beim ***PKW 1*** um einen Sportwagen und sind auch die Kaufpreise dieser Fahrzeuge nicht miteinander vergleichbar.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung bzw. teilweise Stattgabe)

Hinsichtlich der unter den Tz. 1 (Erwerbssteuer ***PKW 1***), Tz. 2 (Bemessungsgrundlage Abschreibung für Abnutzung für den PKW ***PKW 4*** für das Jahr 2018), Tz. 6 (Korrektur der aktivierten unfertigen Leistungen betreffend das Jahr 2018) und Tz. 7 (Zuschätzungen) des Betriebsprüfungsberichts vom 25.11.2020 getroffenen Feststellungen schließt sich das Bundesfinanzgericht der im angeführten Betriebsprüfungsbericht dargestellten rechtlichen Beurteilung an, wobei hinsichtlich des Zeitpunktes der Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung für Umsatzsteuern aus Zuschätzungen ergänzend auf Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²², Tz 53/4 zu § 9 EStG mwN, verwiesen wird und wurden diese Feststellungen auch in der Beschwerde nicht bekämpft.

Zur Betriebsvermögenseigenschaft des ***PKW 2*** und des ***PKW 3***:

Bei der Bf. handelt es sich um eine rechnungslegungspflichtige Kapitalgesellschaft, die gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt und ihren Gewinn gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln hat.

In ständiger Rechtsprechung wird vom VwGH davon ausgegangen, dass auch Kapitalgesellschaften (AG, GmbH, Societas Europaea), die nach § 7 Abs. 3 KStG 1988 stets Einkünfte aus Gewerbebetrieb beziehen und ihren Gewinn nach § 5 EStG 1988 ermitteln, eine außerbetriebliche Sphäre haben können (vgl zB VwGH 20.6.2000, 98/15/0169, VwGH 22.3.2018, Ra 2017/15/0047).

Aus § 7 Abs. 2 KStG 1988 ergibt sich, dass die Betriebsvermögenseigenschaft von Wirtschaftsgütern auch bei Körperschaftsteuersubjekten, die unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen, nach den gleichen Grundsätzen wie bei Einkommensteuersubjekten zu beurteilen ist (VwGH 3.4.2019, Ro 2017/15/0030; VwGH 30.6.2005, 2001/15/0081; VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083).

Daraus folgt, dass es auch bei unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaften „Privatvermögen“ geben kann. Für die Beurteilung, ob außerbetriebliches Vermögen der Körperschaft vorliegt, ist daher das Veranlassungsprinzip ausschlaggebend. Vermögen, das nicht der Einkünfteerzielung dient und nicht als offene oder verdeckte Ausschüttung

anzusehen ist, gehört somit zum „Privatvermögen“ einer Kapitalgesellschaft (VwGH 28.4.2004, 2001/14/0166).

Notwendiges Betriebsvermögen umfasst jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm tatsächlich dienen (zB VwGH 26.3.2007, 2005/14/0091).

Wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt, waren die im Jahr 2015 angeschafften PKWs der Marke ***31*** (***PKW 2*** und ***PKW 3***) nicht jederzeit im betrieblichen Geschehen der Bf. einsetzbar wie zum Beispiel für Fahrten im Rahmen des Betriebes der Bf. bzw. für eine Vermietung an fremde Dritte und hat die Bf. nicht beabsichtigt diese Fahrzeuge im Rahmen ihrer betrieblichen Tätigkeiten einzusetzen und kann auch nicht festgestellt werden, dass diese Fahrzeuge für betriebliche Zwecke der Bf. in den beschwerdegegenständlichen Jahren genutzt wurden, weswegen eine Zuordnung dieser Fahrzeuge zum notwendigen Betriebsvermögen der Bf. ausscheidet.

Diesbezüglich unterscheidet sich der festgestellte Sachverhalt von jenem, der der Entscheidung des VwGH 14.10.2010, 2008/15/0178, zugrunde gelegen ist, weil der von der dortigen Beschwerdeführerin im Jahr 2002 erworbene Porsche im Rahmen des Betriebsgegenstandes der Beschwerdeführerin eingesetzt worden ist und es sich um ein Fahrzeug mit Baujahr 2000, dh. es sich beim Porsche weder um einen Oldtimer noch einen „Youngtimer“ gehandelt hat.

Zum gewillkürten Betriebsvermögen gehören Wirtschaftsgüter, die weder außerbetriebliches Vermögen der Körperschaft sind noch notwendiges Betriebsvermögen darstellen und die der den Gewinn nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 ermittelnde Abgabepflichtige durch entsprechende buchmäßige Behandlung in das Betriebsvermögen aufnimmt (VwGH 18.12.2001, 98/15/0019).

Die Schaffung von gewillkürtem Betriebsvermögen erfolgt durch einen Willensakt des Betriebsinhabers, der zugleich wirtschaftlicher Eigentümer des betreffenden Wirtschaftsgutes sein muss. Der Willensakt muss sich äußern durch die Aufnahme des betreffenden Wirtschaftsgutes in die Bücher (vgl. Zorn in Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petritz/Sutter (Hrsg), Die Einkommensteuer (EStG 1988) Band III - Kommentar (53. Lfg 2012) zu Tz 101 zu § 4 Abs 1 EStG).

Zum gewillkürten Betriebsvermögen können nur Wirtschaftsgüter zählen, die objektiv geeignet und bestimmt sind, den Betrieb zu fördern. Sie müssen dem Betrieb in irgendeiner Weise, etwa durch ein betriebliches Interesse an einer fundierten Kapitalausstattung - förderlich sein können (VwGH 12.12.1995, 94/14/0091; VwGH 28.5.1997, 92/13/0273; VwGH 25.11.1997, 93/14/0180). Daher ist es nicht zulässig, ein Wirtschaftsgut im Hinblick auf seine bevorstehende Wertminderung zum gewillkürten Betriebsvermögen zu machen, damit die Wertminderung im Betriebsvermögen eintritt (VwGH 21.11.1995, 92/14/0152).

Laut Beschwerdevorbringen wäre die Behandlung der 2015 angeschafften PKWs der Marke ***31*** (***PKW 3*** und ***PKW 2***) deswegen als gewillkürtes Betriebsvermögen der Bf. zulässig, weil sie sich als Wertanlage eignen würden („Wertanlagefähigkeit“ laut Beschwerdevorbringen).

Gewillkürtes Betriebsvermögen ist nur dann zu bejahen, wenn das Wirtschaftsgut unmittelbar (durch Erträge) oder mittelbar (durch Betriebsvermögensstärkung) zum Betriebserfolg beiträgt. Eine Betriebsstärkung durch laufende Erträge scheidet bei beiden Fahrzeugen von vornherein aus.

Die objektive Förderungsmöglichkeit (Förderung des Betriebes) ist ex ante zu beurteilen. Es obliegt dem Steuerpflichtigen, der gewillkürtes Betriebsvermögen annehmen will, konkrete objektive Umstände darzulegen und nachzuweisen, aus denen sich die Förderung des Betriebes ergibt (VwGH 27.6.2013, 2010/15/0205).

Angesichts des Umstandes, dass der Erwerb der beiden Fahrzeuge unter Ausschluss jeglicher Gewährleistung und Garantie durch die Verkäufer erfolgt ist und im Zeitpunkt der Anschaffung kein Gutachten über den tatsächlichen Wert bzw. Zustand der erworbenen Fahrzeuge eingeholt wurde, kann nicht von einer ex ante gegebenen Fördermöglichkeit für den Betrieb der Bf. im Sinne einer Kapitalstärkung ausgegangen werden.

Das in der Beschwerde erstattete Vorbringen vergleichbare Fahrzeuge würden derzeit (dh. im Jahr 2020!) zwischen € 20.000,00 bis € 30.000,00 (***PKW 3***) bzw. € 35.000,00 (***PKW 2***) angeboten werden, kann eine ex ante gegebene Fördermöglichkeit nicht belegen, weil der Wert von Fahrzeugen vom individuellen Zustand des jeweiligen Fahrzeuges sowie auch vom Bekanntheitsgrad der Vorbesitzer (bei Oldtimern und Youngtimern) abhängt und ein Angebot eines „vergleichbaren“ Fahrzeuges (welche Kriterien für die Vergleichbarkeit herangezogen wurden wird in der Beschwerde offen gelassen) nichts darüber aussagt zu welchem Preis ein angebotenes Fahrzeug tatsächlich veräußert werden kann bzw. ob überhaupt eine Veräußerung gelingt.

Überdies wird in der Beschwerde übersehen, dass die bis zur Veräußerung dieser Fahrzeuge anfallenden Kosten wie Lagerung in einer klimatisierten Garage bzw. Halle, der Versicherung und Steuern, Überprüfungen, Reparaturen, Austausch von Verschleißteilen, Treibstoff etc. dazu führen, dass auch bei einer eingetretenen Wertsteigerung kein Gewinn nach dem Verkauf übrig bleibt, sondern gesamt der Eigentümer einen Verlust erleidet (vgl. Seite 12 unten der Studie der Universität Reutlingen aus 2015). Soweit in der Beschwerde diesbezüglich offenbar auf die Höhe der Aufwendungen bezogen ein Vergleich mit den Kosten von Kapitalanlagen und Gold gezogen wird (vgl. Seite 9 Mitte der Beschwerde), ist festzuhalten, dass die laufenden Kosten einer Kapitalanlage bzw. eines Investments in Gold weit geringer ausfallen und zudem weit besser prognostizierbar sind als bei den in Rede stehenden PKWs der Marke ***31***.

Von der Beschwerde wird auch offenbar ausgeblendet, dass die Instandsetzung des 2015 erworbenen ***PKW 3*** bereits im Wirtschaftsjahr 2015/2016 Kosten in Höhe von € 17.105,17 verursacht hat und bei Berücksichtigung dieser Kosten sowie der laufend anfallenden Kosten für Lagerung, Versicherung etc. – selbst wenn man von der Richtigkeit der Wertsteigerung laut Beschwerdevorbringen ausgeht – gar keine Rendite aus dem Verkauf für die Bf. erzielbar gewesen wäre.

Auch die in den Wirtschaftsjahren 2015/2016 und 2016/2017 für dem ***PKW 2*** angesetzten Kosten haben die laut Beschwerdevorbringen eingetretene Wertsteigerung überstiegen, wobei davon auszugehen ist, dass natürlich auch in den Wirtschaftsjahren ab 2017/2018 Kosten für dieses Fahrzeug angefallen sind.

Entgegen der von der Bf. in der Gegenäußerung zur Stellungnahme des Prüfers zur Beschwerde vertretenen Ansicht kann aus der vom Betriebsprüfer in seiner Stellungnahme angeführten Entscheidung des Finanzgerichts Münster vom 29.4.2011, 4 K 4855/08 E, nicht abgeleitet werden, dass sich aus dieser Entscheidung ergeben würde, dass ein Oldtimer sehr wohl für ein gewillkürtes Betriebsvermögen zugänglich sein könne.

Entgegen der Rechtslage in Österreich wird § 4 Abs. 3 dEStG seit der BFH Entscheidung vom 02.10.2003 - IV R 13/03, BStBl 2004 II S. 985, dahingehend ausgelegt, dass der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung (§ 4 Abs. 3 dEStG) der Bildung gewillkürten Betriebsvermögens nicht entgegensteht.

Daher sind nach Ansicht des erkennenden Richters die in dieser Entscheidung angeführten Kriterien, die gegen eine Zuordnung eines Oldtimers zum gewillkürten Betriebsvermögen sprechen, auch auf den beschwerdegegenständlichen Fall übertragbar:

Einer Förderung des Betriebes steht daher die jährliche Kostenlast der beiden Fahrzeuge (***PKW 2*** und ***PKW 3***) entgegen.

Auch folgende Aussage in dieser Entscheidung ist auch den beschwerdegegenständlichen Fall übertragbar:

„Ein Fahrzeug, das für den Unternehmer nicht ständig verfügbar ist, aber durchgehend hohe Kosten verursacht, ist weder geeignet noch bestimmt, den Betrieb zu fördern. Zwar ist der Unternehmer grundsätzlich frei in seiner Entscheidung, welche und wie viele Fahrzeuge er für betriebliche Zwecke anschafft. Allerdings obliegt es ihm, darzulegen und glaubhaft zu machen, dass es betriebliche und eben keine privaten (Anmerkung: auf die Bf. bezogen: keine in der Gesellschafterosphäre gelegenen Gründe) waren, das Fahrzeug zu erwerben.... Hinzu kommt, dass bei einer typisierenden Betrachtungsweise der Erwerb eines Oldtimers vornehmlich private Interessen und Neigungen des Unternehmens berührt... (Rz 47).“

Da von der Bf. offenbar bei der Anschaffung der beiden ***31*** (***PKW 2*** und ***PKW 3***) keinerlei Kalkulation der laufenden Kosten bis zur etwaigen Veräußerung erstellt wurde, ist auch aus diesem Grund eine objektiv ex ante gegebene Fördermöglichkeit für den Betrieb der Bf. zu verneinen.

Zum Vorbringen in der Beschwerde, dass die Wahl der Wertanlageformen ausschließlich der betriebswirtschaftlichen und unternehmerischen Entscheidungsbefugnis des Unternehmens zuzuweisen wäre und nicht durch das Finanzamt auf klassische Anlageformen wie Aktien, Anteile, Gold, Sparbücher etc. einzuschränken wäre (Seite 9 unten der Beschwerden), ist festzuhalten, dass die Beurteilung, ob ein Wirtschaftsgut als gewillkürtes Betriebsvermögen im steuerlichen Sinn anzusehen ist oder nicht, ausschließlich nach den vom VwGH judizierten Kriterien vorzunehmen ist und eine unternehmerische Entscheidung Wirtschaftsgüter anzuschaffen und als gewillkürtes Betriebsvermögen zu behandeln, alleine nicht dazu führt, dass in rechtlicher Hinsicht von gewillkürtem Betriebsvermögen auszugehen ist.

Soweit in den Beschwerden vorgebracht wird, dass die durch das Finanzamt ins Treffen geführten Instandhaltungskosten eine „allgemeine Annahme“ wären, ist dies aufgrund der festgestellten hohen Kosten der beiden Fahrzeuge, die nur in den Wirtschaftsjahren 2015/2016 bis 2017/2018 angefallen sind, nicht nachvollziehbar.

Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, deren Anschaffung rein causa societatis veranlasst ist und die ein sorgfältiger, nur auf den wirtschaftlichen Interessen der Gesellschaft bedachter Geschäftsführer gar nicht angeschafft hätte, bilden hinsichtlich der laufenden Besteuerung steuerneutrales Vermögen der Körperschaft (vgl. VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004 mwN).

Da sowohl der ***PKW 3*** als auch der ***PKW 2*** sich ex ante nicht zur Förderung des Betriebes der Bf. geeignet haben, haben diese beiden Fahrzeuge auch kein gewillkürtes Betriebsvermögen der Bf. dargestellt und muss daher von einer in der Gesellschaftersphäre gelegenen Veranlassung ausgegangen werden, weil der Gesellschafter ***3***, der zu 20% mittelbarer Gesellschafter der Bf. ist, eine besondere Vorliebe für ältere Fahrzeuge hat. Außerbetriebliches Vermögen einer Körperschaft ist nämlich dann zu bejahen, wenn ein Wirtschaftsgut tatsächlich ausschließlich wegen einer besonderen Neigung des Gesellschafters angeschafft wurde (vgl. Lachmayer in Beiser/Hohenwarther-Mayr/Mayr/Kirchmayr-Schliesselberger (Hrsg), Körperschaften im Steuerrecht - FS Zorn, Wien 2022 (2022) Von Wurzeln, Liebhabereien und Sphärentheorien, S. 353 f).

Daher erweist sich die Beschwerde betreffend Körperschaftsteuer 2016 bis 2018 in diesem Punkt als unbegründet.

Dies führt in körperschaftlicher Sicht dazu, dass die in der Buchhaltung der Bf. erfassten Aufwendungen für diese Fahrzeuge mangels betrieblicher Veranlassung keine Betriebsausgaben iS des § 4 Abs. 4 EStG 1988 iVm § 7 Abs. 3 KStG 1988 darstellen und daher

den Gewinn der Bf. in den beschwerdegegenständlichen Jahren nicht mindern können. Die von der Bf. in der steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung für 2018 vorgenommene Zurechnung von € 84,99 (Luxustangente für den PKW ***PKW 2***) ist rückgängig zu machen:

Es ist der Gewinn der Bf. daher wie folgt zu erhöhen:

Jahr	2016	2017	2018
PKW 2			
Absetzung für Abnutzung	€ 4.042,49	€ 8.084,99	€ 8.084,99
Kosten	€ 5.885,37	€ 3.476,39	
Luxustangente			- € 84,99
PKW 3			
Absetzung für Abnutzung	€ 1.310,00	€ 2.620,00	
Kosten	€ 17.105,17	€ 840,90	
Buchwert abgegangener Anlagen		€ 2.620,00	
Erlös aus Verkauf		- € 1.260,00	
Summe	€ 28.343,03	€ 16.382,28	€ 8.000,00

Dies hat in betraglicher Hinsicht zur Konsequenz, dass die mit dem angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid 2016 vom 23.11.2020 vorgenommene Gewinnerhöhung um € 5.885,37 zu reduzieren ist.

Betreffend den im Jahr 2017 angeschafften PKW ***PKW 1*** liegt hingegen zumindest gewillkürtes Betriebsvermögen der Bf. vor, weil dieser PKW aufgrund seines geringen Alters und Zustandes sich für einen Einsatz im Betrieb der Bf. eignet und auch dafür eingesetzt worden ist und war daher der Beschwerde in diesem Punkt teilweise stattzugeben.

Zu den angefochtenen Kapitalertragsteuerbescheiden 2015 bis 2018 ist zunächst festzuhalten, dass vom Finanzamt ***1*** die Kapitalertragsteuer 2015 bis 2018 in einem Schriftstück festgesetzt wurde. Die formularmäßige Zusammenfassung mehrerer isoliert rechtskraftfähiger Bescheide ist zulässig, weil die Kapitalertragsteuer für jedes Jahr gesondert ausgewiesen ist

und die Summenbildung (Summe der Kapitalertragsteuer der Jahre 2015 bis 2018) dem Charakter eines Sammelbescheides nicht abträglich ist (vgl. zB VwGH 2.2.2023, Ra 2020/13/0012).

Im gegenständlichen Fall war im Zeitpunkt der von der belangten Behörde angenommenen verdeckten Ausschüttungen an der Bf. die ***26*** als Alleingesellschafterin beteiligt.

Vorteilszuwendungen aus Anteilen an Kapitalgesellschaften unterliegen nach § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 der Kapitalertragsteuer. Die Kapitalertragsteuer ist eine Erhebungsform der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer. Keine Kapitalertragsteuer fällt an, wenn die Voraussetzungen des § 94 Z 2 EStG 1988 erfüllt sind, dh. Empfänger der Kapitalerträge ist eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft iS des § 1 Abs. 2 KStG 1988, die mindestens zu einem Zehntel unmittelbar am Grund- oder Stammkapital der ausschüttenden Kapitalgesellschaft beteiligt ist. Die Befreiungsbestimmung umfasst sämtliche Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988, so z.B. auch verdeckte Ausschüttungen (vgl. Kirchmayr/Franke in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²³, Tz. 21 zu § 94).

Zur Beurteilung der Anwendbarkeit des § 94 Z 2 EStG 1988 ist nicht zu prüfen, wer letztlich Empfänger der verdeckten Ausschüttung gewesen ist, sondern ist diese Bestimmung im Verhältnis zum unmittelbaren Gesellschafter zu prüfen (VwGH 14.12.2005, 2002/13/0022; Raab/Renner in Lachmayer/Strimitzer/Vock, KStG 1988, 32. Lfg. (Dezember 2019), Tz 1188 zu § 8 mwN).

Da an der Bf., die laut Darstellung der belangten Behörde im Betriebsprüfungsbericht vom 25.11.2020 die verdeckte Ausschüttung bewirkt haben soll, ausschließlich die ***26*** beteiligt ist, kommt die die Kapitalertragsteuerbefreiung des § 94 Z 2 EStG 1988 zur Anwendung und wurde daher mit dem angefochtenen Kapitalertragsteuerbescheid vom 9.12.2020 zu Unrecht die Bf. zur Haftung für die Kapitalertragsteuer 2015 bis 2018 herangezogen, weswegen der Beschwerde in diesem Punkt stattzugeben war und die angefochtenen Kapitalertragsteuerbescheide 2015 bis 2018 ersatzlos aufzuheben waren.

Da schon aus diesem Grunde eine Aufhebung der Kapitalertragsteuerbescheide 2015 bis 2018 zu erfolgen hatte, war auf das diesbezügliche Vorbringen in der Beschwerde nicht einzugehen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Die Entscheidung hing von der Beurteilung von Sachfragen ab weswegen eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 26. Jänner 2024