



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Mag. Bernhard Renner und die weiteren Mitglieder Mag. Karin Pitzer, Dr. Werner Loibl und Leopold Pichlbauer über die Berufung der X.GmbH, xyN,S., vertreten durch F.X. Priester GmbH, 4400 Steyr, Stelzhamerstraße 14a, gegen die Bescheide des Finanzamtes Steyr betreffend Körperschaftsteuer für den Zeitraum 1999 bis 2001 und gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1999 bis 2001 nach der am 7. Juni 2006 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer und gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für die **Jahre 1999 und 2000** wird als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer und gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für das **Jahr 2001** wird teilweise stattgegeben.

Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre **1999, 2000 und 2001** werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Bemessungsgrundlage	Abgaben
---------------------	---------

Jahr		Höhe	Art	Höhe
1999	Einkommen gerundet	S 388.000,00	Körperschaftsteuer	S 131.911,00 € 9.586,35
2000	Einkommen gerundet	S 424.000,00	Körperschaftsteuer	S 143.939,00 €10.460,46
2001	Einkommen gerundet	S 639.000,00	Körperschaftsteuer	S 216.926,00 € 15.764,63

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im Abgaben- und Haftungsbescheid für den Zeitraum 2001 angeführten Kapitalertragsteuer betragen:

Zeitraum 2001	
Summe verdeckte Ausschüttung	S 41.031,11
davon 25% Kapitalertragsteuer	S 10.257,77 € 745,53

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine Handels GmbH, die einen Handel mit technischen Artikel bzw. Produkten betreibt.

Für die Jahre 1999 bis 2001 fand bei der Bw. eine Betriebsprüfung (Bp.) statt.

Aus dem Betriebsprüfungsbericht geht folgendes hervor:

Tz 18 PKW Opel Astra, Bj 1999, xy.:

"Der o.a PKW wurde Ende November 1999 angeschafft und der Angestellten Frau Melanie B. (Tochter des Gesellschafter W.), zur Verfügung gestellt

Die für den Betrieb durchgeführten Fahrten betragen laut der vorgelegten Aufstellung rund 2.500 km pro Jahr. Die durchschnittliche jährliche Gesamtkilometerleistung beträgt rund 13.000 km. Ein Sachbezug für die Privatnutzung wurde berechnet.

Nach Prüfung des Sachverhaltes kommt die Bp. zum Schluß, dass die gewählte Vorgangsweise - Überlassung eines PKW an eine nahe Angestellte bei einem derartigen Verhältnis von privaten/betrieblichen Kilometer – einem Fremdvergleich nicht standhält.

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer W. entsprechend der nachfolgenden Berechnung vor.

Verdeckte Gewinnausschüttung	1999	2000
Treibstoffe und Autowäsche (Kto. 7243)	515,80	9660,17
KFZ-Versicherung	762,60	8.309,40
Afa lt. AVZ	13.681,00	27.362,00
abzüglich geschätztes Kilometergeld für rd. 2.500 km	-1.225,00	-12.250,00
vgA lt. Bp.	13.734,00	33.081,57
davon 25% Kapitalertragsteuer	3.433,60	8.270,39

Es wird angenommen, dass die Kapitalertragsteuer vom Gesellschafter W. nachgefordert wird. Die Zurechnung erfolgt außerbilanziell in der Körperschaftsteuererklärung.

Für die Veranlagung 2001 im Zuge der Bp. ist in gleicher Weise vorzugehen. Die Berechnung wird in diesem Bericht dargestellt.

Verdeckte Gewinnausschüttung für Veranlagung	2001
Treibstoffe und Autowäsche	25.141,71
KFZ Versicherung	13.732,70
AfA lt. AVZ	27.362,00

abzgl geschätztes Kilometergeld für rd. 2.500 km	-12.250,00
vgA lt. Bp.	53.986,00
davon 25% Kapitalertragsteuer	13.496,00

Das Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer für 1999 und 2000 wurde gemäß § 303 Abs. 4 BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind, wiederaufgenommen.

Dementsprechend wurden die Körperschaftsteuerbescheide für 1999, 2000 und 2001, datiert mit 15.11.2002, erlassen.

Gegen die oben genannten Körperschaftsteuerbescheide sowie die Haftungs- und Abgabenbescheide über den Prüfungszeitraum 1999, 2000 und 2001 brachte der steuerliche Vertreter des Bw. das Rechtsmittel der Berufung ein mit folgender Begründung:

Beanstandet wurde, das im November 1999 ein PKW Opel Astra angeschafft und der Angestellten, Frau Melanie B. (Tochter des Gesellschafters W.) zur Verfügung gestellt worden sei. Das Fahrzeug sei Frau B. unentgeltlich zur Verfügung gestellt. Im Rahmen der Lohnverrechnung sei der dafür (im Fremdvergleich) vorgesehene Sachbezug in der Höhe von 1,5% der Anschaffungskosten monatlich berücksichtigt worden.

Zum Sachverhalt werde folgendes angeführt:

Im gegenständlichen Unternehmen sei Herr W. und dessen Tochter Frau Melanie B. - im Ausmaß von 20 Wochenstunden – beschäftigt.

Herr W. sei als Geschäftsführer der Bw. zum großen Teil im Außendienst und mit der Aquirierung neuer Kunden beschäftigt.

Zu den Aufgaben von Frau B. gehöre die Abwicklung der Verwaltung, des Bestellwesens, der Versand und das Angebotswesen.

In der Vergangenheit habe es sich als nachteilig erwiesen, dass Frau B. in Ermangelung eines Fahrzeuges dringend notwendige Botengänge nicht durchführen habe können. In der Folge sei am 4. November 1999 ein gebrauchter Opel Astra mit einem Stand von 16.000 km und Anschaffungskosten von gesamt ATS 180.000,00 angeschafft worden.

Von Frau B. sei die Post aufs Postamt und die Buchhaltungsunterlagen zum Steuerberater zu bringen, sowie die Bankauszüge abzuholen. Immer wieder sei es vorgekommen, dass

dringende Lieferungen an den Kunden durchzuführen gewesen seien. Frau B. arbeite meistens vormittags.

Sei Herr W. am Nachmittag im Büro und würden Fragen im Zusammenhang mit dem Aufgabengebiet von Frau B. auftreten, so würde diese immer wieder auch am Nachmittag kurz ins Büro fahren und dieses Herrn W. erläutern bzw. dringende Angebote erstellen usw. Dies sei nur durch das ihr überlassene Fahrzeug so kurzfristig auch möglich.

Da die meisten dieser Fahrten im Nahbereich (ca. 10 km im Umkreis) stattfinden würden, würden nicht viele Kilometer gefahren, aber sehr viel Zeit im Auto verbracht. Unterstelle man nun lediglich eine jährliche Kilometerleistung von ca. 2.500 km (vom Prüfer anerkannte betrieblich veranlasste km-Leistung) und gehe dabei von einer maximalen Durchschnittsgeschwindigkeit von 40 km/h (fast nur Ortsgebiet) aus, so wäre das eine reine Fahrzeit (Arbeitszeit) von 62,5 Stunden. Das würde heißen, dass Frau B. unter Berücksichtigung des Urlaubs ca. 15% ihrer Arbeitszeit betrieblich veranlasst im Auto verbringe, wenn man die notwendigen Besorgungen mit etwa der gleichen Zeit veranschlage, sei Frau B. ca. 30% ihrer Arbeitszeit unterwegs. Das hieße, dass aus der Anzahl der betrieblich gefahrenen Kilometer kein Schluss auf die Betriebsnotwendigkeit gezogen werden könne.

Während viele Konkurrenzbetriebe auf Grund eines verschärften Wettbewerbes und fallender Preise mit gravierenden Umsatzrückgängen kämpfen würden, sei es Herrn W. mit tatkräftiger Unterstützung seiner Tochter gelungen, den Umsatz von 5,9 Mio ATS 1998 auf 7,5 Mio ATS 2001 zu steigern. Hätte er sich in dieser Zeit um Botendienste bemühen müssen und hätte er 125 Stunden seiner Arbeitszeit für die o.a. Tätigkeiten aufbringen müssen, so wäre eine derartige Umsatzsteigerung sicher nicht möglich gewesen.

Das gegenständliche Fahrzeug werde im Betriebsvermögen der Bw. geführt und sei auf die Firma angemeldet.

Wenn nun die Frage aufgeworfen würde, ob der Ankauf und die Zurverfügungstellung des Kraftfahrzeuges der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers in der sich darstellenden Form auch mit einer fremden Person abgeschlossen worden wäre, so könne das bei den dargestellten Vorteilen und der Umwegrentabilität (Zeit für Anbahnung neuer Geschäfte) auch aus objektiv gesellschaftsrechtlicher Sicht nur mit einem klaren "Ja" beantwortet werden.

Im Rahmen des Fremdvergleiches wäre zu prüfen, wie bei der Zurverfügungstellung eines Kraftfahrzeuges vorzugehen ist

Bestünde also für einen Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein Firmen-Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen, dann sei ein Sachbezugswert anzusetzen. Für eine unbegrenzte Privatnutzung seien das 1,5% der Anschaffungskosten. Ein derartiger Sachbezug sei Frau B. am Lohnkonto belastet und bei der Ermittlung der Lohnsteuer, des Dienstgeberbeitrages und –zuschlages, der Kommunalsteuer und der Sozialversicherung berücksichtigt worden.

Rz 139 der Lohnsteuerrichtlinien führe zu den Sachbezügen aus:

*"Wird einem Arbeitnehmer einer Kapitalgesellschaft, an der er beteiligt ist, vom Arbeitgeber ein Vorteil zugewendet (zB Überlassung eines PKWs zur Privatnutzung), gehört dieser Vorteil dann zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, wenn seine Entlohnung (inklusive Sachbezüge) insgesamt angemessen ist. Eine verdeckte Ausschüttung liegt nur insoweit vor, als durch die Sachbezugsgewährung in Zusammenschau mit den sonstigen für die **(Geschäftsführer-) Tätigkeit gewährten Vergütungen** die angemessene fremdübliche Entlohnung überschritten wird. (VwGH 31.3.1998, 96/13/0121,0122)".*

Es wäre also zuerst zu prüfen, ob eine angemessene Entlohnung unter Berücksichtigung des Sachbezuges vorliege. Bei der Beantwortung der Frage, ob ein bestimmter Sachverhalt als verdeckte Gewinnausschüttung zu beurteilen sei, lasse der gebotene Fremdvergleich von der Sache her einen gewissen Spielraum zu und nicht schon jede auch nur geringfügige Abweichung von einem Richtwert stelle den Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung dar.

Im Sinne obiger Ausführungen werde daher der Antrag gestellt, die in den Jahren 1999 bis 2001 angesetzten KFZ-Aufwendungen für den Opel Astra, Baujahr 1999, in voller Höhe steuerlich anzuerkennen.

Folgende Eventualanträge wurden in der Berufung gestellt:

1. *Ermittlung der tatsächlich durch den Opel Astra verursachten Betriebsausgaben:*

Bei Durchsicht der Konten wurde festgestellt, dass irrtümlich Betriebsausgaben, die vom PKW des Geschäftsführers veranlasst wurden, auf dem Aufwandskonto des Opel Astra verbucht worden seien.

- a) Jeep Cherokee Bj 8/1998 wurde mit Diesel betrieben,
- b) Jeep Cherokee Bj 4/2001 wird mit Normalbenzin betrieben,
- c) Opel Astra Bj 1999 wird mit Superbenzin betrieben.

Die Abrechnung der Autowäsche und des Treibstoffes erfolgte in Form einer Monatsabrechnung der Firma A.S., in W.. Durch einen Fehler bei der Aufteilung wurden im Jahr 2001 zum Teil die gesamten Treibstoff und Autowaschkosten am Konto PKW Opel Astra verbucht. Nach

Richtigstellung reduzieren sich die von der verdeckten Gewinnausschüttung bedrohten Betriebsausgaben auf ATS 41.031,11.

Geht man seitens der Behörde trotz Vorbringung im Rahmen dieser Berufung von einer verdeckten Gewinnausschüttung aus, so wird in eventu der Antrag gestellt, die Bemessungsgrundlage 2001 von derzeit ATS 53.986,41 auf ATS 41.031,11 zu reduzieren.

2. Rückzahlung von Selbstbemessungsabgaben.

Weiters wird bei einer (teilweisen) Abweisung der Berufung der Antrag gestellt, das Verfahren hinsichtlich des Dienstgeberbeitrages und des Dienstgeberzuschlag, die für die Sachbezüge der Dienstnehmerin bezahlt wurden, von amtswegen wieder aufzunehmen und die auf die Sachbezüge entfallenden Dienstgeberbeiträge und Zuschläge im Rahmen einer amtswegigen Abgabenfestsetzung zu ermitteln und gutzuschreiben.

Es wird daher der Antrag gestellt, Dienstgeberbeiträge und Zuschläge in Höhe von Sachbezug PKW Opel Astra

	ATS	DB	DZ
1999	3.150,00	141,75	9,60
2000	37.800,00	1.701,00	170,10
2001	37.800,00	1.701,00	162,54
Summe in ATS		3.543,75	342,24

gutzuschreiben.

Mit **Schreiben vom 10. Jänner 2003** wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung sowie auf Durchführung der Verhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat gestellt.

Mit **Ergänzungsersuchen vom 13. Jänner 2003** wurde der Bw. ersucht nachstehende Fragen zu beantworten und zum Nachweis die erforderlichen Unterlagen vorzulegen:

"Im Zuge der Prüfung wurden betriebsbedingte Fahrten der Dienstnehmerin B. Melanie im Ausmaß von etwa 2.500 km/Jahr geltend gemacht. Diese Kilometerleistung würde einen Aufwand von S 12.250,00/Jahr gleichkommen, wogegen die vom Betrieb gewählte Vorgangsweise einen betrieblichen Aufwand Hv S 50.000,00 im Jahr 2000 bis 75.000,00 im Jahr 2001 verursacht. Dies stellt eine Kostensteigerung im Verhältnis zum Grundgehalt von etwa 40% (Durchschnitt der Jahre) dar. Es wird um Begründung gebeten, warum dieser Mehraufwand, der ausschließlich der Dienstnehmerin zugute kommt, in Kauf genommen

worden ist. Gleichzeitig werden Sie um Nennung gleichgelagerter Fälle gebeten, sofern Ihnen solche bekannt sind.

Um Vorlage der Lohnkonten der Arbeitnehmerin für die Jahre 1999 bis 2001 wird gebeten.

Im Jahr 1998 war der Dienstnehmer G.E. als Außendienstmitarbeiter im Betrieb beschäftigt. Nach den Feststellungen des Prüfers wurden ihm im Zeitraum Jänner bis September Kilometergelder iHv S 79.784,00 ausbezahlt, was einer km-Leistung von etwa 16.280,00 km entspricht.

Wurde dem Dienstnehmer jemals ein Firmenfahrzeug angeboten?

Wenn ja, warum hat er es nicht in Anspruch genommen?

Im Berufungsbegehren wurde der Eventualantrag gestellt, die tatsächlich durch den Opel Astra verursachten Kosten zu ermitteln. Weil eine exakte Zuordnung der angefallenen Kosten aufgrund der Buchungstexte auf den Aufwandskonten nicht möglich ist, wird um Auflistung sämtlicher, die jeweiligen Fahrzeuge betreffenden Kosten unter Anschluß der Originalbelege gebeten. Eine Angabe der mit den in Frage stehenden Fahrzeugen in den einzelnen Jahren zurückgelegten Gesamtfahrleistung einschließlich einer Dokumentation durch Servicerechnungen bzw. jährlicher Überprüfungsgutachten erscheint für eine exakte Zuordnung der Kosten notwendig, weshalb auch um Vorlage dieser Dokumente ersucht wird.
.....".

In einem **Aktenvermerk des Finanzamtes vom 21. Jänner 2003** - unterschrieben von Hrn. W. – wird folgendes festgehalten:

"Höhe der Entlohnung: Ich bin der Meinung, dass die Entlohnung einschließlich des Sachbezuges in Anbetracht der Tätigkeit der Tochter angemessen ist. Sie ist für sämtliche Büroarbeiten sowie fallweise für firmennotwendige Erledigungen außer Haus (Post, Steuerberater) zuständig. Auch im Hinblick auf eine künftige Übernahme der Firma durch meine Tochter glaube ich, dass eine Entlohnung in dieser Höhe gerechtfertigt ist.

Fahrzeug für Außendienstmitarbeiter: Dem Außendienstmitarbeiter G.E. wurde kein Firmenfahrzeug angeboten. Er war lediglich ein Jahr im Unternehmen beschäftigt und ich wollte mir vorerst ein Bild über seine Qualitäten machen. Wäre er länger für die Firma tätig gewesen, wäre die Frage natürlich zu stellen gewesen.

Buchungen Benzin 2000: aufgrund der vorgelegten Belege ergibt sich, dass ausschließlich Superbenzinrechnungen gebucht wurden. Es ergeben sich somit keine Änderungen für dieses Jahr zu den geltendgemachten Kosten.

Kfz Kosten 2001: Nach Durchsicht der Belege ergeben sich Kosten für das Jahr iHv
ATS 13.315,06 für den Opel Astra. Die übrigen Belege sind eindeutig dem Jeep zuzuordnen.

Aus der **Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 22. Jänner 2003** geht folgendes
hervor:

Die Tochter des Gesellschafters und Geschäftsführers W. ist seit März 1999 im Betrieb als kaufmännische Angestellte mit einer Wochenarbeitszeit von 20 Stunden angestellt. Nach den Feststellungen des Prüfers ist sie als einzige Angestellte (neben dem Geschäftsführer) für die anfallende Büroarbeit, Buchhaltungsarbeiten sowie fallweise Besorgungen eingesetzt. Mit November 1999 wurde vom Unternehmen ein PKW der Marke Opel Astra angeschafft und der Angestellten zur ausschließlichen Nutzung zur Verfügung gestellt. Mit dem Fahrzeug wurden im Jahr durchschnittlich etwa 13.000 km zurückgelegt, wovon nach den Angaben des Geschäftsführers etwa 2.500 km im Zusammenhang mit betrieblichen Fahrten angefallen sind. Aufzeichnungen über diese Fahrten wurden im Prüfungszeitraum keine geführt.

Die Zurverfügungstellung des Fahrzeuges, welches nach dem vorliegenden Sachverhalt weitaus überwiegend für private Fahrten der Dienstnehmerin Verwendung findet, wurde vom Prüfer als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert, weil dieser Vorgang einem Fremdvergleich nicht standhält. Kein vergleichbares Unternehmen würde einem Arbeitnehmer unter den gegebenen Umständen ein Fahrzeug hauptsächlich für seine privaten Bedürfnisse überlassen.

Die Zahlung von Kilometergeldern für durch die Tätigkeit notwendigen Fahrten stellt den Normalfall dar, was vom Prüfer auch durch Ansatz des amtlichen Satzes für die glaubhaft gemachten betrieblichen Fahrten berücksichtigt wurde.

Nach Lehre und Rechtsprechung liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, wenn eine Gesellschaft ihren Anteilsinhabern oder diesen nahestehenden Personen Vorteile zuwendet, die sie gesellschaftsfremden Personen nicht gewähren würde.

Der Bw. wurde mit Vorhalt vom 13. Jänner 2003 um Mitteilung gebeten, warum der entstandene Mehraufwand gegenüber dem Normalfall in Kauf genommen worden ist und ob dem Unternehmen Fälle bekannt sind, in denen ebenfalls eine mit dem vorliegenden Sachverhalt vergleichbare Vorgangsweise angewendet worden ist. Eine Nennung von Vergleichsbetrieben war der Bw. nicht möglich. Im übrigen wurde die Frage damit beantwortet, dass die Entlohnung der Tochter in Anbetracht der Tätigkeit als angemessen betrachtet werde. Vor allem im Hinblick auf die mögliche spätere Übernahme der Firma durch die Tochter wäre die gewählte Vorgangsweise jedenfalls zu rechtfertigen.

Ein Vergleich der gewährten Bezüge mit dem Kollektivvertrag für Handelsangestellte zeigt, dass der Grundgehalt selbst bei Berücksichtigung der selbständig angeführten Tätigkeiten der Angestellten geringfügig über dem Kollektivvertrag liegt. Die gewährte Entlohnung von monatlich ATS 8.328,00 im Jahr 2001 entspräche in etwa einer Einstufung in die Beschäftigungsgruppe 4 im 5. Berufsjahr. Eine Zurechnung des Sachbezugswertes zu diesem Gehalt ergibt eine Überzahlung über dem Kollektivvertrag von rund 38%. Berücksichtigt man die für das Unternehmen letztlich tatsächlich wirksamen Kosten, so ergibt sich eine Überzahlung von etwa 40 %. Nach Ansicht der Bp. ist die von der Bw. gewählte Vorgangsweise wirtschaftlich kaum zu begründen. Vielmehr liegt der wahre Grund für die Anschaffung und Zurverfügungstellung des Fahrzeuges ausschließlich in der Nahebeziehung des Gesellschafters zu der Nutznießerin, sodass eine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen ist.

Im Zuge des Berufungsverfahrens wurde auch ein betriebsinterner Vergleich angestellt. So war festzustellen, dass im Jahr 1998 ein Außendienstmitarbeiter beschäftigt war, welcher seine Berufsfahrten mit dem eigenen Fahrzeug auf Kilometerbasis ausgeführt hat. Die Frage, ob diesem Mitarbeiter, welcher eine Kilometerleistung von über 16.000 km verrechnet hat, jemals ein Firmenfahrzeug angeboten worden ist, wurde mit nein beantwortet. Gerade wenn eine solche Vorgangsweise – Verwendung des privaten Fahrzeuges des Dienstnehmers und Verrechnung des Kilometergeldes bei Fahrtenbuchführung – durchaus als fremdüblich zu bezeichnen ist, erscheint es nicht schlüssig, dass einem Außendienstmitarbeiter, der nachweislich eine sehr hohe Kilometeranzahl zu fahren hat, kein Firmenfahrzeug angeboten wird, wogegen einer Buchhaltungskraft, welche gelegentlich Besorgungsfahrten durchführt ein solches zur Verfügung gestellt wird, ohne einen Nachweis über die tatsächliche Nutzung des Fahrzeuges zu verlangen.

Wenn die Bw. einwendet, in der Vergangenheit hätte es sich als nachteilig erwiesen, dass Frau B. dringend notwendige Botengänge nicht durchführen konnte, weil ein entsprechendes Fahrzeug nicht zur Verfügung stand, so muss dem entgegengehalten werden, dass in der heutigen Zeit nahezu jeder Arbeitnehmer über ein eigenes Fahrzeug verfügt. Alleine aufgrund der Entfernung zwischen der Wohnung der Mitarbeiterin (lt. Lohnkonto S.,HS.Str.) und dem Betrieb wird ein Fahrzeug schon notwendig sein. Natürlich wird man einem Mitarbeiter nicht vorschreiben können, dass er sich ein eigenes Fahrzeug anschafft und im Bedarfsfall dem Betrieb zur Verfügung stellt. Allerdings wird man aber bei der Auswahl seiner Mitarbeiter auf diese betriebliche Notwendigkeiten Bedacht nehmen und entsprechende Vereinbarungen treffen. Die Bw. wird nicht argumentieren können, dass vergleichbare Arbeitskräfte am Arbeitsmarkt nicht zur Verfügung stünden.

Dem Einwand, verschiedene Büroarbeiten würden nachmittags kurzfristig anfallen, muss mit der Argumentation entgegengetreten werden, dass eine wie in der Berufungsschrift beschriebene Vorgangsweise nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens entspricht und im Unternehmen auch keine Aufzeichnungen vorliegen, welche diesen Sachverhalt belegen würden. Sollten derartige Notwendigkeiten tatsächlich entstehen, würde man dem fremden Mitarbeiter bestenfalls die zusätzliche Fahrt abgelden, nicht aber ihm für diesen Eventualfall ein eigenes Fahrzeug zur Verfügung stellen.

Die rechnerische Darstellung der angeblich von der Angestellten im Fahrzeug verbrachten Arbeitszeit im Verhältnis zur Gesamtarbeitszeit kann auf die Frage, ob das Unternehmen einer fremden Arbeitskraft unter den gleichen Bedingungen ein Fahrzeug zur Verfügung gestellt hätte keinen Einfluss haben, weil es unerheblich ist, ob diese Zeit im firmeneigenen Fahrzeug oder im arbeitnehmereigenen Fahrzeug verstreicht. Der Hinweis auf die Ausführungen der Lohnsteuerrichtlinien geht für die Bw. ebenfalls ins Leere, weil abgesehen von dem Umstand, dass die Aussage einen Gesellschafter-Geschäftsführer betrifft, die genannte Fundstelle gerade die Ansicht der Bp, wonach ein unangemessener Lohnbestandteil vorliegt, widerspiegelt.

.....".

Aus der **Gegenäußerung der Bw. zur Stellungnahme der Bp. vom 24.2.2003** geht folgendes hervor:

Es ist richtig, dass die Tochter des Gesellschafter-Geschäftsführers im Unternehmen tätig ist.

Es ist weiters richtig, dass sie die einzige Angestellte im Handelsunternehmen ist und aufgrund der fast ausschließlichen Außendiensttätigkeit ihres Vaters den Standort in N zumeist alleine verwaltet.

Zur Besorgung von sehr dringenden Lieferungen von Filtern für Steyrer Großbetriebe wurde ein KFZ angeschafft, welches Frau B. auch privat nutzen durfte. Vorher konnten auf Grund des fehlenden Fahrzeuges verschiedene dringend notwendige Auslieferungen nicht durchgeführt werden, weil Herr W. im Außendienst unterwegs war, was in der Folge zu Umsatzeinbußen und verärgerten Kunden führte.

Von einem Vorhalt vom 13. Jänner 2003 ist meinem Klienten nichts bekannt. Er hätte ihn sonst natürlich sofort beantwortet.

Wird von der Behörde gefordert, ob dem Unternehmen Fälle bekannt sind, in denen ebenfalls eine mit dem vorliegenden Sachverhalt vergleichbare Vorgangsweise angewendet worden ist, so fällt das in die Ermittlungspflicht der Betriebsprüfung. Wenn der Gesetzgeber nicht davon ausgegangen wäre, dass es solche Fälle praktisch gibt, bei denen das Fahrzeug "km mässig"

überwiegend privat genutzt wird, hätte er beim Sachbezug nicht in 0,75% Sachbezug und 1,5 % für überwiegende Privatfahrten differenziert. Für die private Nutzung wurde, wie bei jedem anderem Dienstnehmer auch (Fremdvergleich), der Sachbezug (1,5%) in der Lohnverrechnung berücksichtigt.

..... In sogenannten "Familienunternehmen" fallen fast immer Mehrstunden an, die unbezahlt bleiben, der Einsatz ist größer, gerade das entspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens. Damit ist auch die angefallene Überzahlung, die durch den Ansatz der tatsächlichen wirksamen Kosten des PKW entsteht, für das Unternehmen wirtschaftlich begründet.

Weiters hat sich der Prüfer in keinem Punkt auf die Besorgungstätigkeiten, die immerhin wie dargestellt ca. ein Drittel der gesamten Arbeitszeit der Dienstnehmerin ausmachen und daher wesentlich sind, auseinandergesetzt. Die Beurteilung der Betriebsnotwendigkeit einzig und allein auf Basis der gefahrenen Kilometer muss zwangsläufig zu einem Trugschluss führen.

Viel wichtiger ist der in der Berufung dargestellte Mehraufwand.

Würden die Besorgungen durch Herrn W. vorgenommen werden müssen, so hätte dies seine Außendiensttätigkeit um 125 Stunden gekürzt.

Bei einem Umsatz von ca. 545.000 € und einem Gewinn im Jahr 2001 von ATS 26.600 hätte eine Umsatzreduktion von ca. 116.000 € also ca. 20 % schon ein negatives Ergebnis gebracht. Dieser Umsatz konnte, wie in der Berufung ausgeführt, nur dadurch erreicht werden, dass sich Herr W. auf seine Tochter in den Bereichen Verwaltung Einkauf und Lager voll verlassen konnte und seine Tätigkeit auf den Verkauf richten konnte, was sich bewiesen durch die Umsatzsteigerungen als richtig erwiesen hat.

Weiters führt die Betriebsprüfung aus, dass im Jahr 1998 ein Außendienstmitarbeiter angestellt war, welcher auf Kilometerbasis unterwegs war. Zu Beginn der Tätigkeit hatte man vereinbart, dass er mit seinem Privat-PKW unterwegs sein solle. In der Folge sollte ein Firmenfahrzeug angeschafft werden, welches bei der hohen Kilometerleistung wirtschaftlicher ist als das Km-Geld. Da man bereits nach sehr kurzer Zeit mit den Leistungen des Außendienstmitarbeiters nicht zufrieden war, hat man aus Gründen der Schadensminimierung von der Anschaffung eines Fahrzeuges Abstand genommen und das Dienstverhältnis bereits im September 1998 durch Arbeitgeberkündigung beendet. Seit dieser Zeit widmet sich ausschließlich Herr W. um den Verkauf und die Kundenbetreuung.

Wenn man schon den Fremdvergleich anwendet, so muss dieser auch zugunsten von Frau Melanie B. ausgelegt werden. Wäre sie nämlich ein fremder Dienstnehmer, der für das Unternehmen so wichtig ist wie Frau B. , hätte man auch bei dieser mit allen Mitteln versucht

sie an das Unternehmen zu binden und ebenfalls ein Dienstauto zur Verfügung gestellt, um den reibungslosen Geschäftsablauf weiter zu gewährleisten. Die Folge wäre, wie ausgeführt, der Ansatz eines Sachbezuges gewesen, der mit Sicherheit zu keiner Beanstandung geführt hätte. Hätte Frau B. Ihre Tätigkeit ganztätig ausgeübt, wären die anteiligen Kosten des Kfz umgelegt auf den Bezug noch unwesentlicher.

In der Judikatur wird eine Rechtsgestaltung als unangemessen und fremdunüblich beurteilt, wenn diese in Anbetracht des zu respektierenden wirtschaftlichen Verhaltens (ausführlich geschildert) und des damit erstrebten und auch tatsächlich erreichten wirtschaftlichen Zieles, von verständigen Dritten, als sinnlos beurteilt werden. Davon kann man wohl bei Umsatzsteigerungen von 8% bis 15% im Prüfungszeitraum nicht ausgehen.

Das Halten der Dienstnehmerin im Unternehmen auch um den Preis höherer Aufwendungen hat sich also, bewiesen durch die Ergebnisse der gegenständlichen Jahre, mehr als gelohnt.

Damit muss neben dem Fremdvergleich wesentlich auf das Kriterium der Sorgfaltspflicht eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers abgestellt werden. Demnach ist darauf abzustellen, ob bei Anwendung der gebotenen Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters dieser unter den gleichen Umständen die fraglichen Vorteile ebenso gewährt hätte oder nicht. Da an dieser positiven Entwicklung Frau B. als einzige Dienstnehmerin einen wesentlichen Anteil hatte, wäre der Vorteil (Firmen-PKW) auch jeder fremden anderen Person gewährt worden, die einen derartigen Einfluss auf das Betriebsergebnis gehabt hätte.

Der Geschäftsverlauf, die Umsatz- und Gewinnentwicklung geben, trotz der erhöhten Aufwendungen durch das KFZ, welches der Dienstnehmerin zur Verfügung gestellt wurde, dem Geschäftsführer recht. In Zeiten der Rezession und des massiven Preisdruckes im Handel ist es Herrn Weingartner gelungen, Umsätze auszubauen und trotz schlechterer Deckungsbeiträge die Ergebnisse zu verbessern.

Die Tochter des Gesellschafter-Geschäftsführers steuerlich anders zu behandeln als eine fremde Dienstnehmerin (bei der von Gesetzes wegen ein Sachbezug anzusetzen ist) ist vor allem aus verfassungsrechtlicher Sicht untersagt. Es dürfen bei Angehörigenverhältnissen allein wegen der Nahebeziehung der Beteiligten keine erhöhten Beweisanforderungen gestellt werden, oder dieser Gedanke weitergeführt, besondere positivrechtliche nicht nachweisbare Beurteilungsmaßstäbe angewandt werden.

Die **Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung** dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

In Beantwortung des **Vorhalts vom 23. Jänner 2006** legte der steuerliche Vertreter die geforderten Unterlagen wie den Typenschein, den Zulassungsschein, den Führerschein von Frau B. sowie den Dienstzettel vom 27. April 1999 der Referentin vor.

Weiters gab der steuerliche Vertreter ergänzend an, dass die genaue Arbeitsplatzbeschreibung aus der Berufungsschrift zu entnehmen sei. Die "normale" Arbeitszeit habe im Prüfungszeitraum Mo - Fr von 8.00 bis 12.00 betragen.

Auf Grund der gestiegenen Anforderungen arbeite Frau B. derzeit Dienstags – Donnerstags von 13.00 - 16.00 Uhr nachmittags.

Zu der am **7. Juni 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung** ist seitens der Bw. – ohne Angabe von Gründen – kein gesetzlicher oder gewillkürter Vertreter erschienen, obwohl aus dem Rückschein hervorgeht, dass die Ladung am 12. Mai 2005 ordnungsgemäß zugestellt wurde.

In der am 7. Juni 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung hat der Finanzamtsvertreter ergänzend vorgebracht, dass die Größe des Betriebes, 7 Mio S Umsatz Gewinn S 20.000,00 bis S 30.000,00, zu berücksichtigen sei. Von der Betriebsprüfung sei ein Fremdvergleich insofern durchgeführt worden, als die Bw. einen Außendienstmitarbeiter beschäftigt gehabt habe, dem kein Firmenkraftfahrzeug zur Verfügung gestellt worden sei. Der Fremdvergleich sei hier maßgebend. Es sei auszuschließen, dass ein Fremder sich so verhalten hätte, wie der Geschäftsführer der Bw.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen

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

Verdeckte Ausschüttungen sind alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) einer Körperschaft an die unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden (VwGH 31.3.2000, 95/15/0056,0065).

Auf Grund des Trennungsprinzips sind Rechtsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Gesellschaftern (Mitgliedern) steuerlich grundsätzlich anzuerkennen. Zuwendungen und

andere Vermögensvorteile, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben, dürfen aber die Einkommensermittlung nicht beeinflussen, auch wenn sie in die äußere Form schuldrechtlicher Leistungsbeziehungen gekleidet werden. Das Aufgreifen verdeckter Ausschüttungen trägt dem Grundsatz Rechnung, dass jeder Steuerpflichtige das von ihm erzielte Einkommen zu versteuern hat, es ist daher auch dann geboten, wenn es auf Empfängerebene nur zu einer Verlagerung der Besteuerungsgrundlage in eine andere Einkunftsart kommt.

Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Unter einem Anteilsinhaber ist dabei ein Gesellschafter oder eine Person mit einer gesellschafterähnlichen Stellung zu verstehen.

Die Zuwendung eines Vorteiles an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt wird (zB. VwGH 26.9.2000, 98/13/0107; 27.8.1991, 91/14/0079 zur Wohnungsüberlassung an die Tochter des Gesellschafter-Geschäftsführers).

Für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung ist dabei erforderlich, festzustellen, wer Empfänger der Zuwendung gewesen ist. Ist diese Person nicht Anteilsinhaber, ist auch eine sachverhaltsmäßige Feststellung über das Naheverhältnis zu einem Anteilsinhaber notwendig (VwGH 3.8.2000, 96/15/0159).

Als nahe stehende Personen sind primär solche anzusehen, die mit dem Anteilsinhaber persönlich (familiär, verwandtschaftlich oder freundschaftlich) verbunden sind, aber auch geschäftliche Verbindungen und beteiligungsmäßige Verflechtungen begründen ein Nahestehen.

Die verdeckte Ausschüttung ist aber auch dann im Allgemeinen dem Gesellschafter der Körperschaft zuzurechnen, wenn die Vorteile nicht diesem, sondern einer ihm nahestehenden Person zufließen (VwGH 26.5.1999, 99/13/0039,0072).

Die Voraussetzungen für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung sind:

- a) eine Eigentums- oder Nahebeziehung zu einer Körperschaft,
- b) das objektive Tatbild der Bereicherung des Anteilsinhabers oder eine ihm nahe stehende Person zu Lasten der Körperschaft und
- c) das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung.

Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als

Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben.

Diese Ursache wird anhand eines Fremdvergleiches ermittelt, wobei Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen werden müssen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden (VwGH 3.8.2000, 96/15/0159).

Die Vereinbarung muss demnach

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
2. einen eindeutigen und klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
3. zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

Maßstab für das Ausmaß einer verdeckten Ausschüttung ist der Fremdvergleich, dh. der verwirklichte Sachverhalt ist mit einem Vorgang, wie er unter Wegdenken der Eigentümerschaft oder der Nahebeziehung üblich wäre, zu vergleichen.

Führen ordnungsgemäß durchgeführte Ermittlungen zu keinem eindeutigen Ergebnis, geht dies zu Lasten des betroffenen Steuerpflichtigen, dh. die Beweislast trifft die Vertragspartner (VwGH 13.10.1999, 96/13/0193)

Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muß die mit der Schätzung verbundene Ungewißheit hinnehmen.

Es kann daher auch die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung der Nutzung eines der Kapitalgesellschaft gehörenden PKWs eine verdeckte Ausschüttung darstellen (VwGH 20.4.1982, 81/14/0120-0123, 82/14/0094,0095).

Folgender Sachverhalt steht fest:

Unternehmensgegenstand der Bw. ist der Handel mit technischen Artikeln.

Der Gesellschafter-Geschäftsführer ist, seit ein Außendienstmitarbeiter nicht mehr bei der Bw. tätig ist, ausschließlich für den Verkauf und die Kundenbetreuung zuständig.

Obwohl im Jahr 1998 ein weiterer Dienstnehmer als Außendienstmitarbeiter bei der Bw. beschäftigt war, wurde diesem Dienstnehmer kein Auto zur Verfügung gestellt, sondern die Abrechnung für den Zeitraum Jänner bis September 1998 erfolgte auf Basis Kilometergeld. Laut Betriebsprüfung wurden Kilometergelder iHv S 79.784,00 ausbezahlt, was einer Km-Leistung von etwa 16.280,00 km entspricht.

Neben dem Geschäftsführer der Bw. ist im gegenständlichen Berufszeitraum 1999 bis 2001 nur noch eine Teilzeitbeschäftigte im Ausmaß von 20 Wochenstunden als kaufmännische Angestellte – nämlich die Tochter des Gesellschafter-Geschäftsführers - tätig, deren Aufgabengebiet die Abwicklung der Verwaltung, des Bestellwesens, der Versand sowie das Angebotswesen beinhaltet.

Neben dem vom Gesellschafter-Geschäftsführer verwendeten PKW Cherokee wurde im November 1999 ein weiterer PKW - Opel Astra, ein Gebrauchtfahrzeug – zu einem Anschaffungspreis von S 180.000,00 erworben und im Betriebsvermögen der Bw ausgewiesen.

Gleichzeitig wurde mündlich vereinbart, dass die Teilzeitbeschäftigte den im Betriebsvermögen der Bw. befindlichen Opel Astra auch privat verwenden könne, denn es wurde ein Sachbezug von 1,5% der Anschaffungskosten berücksichtigt und angesetzt.

Laut – unbestrittener - Schätzung der Betriebsprüfung wurden pro Jahr mit dem Opel Astra durchschnittlich etwa 13.000 km zurückgelegt, wovon nach den Angaben des Geschäftsführers, denen sich auch das Finanzamt angeschlossen hat, etwa 2.500 km im Zusammenhang mit betrieblichen Fahrten angefallen sind. Aufzeichnungen über diese Fahrten wurden im Prüfungszeitraum keine geführt.

Die von der Betriebsprüfung vorgenommene Schätzung der gefahrenen Gesamtkilometer sowie die Aufteilung in privat und betrieblich gefahrene Kilometer wurde von der Bw. nicht beanstandet.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob es fremdüblich ist, dass einer Teilzeitbeschäftigten, die im Ausmaß von 20 Wochenstunden im Unternehmen tätig ist, ein PKW (im konkreten Fall ein Opel Astra), der im Betriebsvermögen der Gesellschaft geführt wird – mit einem Sachbezug von 1,5 % der Anschaffungskosten zur Verfügung gestellt wird, oder ob es sich um eine verdeckte Ausschüttung handelt.

Eine ausdrückliche schriftliche Vereinbarung hinsichtlich der privaten Nutzung des Opel Astra mit der Angestellte fehlt. Aus dem vorgelegten Dienstzettel vom 27. April 1999 ist eine solche Vereinbarung nicht herauszulesen.

Es gibt offensichtlich nur eine mündliche Vereinbarung zwischen der Bw. - Dienstgeber - und der Dienstnehmerin.

Wenn die Bw. anführt, dass eine verdeckte Ausschüttung nur dann vorliegt, als durch die Sachbezugsgewährung in Zusammenschau mit den sonstigen für die (Geschäftsführer)tätigkeit gewährten Vergütungen (Gesamtausstattung) die angemessene fremdübliche Entlohnung überschritten wird und diesbezüglich auf die Rspr. (VwGH

31.3.1998, 96/13/0121, 0122) verweist, so ist dem entgegenzuhalten, dass dieses Erkenntnis im konkreten Fall nicht anwendbar ist, zumal es nicht um den angemessenen Gehalt eines Gesellschafter-Geschäftsführers handelt, der am Unternehmen beteiligt ist.

Es geht einzig und allein darum, ob es fremdüblich ist, dass einer kaufmännischen Angestellten, die im Ausmaß von 20 Wochenstunden im Büro ihre Tätigkeiten zu verrichten hat, ein Firmenauto auf Basis Sachbezug für private Fahrten zur Verfügung gestellt wird.

Der Bw. ist zuzustimmen, wenn sie ausführt, dass nicht jede geringfügige Abweichung eine verdeckte Ausschüttung zur Folge hat. Doch im gegenständlichen Fall muß von einer unverhältnismäßigen Lohnerhöhung ausgegangen werden, zumal das Gehalt von ca S 8.000 (Jahr 1999) bzw. S 8.328,00 (Jahr 2001) durch die Zurverfügungstellung des PKWs mit Ansatz eines Sachbezugesum ca. 38% bis 40% erhöht wurde, ohne dass sich der Tätigkeitsbereich (d.h das Aufgabengebiet) und das Stundenausmaß der Angestellten geändert hatte. Die Bw. hat auch zu den Einwendungen des Finanzamtes, "eine Zurechnung des Sachbezuges zu diesem Gehalt ergibt eine Überzahlung über den Kollektivvertrag von 38%; oder berücksichtigt man für das Unternehmen die letztlich tatsächlich wirksamen Kosten, so ergibt sich eine Überzahlung von 40%" - nichts Gegenteiliges vorgebracht.

Ein solches sprunghaftes Ansteigen der Lohnbezüge ohne entsprechende Änderung der Arbeitszeit deutet auf eine Unangemessenheit hin. Dazu ist auch anzumerken, dass überdies nach ständiger Rechtsprechung, bei kleineren Unternehmen (und mit sehr wenigen Angestellten) Vereinbarungen von Nebenleistungen, wie etwa Firmenwagen, etc nicht üblich sind.

Aus der Gegenüberstellung der betrieblich gefahrenen Kilometer und der Gesamtkilometer ist ersichtlich, dass die betrieblichen gefahrenen Kilometer nur eine untergeordnete Rolle spielen, und die privat gefahrenen Kilometer mit dem Opel Astra bei weitem überwiegen (laut Berechnung ergibt sich ein Verhältnis 20% betrieblich und 80% privat).

Aufgrund dieser Relation privat zu betrieblich gefahrenen Kilometern kann man davon ausgehen, dass eine fast ausschließliche Privatnutzung des PKW durch die Dienstnehmerin in Kauf genommen wurde bzw. gewollt war, zumal auch nie behauptet wurde, dass ihr ein weiteres Auto für Privatfahrten zur Verfügung stand.

Seitens der Bw. wurde auch nicht glaubhaft dargelegt, dass besondere Umstände vorliegen würden, die es rechtfertigen, dass einer Teilzeitbeschäftigten ein Firmenauto zur Verfügung gestellt wird. Eine Behauptung dahingehend, dass die Dienstnehmerin auch im Außendienst tätig war oder dass ihre Dienstzeiten zu ungewöhnlichen Tageszeiten stattfinden würden, und sie allein schon deshalb auf die Benützung eines Fahrzeuges angewiesen war, wurde nicht aufgestellt.

Ebensowenig wurde eine wirtschaftliche Übung anderer Unternehmen, Teilzeitbeschäftigten Firmenautos auf Basis Sachbezug zur Verfügung zu stellen, behauptet und nachgewiesen.

Subjektive Momente wie etwa, dass es sich bei der Teilzeitbeschäftigten um die Tochter des Gesellschafter-Geschäftsführers handelt, dürfen bei der steuerlichen Betrachtungsweise keine Rolle spielen.

Wenn man bedenkt, dass die Tätigkeit der Dienstnehmerin (fast) ausschließlich in den Büroräumen der Bw. ausgeübt wird, da sie für die Bereiche Verwaltung, Einkauf und Lager zuständig ist, dann ist eine solche (mündliche) Vereinbarung nicht nachvollziehbar, zumal seitens der Bw. auch einem Außendienstmitarbeiter im Jahr 1998 kein Fahrzeug, obwohl er ein solches täglich für Kundenbesuche benötigt hatte, weder für dienstliche, geschweige denn für private Zwecke zur Verfügung gestellt wurde. Dazu kommt noch, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer – laut eigenen Angaben - seit dem Ausstieg des Außendienstmitarbeiters Ende 1998 allein für den Verkauf und die Kundenbetreuung zuständig ist (...."Seit dieser Zeit widmet sich ausschließlich Herr W. um den Verkauf und die Kundenbetreuung"....).

Im übrigen zweifelt die Bw. offenbar selbst an dieser Vorgangsweise, wenn sie ausführt, dass die betriebliche Kilometeranzahl des der Tochter zur Verfügung gestellten PKW nicht überragend sei.

Wenn der steuerliche Vertreter behauptet, dass die Angestellte zu 15% ihrer Arbeitszeit betrieblich veranlasst im Auto verbringe und - wenn man die notwendigen Besorgungen mit etwa der gleichen Zeit veranschlage – sie sogar ca. 30 % ihrer Arbeitszeit unterwegs sei, so ist dem entgegenzuhalten, dass eine solche Berechnung nicht nachvollziehbar ist. Unterlagen wie - Zeitkarten, Zeitaufzeichnungen etc - wurden von der Bw. – trotz Aufforderung - nicht vorgelegt.

Entgegen der Behauptung der Bw., dass "aus der Anzahl der gefahrenen Kilometer kein Schluss auf die Betriebsnotwendigkeit gezogen werden könne, sondern dass ausschließlich die im Auto verbrachte Arbeitszeit zu beachten ist" ist nach Ansicht des Berufungssenates davon auszugehen, dass die Berücksichtigung eines Zeitaufwandes keine Aussagekraft hat, ob das Auto betrieblich oder privat genutzt wird. Lediglich die Aufgliederung in privat und betrieblich gefahrene Kilometer ist das entscheidende Argument für die Zugehörigkeit, ob eine betriebliche oder private Veranlassung vorliegt.

Auch wenn die Bw. vorbringt, dass "es vorkommen kann, dass die Angestellte auch außerhalb ihrer Dienstzeit des öfteren in das Büro gefahren sei – zB. am Nachmittag, um dringende Angebote zu erstellen usw." so ist dem entgegenzuhalten, dass Arbeitszeitaufzeichnungen (zB Zeitkarten, Anwesenheitslisten der Dienstnehmerin) trotz Aufforderung der Behörde nicht vorgelegt wurden.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 23. Jänner 2006 wurde lediglich mitgeteilt, dass "ihre normale Arbeitszeit im Prüfungszeitraum Mo - Do von 08.00 -12.00 Uhr betragen habe."

Aus den vorliegenden Lohnkonten geht auch eindeutig hervor, dass die Dienstnehmerin nur im März 1999 und im August 2001 Mehrleistungen erbracht hatte.

Wenn man bedenkt dass der Opel Astra erst im November 1999 angeschafft wurde, dann ist die erbrachte Mehrleistung vernachlässigbar. Auch ist nicht nachvollziehbar, dass für die getätigten Mehrleistungen ein Auto unbedingt benötigt wurde. Behauptungen dahingehend wurden von seiten der Bw. nicht aufgestellt.

Wenn die Bw. weiters argumentiert, dass es "dem Geschäftsführer mit tatkräftiger Unterstützung seiner Tochter gelungen sei, den Umsatz von 5,9 Mio S im Jahr 1998 auf 7,5 Mio S im Jahr 2001 zu steigern", so ist dagegen auszuführen, dass die Tochter – als Teilzeitbeschäftigte - erst im März 1999 angestellt wurde. Eine tatkräftige Unterstützung durch die Tochter war daher bis zum Beginn des Dienstverhältnisse im März 1999 nicht möglich.

Mit diesem Argument zeigt die Bw. auch nicht auf, dass für die tatkräftige Unterstützung durch die Tochter ein Firmenauto auf Basis Sachbezug ausschlaggebend und notwendig war.

Aufgrund der obigen Ausführungen kommt der unabhängige Finanzsenat zum Schluß, dass der Opel Astra nur angeschafft wurde, das Bedürfnis der angestellten Tochter zu befriedigen, privat ein Fortbewegungsmittel zur Verfügung zu haben bzw. unabhängig zu sein.

Nach der im Wirtschaftsleben geübten Praxis hält eine solche mündliche Vereinbarung auch dem Fremdvergleich nicht stand. Es ist wirtschaftlich nicht vertretbar, dass einer Angestellten, die nur in einem Ausmaß von 20 Wochenstunden ausschließlich im Büro tätig und für Angebote, Versand und Bestellwesen – also primär nicht für Außendiensttätigkeiten - zuständig ist, für den überwiegenden Privatgebrauch ein Firmenauto zur Verfügung gestellt wird, noch dazu wenn die betrieblich gefahrenen Kilometer sich in einem vernachlässigbaren Bereich (ca 20% der Gesamtleistung) bewegen. Einer fremden Angestellten bzw Teilzeitbeschäftigten, die ausschließlich als kfm. Angestellte beschäftigt ist, wäre ein PKW auf Basis Sachbezug nicht gewährt worden, zumal auch keine besonderen Umstände vorliegen, die eine solche Vorgangsweise rechtfertigen.

Ein ordentlicher und gewissenhafter Gesellschafter-Geschäftsführer hätte eine solche Vorgangsweise nie gebilligt. Eine solche Regelung ist daher nur dadurch zu erklären, dass es sich bei der Dienstnehmerin um die Tochter des Gesellschafter-Geschäftsführers handelt.

Gegen die Schätzung brachte die Bw. nichts Gegenteiliges vor. Die Aufteilung der betrieblich und der privat gefahrenen Kilometer wurden von der Bw. nicht beanstandet.

Daher wird die von der Bp. vorgenommene Berechnung – siehe Bp-Bericht ,TZ 18 - dieser Entscheidung zugrunde gelegt. Auch wird von der Bw. nicht bemängelt, dass von der Betriebsprüfung bei der Schätzung des betrieblichen KFZ-Aufwandes das amtliche Kilometergeld von S 4,90 pro betrieblich gefahrenen Kilometer angesetzt wurde.

Im Berufungsverfahren hat die Bw. - unter Vorlage der Rechnungen - glaubhaft dargelegt, dass die von der verdeckten Ausschüttung bedrohten Betriebsausgaben für das Jahr 2001 sich auf S 41.031,11 (gegenüber ursprünglich S 53.986,00) reduzieren. Von seiten des Finanzamtes wurden diesbezüglich keine Einwendungen vorgebracht.

Somit werden folgende Beträge als verdeckte Ausschüttung angesetzt:

Jahr 1999 S 13.734,00

Jahr 2000 S 33.081,57

Jahr 2001 S 41.031,11

Hinsichtlich DB und DZ für die Jahre 1999 bis 2001 wird folgendes festgehalten:

Die im Zusammenhang stehenden Aufwendungen mit dem vom Bw. berücksichtigten Sachbezug, nämlich DB und DZ, sind in jedem Jahr zu neutralisieren und dem Gewinn hinzuzurechnen, zumal davon ausgegangen werden kann, dass vermutlich die Bw. diese Lohnabgaben seitens der Amtspartei wieder zurückbekommen wird, bzw. sie in irgendeiner Art mit anderen Abgaben gegenverrechnet werden. Durch die Einstellung einer "Forderung an das Finanzamt" in jedem berufsgegenständlichen Jahr kommt es dementsprechend – lt. Eventualantrag der Bw. in der Berufung - zur Gewinnerhöhung.

Der Gesamtbetrag der Einkünfte für den berufsgegenständlichen Zeitraum 1999 bis 2001 wird wie folgt berechnet:

Jahr 1999	ATS
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. FA Bescheid vom 15.11.2002	387.820,00
+ Forderung FA DB	141,75
+ Forderung FA DZ	9,60
Gesamtbetrag der Einkünfte	387.971,35
Einkommen in ATS	387.971,00
Einkommen in €	28.194,95

Jahr 2000	ATS
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. FA Bescheid vom 15.11.2002	422.177,00
+ Forderung FA DB	1.701,00
+Forderung FA DZ	170,10
Gesamtbetrag der Einkünfte	424.048,10
Einkommen in ATS	424.048,00
Einkommen in €	30.816,77
Jahr 2001	ATS
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. FA Bescheid vom 15.11.2002	650.386,00
- Betriebsausgaben (Differenz 53.986,41- 41.031,11)	- 12.955,30
+ Forderung FA DZ	1.701,00
+ Forderung FA DB	162,54
Gesamtbetrag der Einkünfte	639.294,24
Einkommen in ATS	639.294,00
Einkommen in €	46.459,31

Berufung gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend

Kapitalertragsteuer über den Prüfungszeitraum 1999 bis 2001:

Hinsichtlich der Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1999 bis 2001 erhebt die Bw. keine gesonderten Einwendungen. Soweit sich die Bw. mit ihren allgemeinen Ausführungen augenscheinlich auch gegen diese Bescheide zu wenden beabsichtigt, wird sie auf die obigen Ausführungen verwiesen.

Die Berufung gegen die Haftungs und Abgabenbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 1999 und 2000 ist daher als unbegründet abzuweisen.

Hinsichtlich der Berechnung der Kapitalertragsteuer für das Jahr 2001 war dem Berufungsbegehren teilweise stattzugeben, zumal sich die Höhe für die verdeckte

Ausschüttung geändert hat. Basis für die Berechnung der Kapitalertragsteuer ist ein Betrag von **S 41.031,11**.

Daraus ergibt sich folgende Berechnung:

Jahr	2001
verdeckte Ausschüttung	S 41.031,11
davon 25% Kapitalertragsteuer	S 10.257,77
Kapitalertragsteuer lt FA (ATS) Bescheid vom 15.11.2002	- S 13.496,00
Gutschrift (ATS)	- 3.238,00

Durch die teilweise Stattgabe ergibt sich nunmehr eine Gutschrift in Höhe von –S 3.238,00, zumal das Finanzamt bzw. die Betriebsprüfung von einer höheren Ausschüttung S 53.986,00 ausgegangen ist.

Eventualantrag auf Rückzahlung von Selbstbemessungsabgaben:

Dazu wird nebenbei angemerkt, dass ein Zusammenhang mit der Berufung gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Kapitalertragsteuer und die Körperschaftsteuerbescheide für den Zeitraum 1999 bis 2001 nicht vorliegt. Hinsichtlich der Rückzahlung der Selbstbemessungsabgaben (DB und DZ) ist nicht in diesem Verfahren abzusprechen. Für die Wiederaufnahme von amtswegen bzw. für die Erlassung eines Erstbescheides diesbezüglich ist das Finanzamt zuständig.

Aufgrund obiger Ausführungen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Rechnerische Darstellung:

Körperschaftsteuer für 1999 in ATS:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	387.971
Gesamtbetrag der Einkünfte	387.971
Verlustabzug	0
Einkommen	387.971
Einkommen gerundet	388.000
Gem. § 22 KStG 1988 34% von 388.000	131.920,00
Körperschaftsteuerschuld	131.920,00

Einbehaltene Steuerbeträge	-9,00
Abgabenschuld (gerundet gem § 204 BAO)	131.911,00
Abgabenschuld in €	9.586,35

Körperschaftsteuer für 2000 in ATS:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	424.048
Gesamtbetrag der Einkünfte	424.048
Verlustabzug	0
Einkommen	424.048
Einkommen gerundet	424.000
Gem. § 22 KStG 1988 34% von 424.000	144.160,00
Körperschaftsteuerschuld	144.160,00
Einbehaltene Steuerbeträge	-221,00
Abgabenschuld (gerundet gem § 204 BAO)	143.939,00
Abgabenschuld in €	10.460,46

Körperschaftsteuer für 2001 in ATS:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	639.294
Gesamtbetrag der Einkünfte	639.294
Verlustabzug	0
Einkommen	639.294
Einkommen gerundet	639.300
Gem. § 22 KStG 1988 34% von 639.300	217.362,00
Körperschaftsteuerschuld	217.362,00
Einbehaltene Steuerbeträge	-436,00
Abgabenschuld (gerundet gem § 204 BAO)	216.926,00

BAO)	
Abgabenschuld in €	15.764,63

Linz, am 14. Juni 2006