



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Dr. Johanna Lanser und die weiteren Mitglieder HR Mag. Ursula Gufler, Dr. Reinhold Lexer und Mag. Klaus Schönnach über die Berufung der Bw., Adr., vom 1. August 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Landeck Reutte vom 2. Juli 2003 betreffend Einkommensteuer 1998 bis 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

	1998	1999	2000	2001
Einkommen	49.932,56 €	84.643,14 €	94.447,58 €	97.083,50 €
Einkommensteuer	17.271,72 €	34.568,29 €	38.959,62 €	40.293,45 €

Die Fälligkeit der Abgaben bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe:

Die Steuerpflichtige ist auf dem Gebiet der Vermögensberatung tätig. Sie erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als Geschäftsführerin der im Jahre 1998 gegründeten GmbH. Die Steuerpflichtige ist Alleingesellschafterin dieser GmbH, in welche sie rückwirkend mit 30.6.1997 ihre Versicherungsagentur eingebracht hat. Der Gewinn als Geschäftsführerin wird durch Abzug des 6 %igen Betriebsausgabenpauschales von den

Geschäftsführerbezügen ermittelt. Die Gewinnermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfolgt gemäß § 4 Abs. 3 EStG.

Die Steuerpflichtige als auch die GmbH wurden hinsichtlich der Jahre 1998 bis 2000 einer Betriebsprüfung unterzogen. Dabei wurden zusammengefasst folgende strittige Feststellungen getroffen (siehe Prüfungsbericht vom 3.7.2003):

Tz 12 Diäten: Die von der GmbH für Dienstreisen erhaltenen Diäten stellen bei der Steuerpflichtigen Einnahmen dar. Aufgrund der Ausgabenpauschalierung seien nicht die vollen Diäten (die wegen festgestellter Reisen im Einsatzgebiet und im Nahebereich ohnehin um 30% zu kürzen gewesen wären) sondern nur 6 % als Betriebsausgaben abzugsfähig. Folglich werden die Diäten abzüglich 6 % Pauschale den selbständigen Einkünften hinzugerechnet.

Tz 13 Privatanteil Pkw: Für einen der Bw. von der GmbH zur Verfügung gestellten Porsche seien von der GmbH 11,1% "Privatanteil" ausgeschieden worden. Als Grundlage für die Ermittlung des privaten Nutzungsanteiles habe ein von der Steuerpflichtigen vor Einbringung ihres Betriebes (inkl. dieses Fahrzeuges) in die GmbH im ersten Halbjahr 1997 geführtes Fahrtenbuch gedient. Im Prüfungszeitraum sei kein Fahrtenbuch geführt worden, eine Erhöhung des Privatanteils auf 20 % erscheine daher gerechtfertigt. Folglich werden 8,9 % des Kfz-Aufwandes der GmbH abzüglich 6 % Pauschale bei der Steuerpflichtigen den selbständigen Einkünften hinzugerechnet.

Aufgrund der Feststellungen der BP erließ das Finanzamt am 2.7.2003 die angefochtenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2001, wobei für die Jahre 1998 und 1999 das Verfahren betreffend Einkommensteuer wiederaufgenommen wurde.

In der Berufung wird ausgeführt, dass die in Frage stehenden Diäten nicht gemäß Punkt IV des Geschäftsführervertrages als Entgelt für die Tätigkeit als Geschäftsführerin, sondern gemäß Punkt VI unter dem Titel Ersatz von Barauslagen ausbezahlt worden seien. Es stelle sich auch die Frage, warum in Anlehnung an die Bestimmungen des § 26 Z 4 EStG Reisekostenvergütungen hier anders behandelt werden sollten als im Rahmen der Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit. Diese wären daher als Durchlaufposten zu behandeln.

Hinsichtlich der privaten Nutzung des Pkw wird eingewendet, dass sich an den Verhältnissen gegenüber dem ersten Halbjahr 1997, in welchem die Bw. (Anm.: im Rahmen ihres Einzelunternehmens) ein Fahrtenbuch geführt habe, im Grunde nichts geändert habe. Im Gegenteil sei der Umfang der betrieblichen Tätigkeit der Bw. bzw. der GmbH nicht geringer sondern wesentlich größer geworden. Dieser Einwand werde durch die eklatant gestiegenen Umsatzzahlen der GmbH sowie des Einzelunternehmens der Bw. untermauert.

Das Berufungsbegehren wurde mit Berufungsvorentscheidung abgewiesen, wobei im wesentlichen die Argumente des Prüfers wiederholt wurden. Hinsichtlich des Berufungspunktes, die gemäß § 188 BAO für die Bw. gesondert festgestellten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der MEG. im Einkommensteuerbescheid des Jahres 2000 zu berücksichtigen, erfolgte eine teilweise Stattgabe der Berufung.

Die Bw. stellte daraufhin rechtzeitig den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz, auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung. Der Antrag auf die mündliche Verhandlung wurde mit Schreiben vom 6.11.2007 zurückgenommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Erhöhung der selbständigen Einkünfte der Bw. aus ihrer Tätigkeit als GmbH-Geschäftsführerin um einen Privatanteil für die Nutzung des im Betriebsvermögen der GmbH stehenden Pkw als zusätzliche Tätigkeitsvergütung sowie um die anlässlich von Dienstreisen ausbezahlten Diäten.

1. Privatnutzung des Pkw

Im Berufungsverfahren konnte der Sachverhalt insoweit geklärt werden, als die GmbH nicht - wie im BP-Bericht ausgeführt - "einen Privatanteil ausgeschieden", sondern das Gesellschafterverrechnungskonto der Bw. mit 11,1 % für die private Benutzung des Pkw belastet und die entsprechenden Beträge als Einnahme verbucht hat. Für die Verwendung des Fahrzeuges im Rahmen der eigenen gewerblichen Tätigkeit der Bw. wurden ihr seitens der GmbH zusätzlich 3.000 öS monatlich verrechnet. Bei vielen Fahrten konnte die Bw. alle drei Tätigkeiten (privat, betrieblich, GmbH-Geschäftsführerin) verbinden. Der für die private Verwendung des Porsche mit 11,1 % angesetzte Privatanteil wurde in Anlehnung an ein vor Einbringung ihrer Versicherungsagentur in die GmbH über einen Zeitraum von 6 Monaten geführtes Fahrtenbuch ermittelt, wobei es sich um dasselbe Fahrzeug handelte, das schließlich im Rahmen der Einbringung der Versicherungsagentur in die GmbH überführt wurde. Im Prüfungszeitraum wurde kein Fahrtenbuch geführt. Dies veranlasste den Prüfer zur Erhöhung des Pkw-Privatanteils auf 20 %, wobei man seitens des Finanzamtes hinsichtlich der Differenz von 8,9 % von einer zusätzlichen Tätigkeitsvergütung der Bw. ausging und diese daher den Geschäftsführereinkünften abzüglich des 6%igen Ausgabenpauschales hinzurechnete.

Die von der Bw. mit der GmbH getroffenen Vereinbarungen hinsichtlich der privaten Nutzung des Fahrzeuges stellen sich wie folgt dar.

- Bis zum Abschluss eines Geschäftsführervertrages am 14.7.1999 war die Privatnutzung des Porsche nicht geregelt. Tatsächlich wurden der Bw. jedoch 11,1 % der entsprechenden Aufwendungen für das Fahrzeug verrechnet. Weiters wurden der Bw. monatlich 3.000 öS für die Verwendung des Porsche im Rahmen ihrer sonstigen beruflichen Tätigkeit verrechnet.
- Erst am 14.7.1999 kam es zum Abschluss eines Geschäftsführervertrages. Laut Punkt VII dieses Vertrages darf der Geschäftsführer, der einen Anspruch auf Benutzung eines gesellschaftseigenen Pkw hat, diesen **nicht** für private Zwecke nutzen.
- Mit Umlaufbeschluss vom 6.10.1999 wurde Punkt VII dieses Vertrages insofern berichtigt, als es sich bei dem Wort „**nicht**“ um einen Schreibfehler handelt und es richtig lauten müsste. „Hat der Geschäftsführer Anspruch auf Benutzung eines gesellschaftseigenen Pkw, so darf er diesen Pkw **auch** für private Zwecke nutzen.“

Wie sich der Sachverhalt darstellt, war zunächst die Privatnutzung des Pkw nicht geregelt. Aus der Tatsache, dass der Bw. die Privatnutzung bzw. die Nutzung für ihre sonstige berufliche Tätigkeit (somit nicht für Zwecke der GmbH) gegenverrechnet wurde, kann jedoch geschlossen werden, dass die GmbH die private Nutzung des Porsche ausdrücklich nicht als Sachbezug bzw. als zusätzliche Tätigkeitsvergütung gewähren wollte. Wenngleich eine zusätzliche Tätigkeitsvergütung bzw. ein Sachbezug in Form der Überlassung eines Pkw bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer im Rahmen der Gesamtausstattung durchaus als fremdüblich angesehen werden kann, muss dies doch in einer gewissen Weise zum Ausdruck kommen. Im gegenständlichen Fall wird aufgrund der Tatsache, dass 11,1 % und 3.000 öS monatlich verrechnet wurden, eine solche Vereinbarung jedoch ausgeschlossen.

Die Vertragsbestimmung vom 14.7.1999, die eine Benutzung des gesellschaftseigenen Pkw für private Zwecke untersagt, könnte nämlich als absolutes Verbot der privaten Nutzung verstanden werden (im Widerspruch hiezu stünde jedoch die Verrechnung einer tatsächlich erfolgten privaten Nutzung im Ausmaß von 11,1% bzw. 3.000 öS monatlich) oder aber als Verbot, den Pkw über die verrechneten Grenzen hinaus privat zu nutzen.

Betrachtet man die Vertragsänderung mittels Umlaufbeschlusses, die im übrigen als reines In-Sich Geschäft nach außen nie publik geworden ist (eine Bekanntgabe beim Finanzamt ist nie erfolgt), so ist diese Bestimmung „darf auch für private Zwecke verwendet werden“ insgesamt zu unbestimmt, um darin eine zusätzliche Tätigkeitsvergütung in Form eines Sachbezuges zu erblicken. Zudem änderte sich auch im Geltungsbereich dieser Bestimmung nichts an der tatsächlichen Verrechnung des o.a. Privatanteils seitens der GmbH.

Nicht zuletzt hat das Finanzamt keinerlei Feststellungen hinsichtlich einer höheren als der verrechneten Privatnutzung des Porsche getroffen. Beim Ansatz eines 20%igen Privatanteils

handelt es sich um eine durch keinerlei konkrete Zahlen untermauerte Annahme des Prüfers. So wurde etwa weder die jährliche Gesamtkilometerleistung des Porsche vor und nach Einbringung in die GmbH ermittelt, noch hat sich das Finanzamt mit den Einwendungen der Bw., wonach die berufliche Fahrleistung enorm gestiegen sei, auseinandergesetzt. Beim Ansatz eines 20%igen Privatanteils kann daher nicht von einer schlüssigen Schätzung ausgegangen werden.

Nach Ansicht des erkennenden Senates wäre eine über das verrechnete Ausmaß allenfalls hinausgehende Privatnutzung des Pkw durch die Gesellschaftergeschäftsführerin als verdeckte Gewinnausschüttung zu werten, worunter alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen und Vorteile einer Körperschaft an ihre Anteilsinhaber zu verstehen sind, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben.

Ob jedoch tatsächlich eine über 11,1% hinausgehende Privatnutzung des Pkw und damit eine verdeckte Ausschüttung vorliegt, ist nicht im gegenständlichen Verfahren zu prüfen, zumal Ausschüttungen der GmbH als Kapitalerträge gemäß § 93 EStG der Kapitalertragsteuer unterliegen bzw. iVm § 97 EStG endbesteuert sind und somit bei der Einkommensteuerberechnung der Bw. nicht zu berücksichtigen sind. Im gegenständlichen Verfahren ist allein die Frage von Relevanz, ob neben dem Geschäftsführerbezug der Bw. weitere Tätigkeitsvergütungen in Form eines Sachbezuges gewährt wurden. Dies ist wie oben dargelegt nach Ansicht des erkennen Senates eindeutig zu verneinen. Die laut Feststellung der Betriebsprüfung den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit hinzugerechneten „Entgelte“ sind somit aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden (Beträge öS) und der Berufung ist in diesem Punkt stattzugeben:

Berufungsjahr	1998	1999	2000	2001
Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit laut BP bzw. Veranlagung	555.202	780.677,76*)	378.631,36	946.118
abzüglich Hinzurechnungen	26.142	20.214,00	13.953,00	20.295
Einkünfte laut BE	529.060	760.464	364.678	925.823

*) Die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit im (wiederaufgenommenen) Einkommensteuerbescheid wurden hingegen unrichtigerweise mit 780.968 öS angesetzt

2. Diäten

Laut dem mit „Barauslagen“ übertitelten Punkt VI. des Geschäftsführervertrages vom 14.7.1999 hat der Geschäftsführer Aufwendungen, die er für die Gesellschaft tätigt, belegmäßig nachzuweisen und erhält dafür Ersatz von der Gesellschaft. Dienstreisen und Nächtigungsgelder werden dem Geschäftsführer nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes in der jeweils gültigen Fassung ersetzt.

Demnach seien die Diäten laut Berufung als Barauslagen und damit als durchlaufende Posten zu werten.

In § 4 Abs. 3, 2. Satz EStG wird auf durchlaufende Posten Bezug genommen. Demnach sind diese bei der Gewinnermittlung auszuscheiden. Bei durchlaufenden Posten handelt es sich um Beträge, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden. Wesentlich ist dabei, ob der Steuerpflichtige die Beträge erkennbar für einen Dritten vereinnahmt bzw. verausgabt. Typische Beispiele sind Gerichtsgebühren, Stempelkosten oder Fremdgelder eines Rechtsanwaltes (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, § 4 Tz 217). Die im gegenständlichen Fall an die Bw. ausbezahlten pauschalierten Reisekostenersätze stellen keine durchlaufende Posten im oben dargelegten Sinne dar. Daran vermag auch die vertragliche Bezeichnung als Barauslagen nichts zu ändern, zumal es sich hier um schlichten Kostenersatz handelt. Allein schon die Tatsache, dass der Bw. die anlässlich von Dienstreisen verausgabten Beträge pauschaliert und nicht in der tatsächlichen, nachgewiesenen Höhe ersetzt wurden, impliziert, dass es sich hier keinesfalls um durchlaufende Posten handelt.

Bei der von der Bw. ins Treffen geführten Bestimmung des § 26 Z 4 EStG, wonach Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise gezahlt werden, nicht unter die Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit fallen und somit im Ergebnis als „Durchläufer“ behandelt werden, handelt es sich um eine auf nichtselbständige Einkünfte beschränkte Bestimmung. Hinzu kommt, dass die Bw. auch für Reisebewegungen Diäten abrechnete, die nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes – und diese wurden im Geschäftsführervertrag als Grundlage genannt – den Tatbestand der Dienstreise gar nicht erfüllten. Diese Feststellung des Betriebsprüfers blieb im übrigen unbestritten.

Bei den ausbezahlten Diäten handelt es sich somit um Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit gemäß § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG. Den Bestimmungen des § 17 EStG entsprechend, geht aus den Erklärungsbeilagen ab 1998 hervor, dass die Bw. von der Möglichkeit der Pauschalierung der Betriebsausgaben Gebrauch macht. Daher sind lediglich 6 % als Ausgabenpauschale abzugsfähig.

Die Berufung war daher in diesem Punkt abzuweisen.

Die Neuberechnung der Einkommensteuer ist den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen, die insoweit Bestandteil dieser Berufsentscheidung sind.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Innsbruck, am 13. November 2007