



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Horst Weninger, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk in Wien und Purkersdorf betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1994 und 1995 sowie für 1997 entschieden:

Der Berufung hinsichtlich Einkommensteuer 1994 und 1995 wird teilweise Folge gegeben. Die Berufung hinsichtlich 1997 wird abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide hinsichtlich Einkommensteuer 1994 und 1995 werden abgeändert.

Der Bescheid hinsichtlich Einkommensteuer 1997 bleibt unverändert.

Der Bescheid hinsichtlich Einkommensteuer 1997 ergeht endgültig.

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

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist Gesellschafter-Geschäftsführer der X-GmbH. Strittig sind die Höhe der Geschäftsführerbezüge (1994 und 1995) sowie die Hinzurechnung von KFZ-Sachbezügen in den Berufungsjahren.

Es erging folgende Kontrollmitteilung an das zuständige

Einkommensteuerfinanzamt:

Die im Zuge der Lohnsteuerprüfung der Fa. X-GmbH festgestellten Vergütungen an den Geschäftsführer Bw. wurden mitgeteilt. Die Vergütungen, der Sachbezug gem. § 15 EStG für die Privatnutzung des firmeneigenen Kraftfahrzeuges, sowie die von der Firma bezahlten Beiträge an die SV - der gewerblichen Wirtschaft für den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer Bw. wurden lt. der ab 1.1.1994 gültigen Fassung des § 41 FLAG dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterzogen.

1994:

Geschäftsführervergütung	1.080.000,00
SV-Beiträge:	25.554,67
Sachbezug KFZ	65.400,00
	1.170.954,67

1995:

Geschäftsführervergütung	1.080.000,00
SV-Beiträge:	116.888,00
Sachbezug KFZ	65.400,00
	1.262.288,00

1997:

Geschäftsführervergütung	1.080.000,00
SV-Beiträge:	137.214,00
Sachbezug KFZ	65.400,00
	1.462.614,00

Daraufhin wurde vom Finanzamt dem Bw. Folgendes vorgehalten:

Dem Bw. seien 1994 bis 1997 Geschäftsführerbezüge von der X-GmbH in Höhe von ATS 1.080.000,00 zugeflossen. Im Jahr 1996 seien jedoch nur ATS 860.000,00 an Geschäftsführerbezügen versteuert worden. Weiters habe der Bw. für die Jahre 1994 bis 1997 Sachbezüge für die private Nutzung des firmeneigenen Kraftfahrzeuges in Höhe von jährlich ATS 65.400,00 erhalten. Derartige Einnahmen habe der Bw. nicht erklärt, wobei die Abgabenbehörde I. Instanz anmerkte, dass die Erklärungen 1997 noch nicht abgegeben worden seien. Der Bw. wurde aufgefordert zu beiden Punkten Stellung zu nehmen. Es wurde vom Finanzamt mitgeteilt, dass beabsichtigt sei, die Bescheide 1994 und 1995 erforderlichenfalls gem. § 303 (4) BAO wiederaufzunehmen.

Da der Bw. diesen Vorhalt unbeantwortet ließ, wurden die Einkommensteuerbescheide 1994, 1995 und 1997 erlassen, wobei 1994 1.034.778,00, 1995 ATS 1.110.896,00 und für 1997 aufgrund der unten angeführten Berufungsvorentscheidung hinsichtlich der X-GmbH ATS 685.400,00 als Einkünfte aus selbständiger Arbeit unter Einbeziehung eines KFZ-Sachbezugs von ATS 65.400,00 p.a. angesetzt wurden.

Gegen die Einkommensteuerbescheide erhob der Bw. Berufung und begründete diese wie folgt:

hinsichtlich 1994: Die Höhe der im Bescheid angeführten Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit sei nicht nachvollziehbar. Ausgehend von den Ansätzen der Lohnsteuerprüfung würde sich eigentlich ein Betrag von ATS 1.030.440,00 ergeben (minus 12% Pauschale). Ausgehend von den im Kalenderjahr tatsächlich zugeflossenen Geschäftsführerbezügen (S 1.075.000,00) ergäbe sich ein Einkommen von ATS 1.026.040,00. Für die Hinzurechnung wegen Privatnutzung des Dienstfahrzeuges sei auf Grund eines vorhandenen Privat-PKW kein Grund gegeben. Das Einkommen aus selbständiger Tätigkeit müsste ATS 968.488,00 betragen:

Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit als Gesellschafter-Geschäftsführer der X-GmbH

Bezüge 1.1. -31.1.1994	85.000,00
Bezüge 1.2. -31.12.1994	990.000,00
Sozialversicherungsbeiträge	25.554,67
Summe der Einnahmen	1.100.554,67
BETRIEBSAUSGABEN	
Pauschale von 12 %	132.066,56

hinsichtlich 1995: Der unter selbständige Einkünfte ausgewiesene Betrag sei nicht exakt nachvollziehbar. Nach den Ansätzen aus der Lohnsteuerprüfung ergäbe sich ein steuerpflichtiges Einkommen von nur ATS 1.110.813,00. Zudem berufe er gegen die Hinzurechnung für die Privatnutzung des Dienstfahrzeuges, weil im Jahr 1995, wie auch 1994 und 1996, ein PKW im Privatvermögen vorhanden gewesen sei, mit dem die Privatfahrten durchgeführt werden würden. Die private Mitveranlassung von Dienstfahrten würde von der betrieblichen Mitveranlassung von Fahrten mit dem Privat-PKW mehr als aufgewogen. Die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit als Gesellschaftergeschäftsführer der X-GmbH würden daher im Jahr 1995 ATS 1.053.261,00 betragen:

Bezüge 1.1.-31.12.1995	1.080.000,00
Sozialversicherungsbeiträge	116.888,00
Summe der Einnahmen	1.196.888,00
BETRIEBSAUSGABEN	
Pauschale von 12 %	143.627,00

hinsichtlich 1997: Die als selbständige Einkünfte erklärten Geschäftsführerbezüge seien um ATS 65.400,00 erhöht worden. Dieser Betrag stelle die von der Behörde angenommene Privatnutzung des Firmen-Pkws durch den Steuerpflichtigen dar. Die Zurechnung stütze sich auf die Feststellung aus einer Lohnsteuerprüfung bei jener Gesellschaft, aus der der Bw. Geschäftsführerbezüge erhalte. Die betreffende Prüfung sei in Abwesenheit des Geschäftsführers und ohne Konsultation des Steuerberaters mit einer Mitarbeiterin des Unternehmens durchgeführt und abgeschlossen worden. Laut Prüfbericht sei die Kfz-Hinzurechnung wegen fehlender Fahrtenbücher erfolgt. Auf entsprechende Befragung hätten sowohl der Geschäftsführer als auch die betroffene Mitarbeiterin angegeben, dass für den gesamten betroffenen Zeitraum bis laufend Fahrtenbücher geführt worden seien bzw. werden und dass der Prüfer deren Vorlage nicht verlangt habe.

Die im Bescheid erwähnte Kontrollmitteilung sei nicht mehr aktuell. Der Bw. übermittelte ein Berechnungsblatt aus einer Berufungsvorentscheidung vom 6.3.2000 und zwar zu jenem Verfahren, aus dem die Kontrollmitteilung vorliegen müsste. In der Berufungsvorentscheidung (BVE) seien den Ansätzen aus den Buchhaltungen bzw. Bilanzen der X-GmbH, von der der Bw. seine Geschäftsführerbezüge erhalte, sowie einer Entscheidung des VwGH zu diesem Thema, Rechnung getragen und letztendlich nur jene Beträge als Geschäftsführervergütungen gewertet worden, die dem Bw. laut Gesellschafterbeschluss zugestanden seien. Hinsichtlich der Hinzurechnung des Sachbezuges für die Kfz-Nutzung brachte der Bw. vor, dass er ein

Privatfahrzeug besitze, mit dem er seine Privatfahrten erledige, wobei er mit dem Privatauto eher noch betriebliche Fahrten für die Gesellschaft unternehme, als dass er mit dem Firmenfahrzeug privat unterwegs wäre.

Zum LSt-Prüfungsverfahren die X-GmbH betreffend wird Folgendes ausgeführt:

Der Bw. berief gegen die Abgabenbescheide hinsichtlich LSt-Prüfung 1994 bis 1997: Die Vorschriften seien ohne gesonderte Begründung nur mit dem allgemeinen Hinweis auf das FLAG erfolgt. Es werde daher davon ausgegangen, dass die Behörde dem Geschäftsführer die Dienstnehmereigenschaft "unterstelle" und sich dabei auf die hinlänglich bekannten Erkenntnisse des VwGH aus der jüngsten Vergangenheit berufe. Falls dies nicht der Fall sei, verlange er eine ausführliche Begründung. Als Basis für die Berechnung der Abgaben von den Geschäftsführerbezügen sei für die Jahre 1994-1997 durchgehend eine jährliche Vergütung von ATS 1.080.000,00 angesetzt worden, tatsächlich seien jedoch nur folgende Geschäftsführervergütungen verrechnet worden:

1994	1.075.000,00
1995	1.080.000,00

Für 1997 sei bisher nur der Bezug für Jänner fixiert, er betrage ATS 70.000,00. Für die Monate 2-12/1997 stehe auf Grund des schlechten Betriebsergebnisses 1997/98 nur ein monatlicher Bezug von ATS 50.000,00 zu. Damit ergebe sich für das Kalenderjahr eine Vergütung von ATS 620.000,00. In den zum Thema Dienstverhältnis von wesentlich beteiligten Gesellschaftern ergangenen Erkenntnissen betone der oberste Gerichtshof immer wieder, dass außer der Weisungsgebundenheit "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" gegeben sein müssen, um eine Abgabepflicht der Geschäftsführervergütungen von wesentlich beteiligten Gesellschaftern zu begründen. Nach Meinung des Bw. seien diese Voraussetzungen in gegenständlichem Fall nicht gegeben. Die wichtigsten Gründe, die gegen ein Dienstverhältnis sprechen würden, seien:

kein Dienst- oder Werkvertrag

keine Urlaubsregelung

keine Urlaubs- oder Krankenvertretung: Er sei auch in Zeiten der Abwesenheit immer erreichbar.

kein Anspruch auf Sonderzahlungen

kein Abfertigungsanspruch

keine fixe Arbeitszeit

keine feste Einbindung in die Betriebsorganisation

Aus dieser Aufzählung sei ersichtlich, dass der Bw. keine Einkünfte im Sinne des § 22 Z. 2 EStG 1988 beziehe, da kein Dienstverhältnis mit der X-GmbH vorliege.

Das Finanzamt erließ hinsichtlich Einkommensteuer 1994 und 1995 folgende Berufungsvorentscheidung:

Im Zuge einer vom Finanzamt für Körperschaften bei der Firma X-GmbH für den Zeitraum 1994 bis 1997 durchgeführten Lohnsteuerprüfung (Kontrollmitteilung v. 18.5.1999) habe sich herausgestellt, dass der Bw. im Prüfungszeitraum je 1,080.000, -- p.a. an Geschäftsführervergütungen (abweichend von den Erklärungen 1994 bis 1996) erhalten habe. Weiters seien ein Sachbezug gem. § 15 EStG für die Privatnutzung des firmeneigenen Kfz (nicht in Erklärungen enthalten), sowie der Höhe nach von den Erklärungen abweichende Zahlungen der GmbH an die SV der Gewerblichen Wirtschaft festgestellt worden.

Mit Ergänzungsvorhalt v. 21.6.1999 (Zustellung lt. Rsb Rückschein: 24.6.1999) sei der Bw. um Stellungnahme zu o.a. Sachverhalt bis 21.7.1999 zu den o.a. Feststellungen der Lohnsteuerprüfung ersucht worden. Am 30.8.1999 seien die Bescheide betreffend Einkommensteuer 1994 bis 1996 (1996 ist nicht berufungsanhängig) erlassen worden, nachdem der angeführte Vorhalt bis dahin nicht beantwortet worden sei.

In der gegen die Sachbescheide gerichteten Berufung wende der Bw. Folgendes ein:

- Rechnerische Unrichtigkeiten in den Bescheiden 1994 und 1995.
- Die private Mitveranlassung von Fahrten mit dem firmeneigenen PKW sei von der betrieblichen Mitveranlassung von Fahrten mit dem Privat PKW mehr als aufgewogen worden, weshalb kein Grund für den Sachbezugsansatz vorliege.

zu Kfz Sachbezug:

Der Vorteil der Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges sei in § 4 der zu § 15 EStG 88 ergangenen Verordnung des Bundesministers f. Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge für 1992 und ab 1993, BGBl. 1992/642, geregelt.

Demnach sei dieser Vorteil mit 1,5 Prozent der Anschaffungskosten des Fahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe) maximal mit 7.000,-- im Monat

(= 84.000,--/Jahr) anzusetzen (Abs. 1).

Werde das firmeneigene Fahrzeug nachweislich im Jahresdurchschnitt für Privatfahrten (einschließlich Wohnung - Arbeitsstätte) maximal 500 km monatlich benützt, sei nur der halbe

Betrag (maximal 3.500,-- pro Monat, d.s. 42.000,--) anzusetzen, wobei unterschiedliche Kilometerleistungen für Privatfahrten in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen unbeachtlich seien (Abs. 2). Die Inanspruchnahme des halben Prozentsatzes könne daher nur dann zur Anwendung gelangen, wenn die durchschnittliche private Monatskilometerleistung von maximal 500 km durch eine exakte Fahrtenbuchführung, aus der die Firmen - Kilometer getrennt von den privaten ersichtlich seien, nachgewiesen werde.

Anlässlich der Lohnsteuerprüfung für die Jahre 1994 bis 1997 bei der Firma X-GmbH, bei der der Bw. im Prüfungszeitraum wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer iSd. § 22 Z 2 EStG gewesen sei, sei die bisher nicht erfasste Überlassung eines firmeneigenen PKW festgestellt worden. Da lt. Auskunft des Lohnsteuerprüfers das abverlangte Fahrtenbuch nicht vorgelegt worden sei, sei auf Grund der gegebenen Privatnutzung dieses Kfz der Sachbezug gem. § 41 FLAG idF BGBl. Nr. 818/1993 iSd. des § 4 Abs. 1 der o.a. Verordnung der DB - Basis anzurechnen gewesen (Anschaffungskosten des Fahrzeuges lt. Auskunft des Lohnsteuerprüfers ca. ATS 363.000,--, Sachbezug ATS 5.450,--/Monat). Auf Grund der Kontrollmitteilung v. 18.6.1999 an das Finanzamt sei der Bw. mit Vorhalt v. 21.6.1999 (Zustellung 24.6.1999), der bis zur Bescheiderlassung unbeantwortet geblieben wäre, um Aufklärung und Stellungnahme zu diesem Sachverhalt ersucht worden. Im Berufungsschreiben v. 13.10.1999 habe der Bw. lediglich angeführt, dass in den Jahren 1994 bis 1996 auch ein Privat-PKW vorhanden gewesen sei, und dass die private Mitveranlassung von Fahrten mit dem firmeneigenen PKW von der betrieblichen Mitveranlassung von Fahrten mit dem Privat PKW mehr als aufgewogen worden sei, womit keine Begründung für den Ansatz eines Sachbezuges gegeben sei. Selbst im Fall einer nur geringfügigen (und durch die Führung eines Fahrtenbuches nachzuweisenden) Privatnutzung des firmeneigenen PKW (bis durchschnittlich 500 Km monatlich) sei der Ansatz eines Sachbezugswertes lt. Abs. 2 der o.a. Verordnung, und zwar ungeachtet vom Vorhandensein eines eigenen Privat PKW, der auch für betriebliche Fahrten herangezogen werde, gesetzlich vorgesehen. Der betrieblich bedingte und ebenfalls (durch ein Fahrtenbuch) nachzuweisende Aufwand der auf den Privat PKW entfalle, könne - falls nicht wie im Fall des Bw. von der Basispauschalierung gem. § 17 Abs. 1 EStG Gebrauch gemacht werde - dagegen als Betriebsausgabe (Km - Geld oder anteilige nachgewiesene Kosten, wenn der PKW wie in gegenständlichem Fall nicht zum Betriebsvermögen gehöre, bzw. anteilige AfA und anteilige nachgewiesene Kosten, wenn der PKW Betriebsvermögen darstellte) geltend gemacht werden.

Da im vorliegenden Fall somit lt. Angaben des Bw. Verhältnisse vorliegen würden (private und betriebliche Nutzung sowohl des firmeneigenen als auch des privaten PKW), die nur vom Bw.

selbst (bzw. von der GmbH im Lohnsteuerprüfungsverfahren) geklärt werden können (und auf Grund der Privatnutzung des firmeneigenen PKW jedenfalls ein Sachbezug gem. der o.a. Verordnung anzusetzen sei), der Bw. aber dieser erhöhten Mitwirkungsverpflichtung durch Vorlage von geeigneten Beweismitteln (z.B. Vorlage eines ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuches für den firmeneigenen PKW) nicht nachgekommen sei, erübrige es sich auch nach Ansicht des Finanzamtes, die Vorlage dieses entweder nicht mehr auffindbaren oder überhaupt nie geführten Fahrtenbuches als entscheidendes Beweismittel für den Ansatz des halben Sachbezugswertes nochmals abzuverlangen. Die amtswegige Ermittlungspflicht gem. § 115 BAO finde nämlich dort ihre Grenzen, wo ein Sachverhalt nur im Zusammenwirken mit dem Abgabepflichtigen geklärt werden könne, dieser aber zur Mitwirkung nicht bereit sei oder eine solche unterlasse.

ad Höhe und Zufluss der Geschäftsführerbezüge: Auch für das Jahr 1994 werde der Geschäftsführerbezug lt. Kontrollmitteilung v. 18.6.1999 iHv. ATS 1,080.000,-- angesetzt (für das Jahr 1995 ergeben sich diesbezüglich lt. Beilage zur Berufung keine Differenzen, im Jahr 1994 würde sich eine geringfügige Differenz iHv. ATS 5.000,-- ergeben).

Aus den dargelegten Gründen würden sowohl der Kfz-Sachbezug als auch die Geschäftsführerbezüge (sowie die nicht beeinspruchten SV-Zahlungen) gemäß der Kontrollmitteilung v. 18.6.1999 im Zuge der Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO in den angefochtenen Einkommensteuer-Sachbescheiden wie folgt berücksichtigt:

KM v. 18.6.1999	1994	1995
GF-Bezüge	1,080.000,00	1,080.000,00
SV-Beiträge	25.554,67	116.888,00
Sachbezug Kfz	65.400,00	65.400,00
Summe Einnahmen	1,170.954,67	1,262.288,00
12% BA-Pauschale	-140.514,56	-151.474,56
sonst. selbst. Eink:	1,030.440,00	1,110.813,00

Der Bw. stellte hinsichtlich der Berufungen 1994 und 1995 den Antrag auf Vorlage an die Abgabenbehörde II. Instanz: Er wies darauf hin, dass beim Finanzamt für Körperschaften betreffend die X-GmbH . ein Rechtsmittelverfahren zur Klärung der Vorfragen zum gegen-

ständlichen Verfahren laufe. Dort werde sowohl die Dienstnehmereigenschaft des Steuerpflichtigen als auch die tatsächliche Höhe der Geschäftsführerbezüge untersucht und geklärt. Der Bw. ersuchte, die Berufungsentscheidung hinsichtlich Einkommensteuer 1994-1995 bis zur Beendigung dieses Verfahrens auszusetzen bzw. beide Verfahren gemeinsam zu behandeln.

Zu dem vom Bw. angeführten Rechtsmittelverfahren hinsichtlich X-GmbH wird folgendes ausgeführt: Hinsichtlich des Haftungs- und Abgabenbescheids über die LSt-Prüfung für die Jahre 1994 bis 1997 erließ das zuständige Finanzamt eine teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung: Die Behauptung, dass der Geschäftsführer (der Bw.) lediglich die in der Berufungsschrift genannten Beträge erhalten habe, entspreche deswegen den Tatsachen, da der Lohnsteuerprüfer die Daten aus dem Lohnkonto des vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres der X-GmbH verwendete, es aber bei der DB und DZ-Festsetzung ein Wirtschaftsjahr nicht gebe. In diesem Sinn sei der Berufung ein teilweiser Erfolg beschieden. In der Begründung wurde auf das VwGH-Erkenntnis vom 27. Juli 1999, 9/14/0136, (ÖStZB 2000/7) hingewiesen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung erkenne, ergebe sich aus der Entstehungsgeschichte des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 und aus dem Zusammenhang mit der Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. b EStG 1988, dass der Formulierung "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" in § 22 Z. 2 das Verständnis beizulegen sei, dass es auf die Weisungsgebundenheit nicht ankomme, wenn diese wegen der Beteiligung an der Gesellschaft nicht gegeben sei, im Übrigen aber nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzung eines Dienstverhältnisses vorliegen müsse. Es sei die auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlende Weisungsgebundenheit hinzuzudenken und dann zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund stehen würden. Dabei komme dem Vorliegen bzw. dem Fehlen des Unternehmerwagnisses wesentlichen Bedeutung zu (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 18.09.1996, 96/15/0121 und vom 24.02.1999, 98/13/0014).

Aufgrund genannter BVE ergaben sich folgende Berechnungen:

1994

Geschäftsführervergütungen	1.075.000,00
SV-Beiträge	25.555,00
Kfz-Sachbezug	65.400,00

DB/DZ Basis	1.165.955
-------------	-----------

1995

Geschäftsführervergütungen	unverändert
----------------------------	-------------

SV-Beiträge	wie Bericht vom
-------------	-----------------

Kfz-Sachbezug	18.05.1999
---------------	------------

DB/DZ Basis	1.262.288,00
-------------	--------------

1997

Geschäftsführervergütungen	620.000,00
----------------------------	------------

SV-Beiträge	137.214,00
-------------	------------

Kfz-Sachbezug	65.400,00
---------------	-----------

DB/DZ Basis	822.614,00
-------------	------------

Der Bw. verzichtete auf die ursprünglich hinsichtlich 1994 und 1995 beantragte mündliche Verhandlung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wie vom Bw. angeregt worden ist, wurde der Ausgang des diesbezüglichen Berufungsverfahrens bei der X-GmbH abgewartet und die Höhe der Geschäftsführerbezüge, die aufgrund der Berufungsvorentscheidung für die X-GmbH vom 6. 3. 2000 festgestellt worden sind, diesem Verfahren zugrundegelegt.

ad Geschäftsführervergütungen:

Bei den Geschäftsführer-Bezügen von der X-GmbH handelt es sich um Einkünfte aus selbstständiger Arbeit gem. § 22 Z 2 EStG 1988. Demnach sind Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt werden, Einkünfte aus genannter Tätigkeit. Eine wesentliche Beteiligung liegt dann vor, wenn ein Anteil am Grund- oder Stammkapital mehr als 25 % beträgt. Der Bw. hat in den Berufungsjahren einen Kapi-

talanteil von 99 %, weshalb die Voraussetzungen für die wesentliche Beteiligung iSd § 22 Z 2 EStG 1988 erfüllt sind.

Geschäftsführerbezüge 1994 und 1995:

Der Berufung hinsichtlich 1994 ist insoweit stattzugeben, als im Kalenderjahr von tatsächlich zugeflossenen Geschäftsführerbezügen in Höhe von ATS 1.075.000,00 auszugehen ist.

	1994
	ATS
GF- Bezüge	1,075.000,00
SV-Beiträge	25.554,67
Sachbezug KFZ	65.400,00
	1,165.954,67
12 % BA - Pauschale	-139.914,56
	1,026.040,11

Bezieht der Steuerpflichtige Sachbezüge, so liegt insoweit ein Umsatz vor (tauschähnlicher Umsatz), der die Bemessungsgrundlage für das Betriebsausgabenpauschale erhöht (Doralt, 4. Auflage, Einkommensteuergesetz Kommentar, § 17 Tz 18/1).

Im Jahr 1995 ist von zugeflossenen Geschäftsführerbezügen in Höhe von ATS 1.080.000,00 auszugehen. Aufgrund einer rechnerischen Korrektur zu Gunsten des Bw. ist der Berufung diesbezüglich stattzugeben.

Dem Begehren des Bw., hinsichtlich der Vorfragen die Beendigung des Rechtsmittelverfahrens bei der X-GmbH abzuwarten, ist somit Rechnung getragen worden.

KFZ-Sachbezug 1994, 1995 und 1997:

Gem. § 22 Z 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer geleistet werden. Unstrittig ist, dass der Bw. in den Berufungsjahren 99% des Gesellschaftskapitals der X-GmbH innehatte.

Vergleichsweise liegen bei den Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile iR genannter Einkunftsarten zufließen (§ 15 Abs. 1 EStG 1988).

Zu den geldwerten Vorteilen zählt § 15 Abs. 2 EStG 1988 ausdrücklich die Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge (Doralt, 4. Aufl., Kommentar zum Einkommensteuergesetz 1988, § 15 Tz 9).

Geldwerte Vorteile sind mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen (§ 15 Abs. 2 EStG 1988; zitiert in Doralt, a.a.O., § 15 Tz 36).

Hinsichtlich der Privatnutzung eines PKW wird als Sachbezug 1,5 % der Anschaffungskosten (Neuwert, inkl. Sonderausstattungen, Normverbrauchsabgabe und USt), höchstens jedoch ATS 7.000,00 angesetzt. Bei Privatfahrten von durchschnittlich höchstens 500 km im Monat kann laut Verwaltungspraxis die Hälfte angesetzt werden. Der Sachbezugswert ist vom Alter des Fahrzeugs unabhängig. Bei Gebrauchtwagen ist der Sachbezugswert vom Neuwert (= Listenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung ohne Sonderausstattung und Rabatte) zu errechnen. Angemerkt wird, dass zu den Privatfahrten auch die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zählen (Doralt, a.a.O., § 15 Tz 53).

Der Bw. hat ausreichend Gelegenheit gehabt, durch Vorlage von geeigneten Unterlagen wie etwa von einem Fahrtenbuch nachzuweisen, wie viel km er tatsächlich privat gefahren ist.

Angemerkt wird, dass der Bw. im Zuge des Vorlageantrags anregte, die Klärung der Vorfragen zum gegenständlichen Einkommensterverfahren hinsichtlich Höhe der Geschäftsführerbezüge sowie Dienstnehmereigenschaft im Verfahren betreffend die X-GmbH abzuwarten. Diesem Begehren wurde Rechnung getragen.

Der Bw. war in den Berufungsjahren Gesellschafter (neben einem zweiten Beteiligten) und alleiniger Geschäftsführer der X-GmbH, er war in den relevanten Berufungsjahren wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer iSd § 22 Z 2 EStG 1988. Laut Firmenbuchauszug FN war der Bw. Gesellschafter mit einer Stammeinlage von ATS 495.000,00 (von einem Stammkapital von insgesamt ATS 500.000; ATS 5.000,00 hielt der zweite Gesellschafter). Seit 2002 ist der Bw. Alleingesellschafter und weiterhin Geschäftsführer der X-GmbH.

ad Sachbezug 1994 und 1995:

Wie bereits vom Finanzamt ausgeführt wurde, kann aus dem Vorbringen des Bw. im Berufungsverfahren 1994 und 1995, die Fahrten mit dem Privat-PKW für den Betrieb würden die privat veranlassten Fahrten mit dem firmeneigenen PKW mehr als aufwiegen, weshalb

nach Ansicht des Bw. kein Grund für den Ansatz eines Sachbezugs gegeben sei, für das Berufungsbegehren nichts gewonnen werden. Selbst im Fall einer nur geringfügigen und durch die Führung eines Fahrtenbuches nachzuweisenden Privatnutzung des firmeneigenen PKW (bis durchschnittlich 500 km monatlich) ist der halbe Sachbezug – ungeachtet vom Vorhandensein eines eigenen Privat-PKW, der möglicherweise auch für betriebliche Fahrten herangezogen wird - hinzuzurechnen.

Trotz Berufungsvorentscheidung, die Vorhaltscharakter hat, wurden keine geeigneten Beweismittel (z.B. Vorlage eines ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuches für den firmeneigenen PKW) zum Nachweis des Ausmaßes der betrieblich bzw. privat veranlassten Fahrten vorgelegt.

Aus der Berufungsausführung das Jahr 1997 betreffend, der Bw. habe für den gesamten betroffenen Zeitraum bis laufend Fahrtenbücher geführt, der Prüfer habe aber deren Vorlage nicht verlangt, kann ebenfalls nichts gewonnen werden, da der Bw. ausreichend Gelegenheit hatte, das Ausmaß der beruflich bzw. privat gefahrenen Kilometer durch die Vorlage eines lückenlos geführten Fahrtenbuchs nachzuweisen. So wurde der Bw. ausdrücklich mit Ergänzungsvorhalt vom 21. 6. 1999 (nachweislich laut Rsb-Rückschein am 24. 6. 1999 übernommen) aufgefordert, zu den Feststellungen der Betriebsprüfung (Lohnsteuerprüfung hinsichtlich der X-GmbH die Jahre 1994 bis 1997 betreffend) Stellung zu nehmen. Der Bw. hätte aufgrund dieses Vorhalts die Möglichkeit gehabt, das Ausmaß der privaten Verwendung des Firmen-PKW durch geeignete Mittel nachzuweisen. Darüber hinaus ist anzumerken, dass der Bw. wie bereits oben detailliert ausgeführt bei der X-GmbH wesentlich beteiligter Gesellschafter Geschäftsführer iSd § 22 Z 2 EStG 1988 war. Als alleiniger Geschäftsführer der X-GmbH und Mehrheitsgesellschafter (er hatte 99 % des Gesellschaftskapitals) hatte er auch im diesbezüglichen Lohnsteuerverfahren 1994 bis 1997 Gelegenheit, zu dem Berufungspunkt hinsichtlich des Sachbezugs Stellung zu nehmen. Auch in diesem Verfahren erging eine Berufungsvorentscheidung mit Vorhaltscharakter. Der Bw. hat dazu keine Einwände vorgebracht.

Hinsichtlich aller Berufungsjahre wird Folgendes ausgeführt:

Unstrittig ist, dass der Firmen-PKW auch privat vom Bw. genutzt wurde. Strittig ist lediglich das Ausmaß der Nutzung. Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhalts findet dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben

zum Sachverhalt machen kann (VwGH-Erk. 25.10.1995, 94/15/0131, 94/15/0181, zit. in Ritz, 2. Auflage, § 115 Rz 9).

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist eine Berufungsvorentscheidung, in der die Behörde das Ergebnis der behördlichen Ermittlungen, Erhebungen und Sachverhaltsfeststellungen darlegt und sich mit den anstehenden Sachverhaltsfragen auseinandersetzt, geeignet, wie ein Vorhalt zu wirken und als solcher zu gelten (VwGH 21.4.1983, 82/16/0177; 13.3.1986, 84/16/0235). Es ist Sache der Partei, sich im Vorlageantrag mit den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung bzw. dem Ergebnis der behördlichen Ermittlungen auseinander zu setzen und die daraus gewonnenen Feststellungen zu widerlegen (VwGH 28.6.1989, 89/16/0048). Der Bw. hat weder im Einkommensteuerverfahren noch im Lohnsteuerprüfungsverfahren hinsichtlich der X-GmbH für die Jahre 1994 bis 1997 trotz diesbezüglicher Vorhalte (etwa Berufungsvorentscheidungen; Ergänzungsvorhalt im Einkommensteuerverfahren hinsichtlich 1994 bis 1997 vom 21. 6. 1999, der nachweislich am 24.6.1999 zugestellt und übernommen wurde) keinen Nachweis über das tatsächliche Ausmaß der Privatnutzung des Firmen-PKW erbracht. In genanntem Ergänzungsvorhalt wurde der Bw. ausdrücklich darauf aufmerksam gemacht, dass er in den Jahren 1994 bis 1997 Sachbezüge für die private Nutzung des firmeneigenen Kraftfahrzeugs in Höhe von jährlich ATS 65.400,00 erhalten hat, die in den Jahreserklärungen nicht aufschienen (es wurde darauf hingewiesen, dass die Einkommensteuererklärung für 1997 noch nicht abgegeben worden ist). Der Bw. wurde aufgefordert, dazu Stellung zu nehmen. Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

Der Vollständigkeit halber wird noch angemerkt, dass aus dem diesbezüglichen Vorbringen des Bw., er habe das Ersuchen um Stellungnahme erst am 3.9.1999 gemeinsam mit den Bescheiden erhalten, nichts gewonnen werden kann, zumal der Vorhalt nachweislich am 24. 6. 1999 übernommen worden ist.

Hinsichtlich des Sachbezugs PKW ist die Berufung aus genannten Gründen in allen streitgegenständlichen Jahren abzuweisen.

Der Einkommensteuerbescheid 1997 ergeht endgültig, da kein Vorläufigkeitsgrund gem. § 200 BAO vorliegt.

Es ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 29. September 2003