



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., AdresseBw., vertreten durch STb., vom 15. April 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr, vertreten durch Amtspartei, vom 29. Jänner 2008 und vom 4. Februar 2008 betreffend Körperschaftsteuer 2001 bis 2006 und Haftung Kapitalertragsteuer für die Jahre 2001, 2005 und 2006 entschieden:

Die Berufung im Hinblick auf die **Körperschaftsteuerbescheide** wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend **Haftung Kapitalertragsteuer** werden gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf:

Die Bw. wurde am 16. Dezember 1997 gegründet, einziger Gesellschafter und Geschäftsführer ist GeschäftsführerBw..

Nach den Angaben in den eingereichten Jahresabschlüssen ist Gegenstand des Unternehmens das Gewerbe des Immobilientreuhänders, insbesondere die Tätigkeit als Immobilienmakler, Immobilienverwalter und Bauträger, sowie das Gewerbe des Baumeisters.

Für die Jahre 2001 bis 2005 wurde eine **Betriebsprüfung** durchgeführt.

Aus dem **Betriebsprüfungsbericht vom 28. Jänner 2008** geht Folgendes hervor:

Tz 1 Anschaffung PKW Range Rover 2001

Es werde angenommen, dass der Empfänger der verdeckten Gewinnausschüttung auch die Kapitalertragsteuer trage.

Steuerliche Auswirkungen

Tabelle

	2001	2002	2003	2004	2005
KÖSt	176.683,08 S	10.215,21 €	5.404,11 €	10.447,24 €	2.558,51 €
KEST	122.920,76 S	646,14 €	1.335,71 €	2.611,81 €	639,63 €

Als Beilage findet sich folgende Darstellung zu den Prüfungsfeststellungen:

Tabelle

	2001	2002	2003	2004	2005
Verdeckte Gewinnausschüttung					
Anschaffungskosten 420.000,00 S	30.552,59				
Anmeldung, Benzin, Vignette, Reparaturen, Versicherung (71.683,12 S)	5.209,42				
Benzin, Vignette, Reparaturen, Versicherung		2.584,56			
Zinsen Bank			5.342,82	10.447,24	2.558,51
Summe verdeckte Gewinnausschüttung	35.732,01	2.584,56	5.342,82	10.447,24	2.558,51
Davon 25% KEST	8.933,00	646,14	1.335,71	2.611,81	639,63
Außerbilanzielle Hinzurechnungen/Kürzungen					

Laufende Aufwendungen laut Jahresabschluss (176.683,12 S)	12.840,06	10.215,21	15.261,29		
Zinsen Bank			5.342,82	10.447,24	2.558,51
Sonstige betriebliche Erträge (aus Verkauf PKW)			- 15.200,00		
Summe außerbilanzieller Hinzurechnungen und Kürzungen	12.840,06	10.215,21	5.404,11	10.447,24	2.558,51

Im Jahr 2003 sei der PKW Range Rover an die Bank zurückgegeben und veräußert worden.

Der Erlös aus dieser Veräußerung betrage 15.200,00 € und der Buchwertabgang 11.445,96 €.

Hinweis: Aus verwaltungsökonomischen Gründen werde die Kapitalertragsteuer der Jahre 2002 bis 2005 in Höhe von 5.233,28 € im Bescheid für das Jahr 2005 zusammengefasst.

Aus dem **Besprechungsprogramm vom 8. Jänner 2008** geht Folgendes hervor:

Tz 1 Anschaffung PKW Range Rover Baujahr 1997 im Jahr 2001

Im Jahr 2001 sei der PKW Range Rover um 420.000,00 S (30.522,59 €) angeschafft worden. Die gesamte Finanzierung sei durch einen Ankaufskredit bei der Bank erfolgt. Im Jahr 2003 sei der Verkauf des PKW (Verwertung durch die Bank) erfolgt. Die in diesem Zusammenhang noch offenen Verbindlichkeiten seien in der Bilanz zum 31. Dezember 2005 mit 38.637,19 € ausgewiesen.

Für die beabsichtigte Prüfung der Eigenschaft des PKW als notwendiges Betriebsvermögen hätten laut Gesellschafter-Geschäftsführer Fahrtaufzeichnungen (Kilometerbuch) vorgelegt werden sollen. Dies sei bis dato nicht erfolgt.

Nachdem bisher auch anderweitige Nachweise für eine betriebliche Nutzung des PKWs nicht vorgelegen wären und eine solche auch aus der Aktenlage des Unternehmens nicht ableitbar sei, könne seitens des Prüfers die Betriebsvermögens-eigenschaft des PKWs nicht anerkannt werden. Die Anschaffungskosten im Jahr 2001 sowie sämtliche Finanzierungskosten der Folgejahre würden daher eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer GeschäftsführerBw. darstellen. Die geltend gemachten Betriebsausgaben seien zu stornieren.

Im **Arbeitsbogen zur Betriebsprüfung** finden sich unter Anderem folgende Unterlagen:

Aktenvermerk über ein Gespräch mit GeschäftsführerBw. am **29. August 2007**:

„Welche Tätigkeit wird von der Bw. ab Betriebsbeginn Mai 1998 ausgeübt?

Gedacht als Baufirma zur KEG (KEG für Handel und Entwicklung der Projekte), Bw. für die Ausführung (Bauträger) dieser Projekte. Dies kam allerdings in dieser Form nicht zustande, weil die Finanzierung nicht aufgebracht werden konnte. Die Banken haben die Förderzusagen seitens der EU nicht als Eigenmittel anerkannt.

In den vergangenen Jahren wurden daher von der X.KEG konkrete Projekte entwickelt und bei den zuständigen Behörden in Griechenland eingereicht. In Griechenland sind daher schon Projektrechte (Windpark, Biogasanlage) erworben worden. Dies aber von der Tochterfirma (X.Griechenland) der X.KEG. Diese griechische Firma wurde von der Y. Holding (eigentlich Tochterfirma Z. GmbH) im Jahr 2005 aufgekauft. Dieser Kaufvertrag wird noch vorgelegt.

Bei der Firma Z. GmbH ist GeschäftsführerBw. ab 2007 Gesellschafter und Geschäftsführer mit einem Anteil von 12 Prozent, dies auf Grundlage eines Optionsvertrages, welcher noch vorgelegt wird.

Die Biogasanlage in F. wurde bereits fertig entwickelt und es liegt eine Baugenehmigung vor. Diese Baugenehmigung besitzt eine Tochterfirma der X.Griechenland. Für die Windparkanlage werden diese Schritte erst folgen.

Für diese Projekte wird zwischen 45 und 55% (nicht rückzahlbarer) Förderzuschuss von der EU gewährt.

Die Z. GmbH bringt für das Projekt Biogasanlage circa 5 Mio. Euro als Eigenmittel auf. Die Weiterentwicklungskosten der beiden Projekte belaufen sich seit Kauf der griechischen Firma auf circa 1,2 Mio. Euro bei der Z. GmbH.

Ab dem Zeitraum 2005 bezieht GeschäftsführerBw. aus der X.KEG durch Entnahmen seine Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Umsätze bei der KEG ab dem Jahr 2005 resultieren aus der Geschäftsbeziehung zur Firma Z. GmbH.

Mit diesen Entnahmen ab dem Jahr 2005 wurden laut GeschäftsführerBw. auch bereits Rückzahlungen der Privatschulden aus den Vorjahren getätigt. Eine Aufstellung bzw. Schriftsätze über solche Privatdarlehen und deren Rückzahlungen werden noch vorgelegt. Es ist geplant, die Firmen Bw. und X.KEG in Zukunft zusammenzulegen."

Vorliegend ist auch ein **Schreiben der Berufungswerberin vom 8. Jänner 2008:**

Da nun laut Besprechungsprogramm die Anschaffungskosten für den Firmenwagen Range Rover als verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer dargestellt werde, würde man sich entschieden gegen diese Aussage verwehren und würde noch mehr Zeit erbitten, um das Kilometerbuch für den Range Rover doch noch in den Akten ausfindig machen zu können.

Es sei definitiv ein Kilometerbuch geführt worden und es sei dieses im Rahmen des Umzuges irgendwo im Aktenberg untergegangen und man werde nochmals verstärkt suchen. Der PKW sei definitiv betrieblich genutzt worden.

Am 29. Jänner 2008 wurde unter dem Titel „**Haftungs- und Abgabenbescheid**“ über den Prüfungszeitraum **2001** die Kapitalertragsteuer in der Höhe von 8.933,00 € festgesetzt. Als Begründung wurde auf den obigen Betriebsprüfungsbericht verwiesen.

Am 29. Jänner 2008 wurde unter dem Titel „**Haftungs- und Abgabenbescheid**“ über den Prüfungszeitraum **2005** die Kapitalertragsteuer in der Höhe von 5.233,28 € festgesetzt. Als Begründung wurde auf den obigen Betriebsprüfungsbericht verwiesen.

Am 4. Februar 2008 wurde unter dem Titel „**Haftungs- und Abgabenbescheid**“ über den Prüfungszeitraum **2006** die Kapitalertragsteuer in der Höhe von 1.008,06 € festgesetzt. Als Begründung für den Haftungs- und Abgabenbescheid werde auf den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2006 verwiesen.

Mit **Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2001** vom 4. Februar 2008 wurde die Körperschaftsteuer im Hinblick auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von minus 3.814,00 S mit 1.749,96 € festgesetzt.

Mit **Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2002** vom 4. Februar 2008 wurde die Körperschaftsteuer im Hinblick auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von minus 3.559,39 € mit 1.750,00 € festgesetzt.

Mit **Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2003** vom 4. Februar 2008 wurde die Körperschaftsteuer im Hinblick auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von minus 8.305,15 € mit 1.750,00 € festgesetzt.

Mit **Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2004** vom 4. Februar 2008 wurde die Körperschaftsteuer im Hinblick auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von minus 4.407,43 € mit 1.750,00 € festgesetzt.

Mit **Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2005** vom 4. Februar 2008 wurde die Körperschaftsteuer im Hinblick auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von minus 1.920,09 € mit 1.750,00 € festgesetzt.

Mit **Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2006** vom 4. Februar 2008 wurde die Körperschaftsteuer im Hinblick auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 1.708,08 € mit 1.750,00 € (Mindestkörperschaftsteuer) festgesetzt. Begründet wurde unter Anderem wie folgt:

Bei der Veranlagung der Körperschaftsteuer 2006 würden die Prüfungsfeststellungen laut Betriebsprüfungsbericht vom 28. Jänner 2008, Tz 1, fortgesetzt werden. Die Zinsen zu Bank in Höhe von 2.960,09 € und die Verzugszinsen dazu in Höhe von 1.072,14 € würden daher mit dem Gesamtbetrag von 4.032,23 € in der Mehr-Weniger-Rechnung zugerechnet werden.

Weiters würden diese „Folgekosten“ eine verdeckte Gewinnausschüttung im Jahr 2006 an den Gesellschafter GeschäftsführerBw. darstellen. Die dabei anfallende Kapitalertragsteuer in Höhe von 1.008,06 € (4.032,23 € x 25% KEst) werde mittels Haftungsbescheid gesondert vorgeschrieben.

Am **15. April 2008** wurde gegen obige Bescheide **Berufung** eingereicht und wie folgt begründet:

Die Berufung richte sich gegen die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung in Höhe eines in 2001 angeschafften PKW.

Es werde beantragt, die Bescheide ersatzlos aufzuheben.

Im Zuge der Betriebsprüfung seien seitens des Prüfers die vom Geschäftsführer geschriebenen Fahrtenbücher eingefordert worden. Letztlich hätten sie im Laufe des Prüfungsverfahrens nicht vorgelegt werden können. Nach den anschließenden Recherchen seitens des Geschäftsführers würde sich ergeben haben, dass anlässlich der Rückgabe des Fahrzeugs die Fahrtenbücher im Fahrzeug verblieben seien und vom Erwerber nicht zurückgegeben worden wären.

Ein Nachweis der betrieblichen Fahrten könne jedoch anhand der Terminkalender für die Jahre ab 2001 mit großer Genauigkeit erbracht werden. Der Geschäftsführer sei angewiesen worden, eine Aufstellung im obigen Sinne zu erarbeiten, die im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegt werde. Zum heutigen Zeitpunkt seien jedoch diese umfangreichen Arbeiten noch nicht abgeschlossen. In den nächsten zwei Wochen sei mit einer Fertigstellung zu rechnen.

Am **23. Oktober 2008** wurde folgender **Ergänzungsvorhalt** an die Berufungswerberin abgefertigt:

Während des Betriebsprüfungsverfahrens seien vom Gesellschafter und Geschäftsführer GeschäftsführerBw. Unterlagen angefordert worden, welche eine Prüfung der Eigenschaft des PKWs Range Rover als notwendiges Betriebsvermögen ermöglichen würden.

Fahrtenbücher – deren Vorlage angekündigt worden wäre – oder anderweitige Nachweise seien bis zu diesem Tag nicht vorgelegt worden. Der Berufung sei zu entnehmen, dass auch ohne Fahrtenbücher, nämlich anhand der Terminkalender, diesbezüglich Nachweise erbracht werden könnten. Auch hier sei es bei der Ankündigung von Nachweisen geblieben.

Zusammenfassend könne festgestellt werden, dass mangels Vorlage von Nachweisen betreffend Eigenschaft als Betriebsvermögen des PKWs Range Rover kein Grund für eine Änderung der bisherigen steuerlichen Behandlung laut Betriebprüfung vorliege.

Im **Schreiben der Berufungswerberin vom 11. November 2008** wurde wie folgt ausgeführt:

In der Berufung sei eine eingehende Begründung in Aussicht gestellt worden.

Dazu sie Folgendes auszuführen:

1.

Die Bw. sei vorwiegend gegründet worden, um das von GeschäftsführerBw. in der X.KEG erarbeitete technische Know How für den Bau von Windkraftwerksanlagen unter Anderem bauseitig durchzuführen. Nach jahrelangen Untersuchungen (vorwiegend in Griechenland) sei die Bw. auf der Suche nach der Finanzierung derartiger Anlagen, für die bereits seitens der griechischen Regierung EU-Förderungszusagen vorgelegen wären. GeschäftsführerBw.

(Geschäftsführer der Bw.) hätte in ganz Europa versucht, Interessenten für derartige Anlagen zu finden, wobei er schließlich bei der Z. GmbH, das notwendige Interesse gefunden hätte. In nächster Zeit seien Auftragseingänge zu erwarten.

In der Beilage seien die wesentlichen betrieblichen Fahrten des GeschäftsführerBw. nach seinen Aufzeichnungen angeführt. Die vom Betriebsprüfer aufgestellte Behauptung „...*es seien aus den Aufzeichnungen des Unternehmens keine Nachweise der Betriebsnotwendigkeit eines PKW erkennbar....*“ Sei unverständlich. Die von GeschäftsführerBw. vorgelegten Akten über die in Rede stehenden Verhandlungen und den damit notwendigen Fahrten hätten ein Gewicht von 26 kg gehabt. Warum der Prüfer diese Tatsachen nicht würdige, sei unverständlich. Ein Großteil dieser Fahrten betreffe die Anreise zu Flughäfen, da viele Verhandlungen im Ausland geführt hätten werden müssen.

Für private Zwecke wäre GeschäftsführerBw. bzw. seiner Ehegattin ein Mitsubishi Space-Star Van zur Verfügung gestanden. Darüber hinaus eine eigene GmbH zu gründen, mit dem „verdeckten Zweck“, einen PKW ausschließlich zur privaten Nutzung anzuschaffen, sei eine eher abenteuerliche Vermutung.

Wer das Anlagengeschäft, insbesondere was die Errichtung alternativer Energieerzeugungsanlagen betreffe, kenne, wisse, dass die Realisierung derartiger Projekte viele Jahre in Anspruch nehme und nicht ausschließlich von der Rentabilität abhängig sei. Vielmehr würden regionalpolitische und globale Aspekte eine wesentliche Rolle spielen (siehe Alltagspresse). Dass sich die Verhandlungen für einen Auftrag im Wesentlichen in Reisekosten dokumentieren würden, sei verständlich. Die Bauvergabe derartiger Großanlagen sei eben ausschließlich der politischen Willkür ausgesetzt.

Nach positiver Würdigung obigen Sachverhaltes würden sämtliche Bescheide ersatzlos aufzuheben sein.

2.

Auch nach der vom Prüfer angenommenen Sachverhaltslage würde sich eine völlig andere Erledigung ergeben.

Nach Meinung des Betriebsprüfers würde der in 2001 angeschaffte PKW Range Rover, finanziert durch einen Ankaufskredit bei der Bank, nicht für die Bw., sondern für die private

Nutzung des Gesellschaftergeschäftsführers GeschäftsführerBw. bestimmt gewesen sein. Zufolge dieser Feststellung hätte der Prüfer die Anschaffungskosten (AfA) des PKW, die Betriebskosten sowie die Finanzierungskosten (Zinsen) der Bank nicht als Betriebskosten anerkannt und das steuerliche Ergebnis für die in Rede stehenden Jahre um die entsprechenden Beträge korrigiert. Es werde diesbezüglich auf den Betriebsprüfungsbericht verwiesen.

Obiger Vorgangsweise folgend hätte der Prüfer die PKW-Anschaffungskosten, die Betriebskosten und die Finanzierungskosten als verdeckte Gewinnausschüttung der KESt unterworfen.

Auch der rechtskundige Sachbearbeiter der Finanzstrafbehörde erster Instanz komme ohne Beachtung einer Bindungswirkung an die Abgabenbescheide ausschließlich aufgrund des Aktenstudiums hinsichtlich der KESt zum gleichen Ergebnis.

Zusammenfassend ergebe sich folgender Sachverhalt:

1.

Der Betriebsprüfer sowie der finanzstrafrechtliche Sachbearbeiter hätte die Zurechnung des PKW an den Gesellschaftergeschäftsführer unterstellt.

2.

Beide hätten durch die oben geschilderte Behandlung der Kreditzinsen die Zurechnung des Anschaffungskredites an den Gesellschaftergeschäftsführer dokumentiert, da ja nur die Zinsenleistung einer GmbH für den privaten Kredit eines Gesellschafters als verdeckte Gewinnausschüttung denkbar sei, widrigenfalls eine Betriebsschuld vorliegen würde und die Zinsenleistung unerheblich sein würde. Finanzstrafrechtlich sei gerade dieser Umstand herangezogen worden, um die Gewerblichkeit der Hinterziehung zu untermauern.

Bedauerlicherweise hätten Prüfer und Sachbearbeiter bei deren Würdigung unabhängig voneinander unrichtige Schlüsse gezogen und zwar:

1.

Wenn der PKW sowie dessen Finanzierung dem Gesellschafter zuzurechnen seien, handle es sich um einen Kaufvertrag und nicht um eine verdeckte Gewinnausschüttung.

2.

Die Hinzurechnung der Kreditzinsen zum jeweiligen Jahresergebnis würde richtig sein, da sie dem Privatbereich des Gesellschafter-Geschäftsführers angehören würden. Die Behandlung der Zinsen als verdeckte Gewinnausschüttung sei jedoch unrichtig, da die Zinsen nie an die Bank abgeführt worden wären und somit kein Zufließen anzunehmen sei. Die Zinsenzahlung anlässlich der Verwertung des PKWs durch die Bank berühre ebenfalls nur die Privatsphäre des GeschäftsführerBw..

In Anbetracht der schwierigen Sachverhaltslage werde um eine mündliche Aussprache zur rascheren Abwicklung des Verfahrens ersucht.

Mit **Schreiben der Berufungswerberin vom 12. November 2008** wurde eine Zusammenstellung der vom Geschäftsführer gefahrenen Kilometer in den Jahren 2001 und 2002 übermittelt.

Diese beigelegten Reisekostenabrechnungen betreffen den Zeitraum April 2001 bis Juli 2002, Fahrten des Geschäftsführers GeschäftsführerBw. mit dem Range Rover.

Ersichtlich ist aus der Auflistung der Tag der Fahrt (keine Abfahrts- und Ankunftszeiten), ein Zielort, teilweise versehen mit Personen- oder Firmennamen, jedoch in weiten Teilen ohne Angabe eines Zweckes der Fahrt. Aus den Angaben zum Zweck der Fahrt lässt sich keine betriebliche Veranlassung im Hinblick auf die Tätigkeit der Berufungswerberin ableiten. Zudem wird lediglich die Kilometeranzahl je Fahrt angegeben. Private Fahrten und Gesamtkilometerstände sind den Listen nicht zu entnehmen.

Vorliegend ist weiters ein **Aktenvermerk des Betriebsprüfers vom 12. November 2008** zum Schreiben vom 10. November 2008:

Der Umfang der Unterlagen während der Betriebsprüfung und bis dato beschränke sich auf einen Ordner, welcher zu Prüfungsbeginn vorgelegt worden wäre. Genau aus diesen Unterlagen seien keine Nachweise für die Betriebsnotwendigkeit des PKW erkennbar.

Im oben angeführten Schreiben würden von GeschäftsführerBw. vorgelegte Akten über die in Rede stehenden Verhandlungen und den damit notwendigen Fahrten mit einem Gewicht von 26 kg erwähnt werden. Dem steuerlichen Vertreter sei es unverständlich, warum der Prüfer diese Tatsachen nicht würdige.

Die Antwort sei darin zu finden, dass der Prüfer besagte Unterlagen mit einem Gewicht von 26 kg bis heute nicht gesehen habe und solche auch nie zur Einsichtnahme angeboten worden wären.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 13. November 2008** wurde die obige Berufung als unbegründet abgewiesen und wie folgt begründet:

Im Betriebsprüfungsverfahren seien Nachweise für die Verwendung des sich im Betriebsvermögen befindlichen PKWs Range Rover abverlangt worden. Solche Nachweise seien nicht vorgelegt worden. In weiterer Folge seien im gegenständlichen Berufungsverfahren Unterlagen angekündigt worden, welche zumindest eine Glaubhaftmachung der betrieblichen Verwendung des Fahrzeuges möglich machen sollten. Auch diese Unterlagen seien nicht vorgelegt worden.

Mit Schreiben vom 23. Oktober 2008 sei dem Unternehmen die Stellungnahme des Betriebsprüfers zugestellt worden, in der dieser abermals auf das Fehlen der Unterlagen

hingewiesen hätte. In der daraufhin eingereichten Gegenäußerung würden Behauptungen über eine mögliche Verwendung des Fahrzeuges aufgestellt, wobei Unterlagen entgegen der Textierung des Schreibens abermals nicht vorgelegt worden wären.

Die gemachten Äußerungen hinsichtlich einer möglichen Verwendung des Fahrzeuges würden sich auch aus den im Betriebsprüfungsverfahren vorgelegten Unterlagen, welche aus einem einzigen Ordner mit Ausgabenbelegen bestanden hätten, nicht nachvollziehen. Selbst wenn nun vom Unternehmen entgegen den Aussagen des Betriebsprüfers behauptet werde, dieser Ordner würde ein Gewicht von 26 kg gehabt haben, könne daraus keinesfalls auf irgendeine betriebliche Verwendung des gegenständlichen Fahrzeuges geschlossen werden.

Dem Einwand, dass keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen würde, sondern vielmehr ein Kaufvertrag zu unterstellen sein würde, könne seitens des Finanzamtes nicht gefolgt werden, weil das Fahrzeug ja tatsächlich von dem geprüften Unternehmen angeschafft und dem Gesellschafter zu dessen privater Verwendung überlassen worden sei. Worin in dieser Überlassung ein Kaufvertrag zu erblicken sein würde, bleibe unverständlich, weil es an jeder Gegenleistung fehle.

Warum die an die Bank bezahlten und als Aufwand verbuchten Kreditzinsen nicht an die Bank abgeführt worden sein sollten, bleibe ebenfalls unverständlich, weil diese im geprüften Unternehmen als Aufwand gebucht worden wären. Selbst wenn sie nicht bezahlt aber geschuldet worden wären, wären sie ebenfalls als Verbindlichkeit auszuweisen gewesen und würden somit das Ergebnis der Gesellschaft beeinflusst haben.

Der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung sei verwirklicht, weil die Gesellschaft aus ihrem Vermögen einen Vorteil in Form der Nutzung eines KFZ einschließlich der Finanzierung an einen Gesellschafter gewährt hätte, den sie einer gesellschaftsfremden Person nicht gewährt haben würde, und der nicht ohne Weiteres als Ausschüttung von Gewinnanteilen erkennbar gewesen wäre.

Mit Schreiben vom **16. Dezember 2008** wurde der **Antrag auf Vorlage** der obigen Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Eine weitgehende Sachverhaltsdarstellung werde vom Geschäftsführer ausgearbeitet und diesem Schreiben nachgereicht.

Am **25. August 2009** wurde obige Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung **vorgelegt**.

Am **15. Dezember 2010** wurde folgender **Ergänzungsvorhalt** an die Amtspartei abgefertigt:

„Kürzung Betriebsausgaben“

Den Gewinn einer Körperschaft mindern im Sinne des Veranlassungsprinzips nur solche

Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind ([§ 4 Abs. 4 EStG 1988](#)) oder solche, die mit der Erzielung, Erhaltung und Sicherung der Einnahmen im Zusammenhang stehen ([§ 16 EStG 1988](#)).

Die geltend gemachten Aufwendungen für den PKW Range Rover setzen sich aus AfA, laufenden Kosten und Finanzierungskosten zusammen.

Auch nach mehrmaliger Aufforderung konnte von der Berufungsberaterin keine betriebliche Veranlassung dieser Kosten glaubhaft gemacht werden.

Die für den Zeitraum April 2001 bis Juli 2002 eingereichte Aufstellung an Fahrten lässt zum Teil zwar einen Zielort erkennen, in welchem Zusammenhang diese Fahrten jedoch mit der betrieblichen Tätigkeit der Berufungsberaterin stehen sollen, konnte nicht erläutert werden. Im Vorlageantrag vom 16. Dezember 2008 wurde das Ausarbeiten und Nachreichen einer weitgehenden Sachverhaltsdarstellung angekündigt. Eine solche wurde jedoch nicht eingereicht.

Eine betriebliche Veranlassung von PKW-Kosten ist folglich nicht anzunehmen.

Die Aufwendungen für den PKW Range Rover sind daher nicht als betrieblich veranlasst anzusehen, kürzen nicht den Gewinn der Körperschaft und waren im Sinne der Ausführungen im Betriebspflichtsbericht vom 28. Jänner 2008 außerbilanziell hinzuzurechnen.

Die Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2006 ist als unbegründet abzuweisen.

Verdeckte Ausschüttung

Gemäß [§ 8 Abs. 2 KStG 1988](#) ist es für die Ermittlung des Einkommens einer Körperschaft ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege einer verdeckten Ausschüttung verteilt wird. Nach ständiger Judikatur werden unter einer verdeckten Ausschüttung alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbare **Zuwendungen** (Vorteile) an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar **beteiligten Personen** verstanden, die zu einer **Gewinnminderung der Körperschaft** führen und die dritten, **der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden würden**

(Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, Die Körperschaftsteuer³, § 8, Rz 109).

Folgende objektiven Tatbestandsmerkmale sind gefordert:

- „- Außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung
- wird einem Anteilseigner oder einer einem Anteilseigner nahe stehenden Person ein Vorteil gewährt,
- der das Vermögen der Körperschaft mindert oder eine Vermögensvermehrung verhindert und
- durch die Anteilseigenschaft veranlasst ist.

Zusätzlich fordert die Rechtsprechung das Vorliegen eines subjektiven Tatbildes:

Der verdeckten Ausschüttung muss eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft zugrunde liegen. (Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 8 Rz 101)"

Verdeckte Ausschüttungen dienen der Abgrenzung zwischen betrieblichen und durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Vorgängen. Ob eine Zuwendung ihre Ursache in einer gesellschaftsrechtlichen Beziehung hat, wird anhand eines Fremdvergleiches ermittelt.

Nach ständiger Judikatur des VwGH (25.11.2009, 2008/15/0039) ist eine verdeckte Ausschüttung auch dann gegeben, wenn Dritte aufgrund eines Naheverhältnisses zu einem Anteilsinhaber eine auf dieser Anteilsinhaberschaft beruhenden Zuwendung erhalten. Auch beteiligungsmäßige Verflechtungen begründen ein solches Naheverhältnis.

Auch Nutzungsüberlassungen von Gegenständen der Gesellschaft an den Gesellschafter, die unentgeltlich oder gegen ein zu geringes Entgelt erfolgen, können verdeckte Ausschüttungen darstellen (Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 8 Rz 114).

Eine verdeckte Ausschüttung kann grundsätzlich auch in der unentgeltlichen Überlassung eines PKW zur privaten Nutzung an den Gesellschafter-Geschäftsführer gelegen sein, dies aber nur dann, wenn durch den Nutzungsvorteil die angemessene Gesamtentlohnung überschritten wird (Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 8 Rz 158).

Zum einen ist die Einkommensermittlung der Körperschaft zu korrigieren, zum anderen ist auf Ebene des Empfängers „unabhängig von der Situation bei der Körperschaft eigenständig zu untersuchen, ob Einkünfte vorliegen oder nicht oder welche Einkunftsart verwirklicht wurde“ (Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, Die Körperschaftsteuer³, § 8, Rz 121).

Nach ständiger Judikatur des VwGH (siehe etwa vom 25.11.2009, 2008/15/0039) ist für die Zurechnung einer verdeckten Ausschüttung an den Gesellschafter oder ihm nahe stehende Personen wesentlich, ob, wann und in welcher Höhe ihm ein vermögenswerter Vorteil zugeflossen ist. Die Kapitalertragsteuerpflicht hängt nicht davon ab, in welchem Zeitraum es bei der Körperschaft zu einer Einkommenskorrektur kommt.

Nun geht aus dem vorliegenden Sachverhalt nicht hervor, ob tatsächlich ein Vorteil im oben angeführten Sinn an GeschäftsführerBw. gewährt wurde, ob dieser zu Lasten der Berufungswerberin bereichert worden ist. Nachvollziehbar ist, dass eine betriebliche Veranlassung der PKW-Kosten im Hinblick auf die Berufungswerberin nicht glaubhaft gemacht werden konnte. Wie oben ausgeführt liegen daher auch keine Betriebsausgaben vor.

Ob und in welchem Ausmaß jedoch der PKW von GeschäftsführerBw. privat genutzt worden ist oder die Fahrten etwa für den Betrieb der X.KEG oder deren Tochterfirma X.Griechenland durchgeführt wurden, geht aus den Ermittlungen der Amtspartei nicht hervor. Nicht geklärt ist daher, ob eine allfällige Zuwendung an GeschäftsführerBw. als Anteilseigner oder an eine ihm nahe stehende Person gewährt wurde. Im zweiten Fall sind auch Feststellungen zum

Vorliegen eines solchen Naheverhältnisses notwendig.

Wie auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 9.7.2008, 2005/13/0020, ausgeführt hat, ist bei der Prüfung, welche Erscheinungsform einer verdeckten Ausschüttung vorliegt, nach dem Veranlassungsprinzip vorzugehen. „Bestand bei einem Rechtsgeschäft von vornherein die Absicht der Vorteilszuwendung, dann war schon dieser Vorgang nicht betrieblich veranlasst und der damit verbundene Aufwand verdeckte Ausschüttung. Handelt es sich hingegen um ein zunächst betrieblich veranlasstes Rechtsgeschäft und kam es erst in späterer Folge zu einer Umwidmung in eine Vorteilszuwendung, dann sind die fehlenden Einnahmen verdeckte Ausschüttung.“

Von der Amtspartei wurden die gesamten Anschaffungskosten des PKW im Jahr der Anschaffung als verdeckte Ausschüttung behandelt. Aus welchen Gründen und aufgrund welchen Sachverhaltes davon ausgegangen wurde, dass von vornherein die Absicht der Vorteilszuwendung bestanden hat, geht aus der Aktenlage nicht hervor.

Ebenfalls nicht aktenkundlich ist, ob Vereinbarungen zwischen der Berufungswerberin und GeschäftsführerBw. betreffend Nutzung des PKW abgeschlossen wurden, ob ein Rechtsgrund für die Nutzung des PKW im Privaten vorliegt. Nicht klar ist, ob dieser eine Vergütung für seine Geschäftsführertätigkeit erhalten hat und ob die allfällige Privatnutzung des PKW darin Berücksichtigung findet. Erst nach Offenlegung sämtlicher Vereinbarungen kann die Angemessenheit einer möglicherweise vorliegenden Vergütung beurteilt werden.

Zudem wurde von der Berufungswerberin eingewendet, dass die verbuchten Zinsen nicht an die Bank bezahlt worden wären. In der Berufungsvorentscheidung vom 13. November 2008 wird zwar ausgeführt, dass es nicht verständlich sei, dass diese nicht abgeführt worden wären. Eine Klärung des Sachverhaltes wurde jedoch nicht vorgenommen.

Wurden keine Zinsen durch die Berufungswerberin bezahlt, wurde das Vermögen der GmbH nicht vermindert und GeschäftsführerBw. kein Vorteil gewährt und es liegt jedenfalls für diese Aufwendungen keine verdeckte Ausschüttung vor.

Sie werden aufgefordert, Sachverhaltsermittlungen iSd obigen Ausführungen vorzunehmen.“

Mit **Schreiben vom 3. Jänner 2011** wurde wie folgt geantwortet:

Strittig sei die steuerliche Behandlung der (privaten) Nutzung eines PKW durch den Gesellschafter. Dass eine betriebliche Nutzung des Fahrzeugs trotz oftmaliger Ermittlungsversuche des Prüfers nicht nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden habe können, ergebe sich aus dem Arbeitsbogen und auch aus der rechtlichen Würdigung im Ergänzungsvorhalt.

Der Prüfer hätte sich auch sehr intensiv mit der Tätigkeit des geprüften Unternehmens auseinandergesetzt, hätte aber weder erkenntnisbringende Auskünfte seitens der Geschäftsführung erhalten, noch wäre es ihm möglich gewesen, anhand der Beleglage

nennenswerte unternehmerische Aktivitäten nachzuvollziehen. Auf Seite 47 des Arbeitsbogens finde sich ein Aktenvermerk über eine Befragung des Geschäftsführers zu den betrieblichen Aktivitäten. Dazu gebe der Geschäftsführer lediglich an:

„Gedacht als Baufirma zur KEG (KEG für Handel und Entwicklung der Projekte), Bw. für die Ausführung (Bauträger) dieser Projekte. Dies kam allerdings in dieser Form nicht zustande, weil die Finanzierung nicht aufgebracht werden konnte. Die Banken haben die Förderzusagen seitens der EU nicht als Eigenmittel anerkannt.“

Die weiteren Ausführungen anlässlich dieses Gesprächs würden sich auf Aktivitäten anderer Firmen beziehen, welche der Geschäftsführer ebenfalls leite oder an denen er beteiligt sei. Für das Finanzamt sei somit festgestanden, dass das geprüfte Unternehmen am Markt nicht tätig sei und die vor dem Prüfungszeitraum angefallenen Verluste ausschließlich aus der Verrechnung von Leistungen zwischen den über den Geschäftsführer verbundenen Unternehmen entstanden seien. Im Prüfungszeitraum wären als einzige unternehmerische Aktivitäten das Halten und der Betrieb eines Fahrzeuges feststellbar, nicht aber geschäftliche Leistungen, welche nach außen hin zum Ausdruck gekommen wären. Intensive Bemühungen des Prüfers, eine betriebliche Nutzung des Fahrzeuges nachzuvollziehen seien, wie im Arbeitsbogen ausreichend dokumentiert, gescheitert. Der Prüfer sei unter Beachtung dieser Ermittlungsergebnisse zu dem Schluss gekommen, dass ein teures Privatfahrzeug des Gesellschafters in der GmbH „geparkt“ sei, um dort Verluste anzusammeln, welche zu einem späteren Zeitpunkt durch Leistungsverrechnung mit verbundenen Unternehmen gut verwertbar seien. Dafür spreche auch, dass GeschäftsführerBw. anlässlich der Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse durch den Vollstrecker am 12. August 2004 angegeben habe, dass die GmbH ab sofort offiziell als ruhend gemeldet werde, das Fahrzeug aber in der Bilanz 2008 immer noch aufscheine.

Als einzige logische steuerliche Konsequenz dieses Ausgangssachverhaltes sei dem Finanzamt die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung an den Gesellschafter erschienen, weil alle anderen steuerlichen Möglichkeiten, nämlich die Annahme einer Entlohnung für die Tätigkeit als Geschäftsführer oder die tatsächliche Verwendung des Fahrzeugs für Zwecke des Unternehmens nicht nachgewiesen oder nicht den Denkgesetzen entsprechend seien. So erscheine es dem Finanzamt nicht denklogisch, dass ein fremdes Unternehmen den Geschäftsführer mit der Nutzung eines PKW für private Zwecke entlohnt, wenn die einzige Leistung dieses Geschäftsführers nur darin bestehe, eben dieses Fahrzeug zu verwalten. Die Annahme einer laufenden verdeckten Ausschüttung in Höhe der anfallenden Kosten erscheine ebenfalls nicht schlüssig, weil ein fremdes Unternehmen das Fahrzeug ohne betrieblichen Grund dafür nicht angeschafft haben würde.

Würde noch die Frage zu klären bleiben, ob eine Vereinbarung zwischen der Bw. und

GeschäftsführerBw. über die Nutzung des PKW abgeschlossen worden wäre und ob ein Rechtsgrund für die Nutzung des PKW im Privaten vorliege. Für das Finanzamt erhebe sich die Frage, wozu die Klärung dieser Frage dienen solle. Selbst wenn eine Vereinbarung oder ein Rechtsgrund vorliegen würde, könne man den Sachverhalt nicht anders behandeln. Auch für den Fall einer Vereinbarung von GeschäftsführerBw. mit sich selbst oder einem Mietvertrag zwischen GeschäftsführerBw. und der Bw. würde noch nicht bewiesen sein, dass es überhaupt einen fremdüblichen Grund für die Anschaffung eines Fahrzeuges gegeben hätte. Ein solcher könne nur dann vorliegen, wenn eine einigermaßen zweckmäßige betriebliche Nutzung überhaupt nachgewiesen werde. An solch einem Nachweis mangle es aber seit Prüfungsbeginn im August 2007 bis jetzt.

Was die in der Bilanz als Aufwand verbuchten Zinszahlungen an die Bank anlange, gehe das Finanzamt nach der Akten- und Beleglage davon aus, dass sie tatsächlich bezahlt worden seien. Dafür spreche, dass die Verbindlichkeit tatsächlich bestehe, in der Bilanz ausgewiesen sei, die Zinsen laufend vorgeschrieben worden wären und auch als laufender Aufwand verbucht seien. Dagegen stehe nur die bisher unbewiesene Behauptung, dass die Zinsen nicht „an die Bank“ abgeführt worden wären. Würde man dieser Argumentation folgen, müsse man davon ausgehen, dass die Bank auf die Zinszahlungen verzichtet hätte, wofür es aber keine Anhaltspunkte geben würde. Waren die Zinsen gestundet worden, würden sie in der Bilanz rückzustellen sein und es würde der Vorteil wieder dem Gesellschafter zufließen.

Das Finanzamt sehe aus den dargestellten Gründen keine Veranlassung, weitere Erhebungen zu pflegen, weil der Sachverhalt klar dargestellt worden sei und weil weitere Erhebungen lediglich eine Verzögerung des Verfahrens bewirken würden. Es werde aber vorgeschlagen, einen Erörterungstermin anzuberaumen, bei dem alle offenen Fragen in Anwesenheit des GeschäftsführerBw. besprochen und möglicherweise geklärt werden könnten.

Folgender Sachverhalt liegt der Entscheidung zugrunde:

In den Jahren 2001 bis 2006 wurden diverse Aufwendungen (AfA, laufende Kosten, Finanzierungskosten) im Hinblick auf die Anschaffung und den Betrieb eines PKWs als Betriebsausgaben geltend gemacht.

Trotz vielfacher Aufforderung durch die Amtspartei konnte eine betriebliche Nutzung dieses PKWs nicht glaubhaft gemacht werden. Aus einer eingereichten unvollständigen Auflistung von Fahrten geht ein Veranlassungszusammenhang mit der Tätigkeit der Berufungswerberin nicht hervor.

Von der Betriebsprüfung wurden die Aufwendungen laut Betriebsprüfungsbericht nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

Zudem wurde in Bezug auf die Anschaffung dieses Fahrzeuges eine verdeckte Ausschüttung an der Wurzel zugunsten GeschäftsführerBw. angenommen und die Kapitalertragsteuer auf

Basis der Auflistung im Betriebsprüfungsbericht festgesetzt.

Der Kauf des PKW wurde fremdfinanziert und in den Jahren 2003 bis 2006 wurden diesbezüglich Zinsen als Betriebsausgaben geltend gemacht.

Auch im Hinblick auf diese verbuchten Zinsen wurde eine verdeckte Ausschüttung zugunsten GeschäftsführerBw. angenommen.

Durch wen und wie das Fahrzeug tatsächlich genutzt worden ist, wurde nicht festgestellt.

Im Hinblick auf die verbuchten Zinsen wurde von der Berufungswerberin eingewendet, dass diese nicht entrichtet worden wären. Diesbezüglich fehlt es an Feststellungen durch die Amtspartei. Dass tatsächlich Zinsen an die Bank entrichtet worden sind, ist nicht aktenkundig.

Im Jahr 2001 wurden Umsatzerlöse erzielt, in den Jahren 2002 bis 2006 wurden keine Umsätze erklärt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Kürzung Betriebsausgaben

Den Gewinn einer Körperschaft mindern im Sinne des Veranlassungsprinzips nur solche Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind ([§ 4 Abs. 4 EStG 1988](#)) oder solche, die der Erzielung, Erhaltung und Sicherung der Einnahmen im Zusammenhang stehen ([§ 16 EStG 1988](#)).

Die geltend gemachten Aufwendungen für den PKW Range Rover setzen sich aus AfA, laufenden Kosten und Finanzierungskosten zusammen.

Auch nach mehrmaliger Aufforderung konnte von der Berufungswerberin keine betriebliche Veranlassung dieser Kosten glaubhaft gemacht werden.

Die für den Zeitraum April 2001 bis Juli 2002 eingereichte Aufstellung an Fahrten lässt zum Teil zwar einen Zielort erkennen, in welchem Zusammenhang diese Fahrten jedoch mit der betrieblichen Tätigkeit der Berufungswerberin stehen sollen, konnte nicht erläutert werden. Im Vorlageantrag vom 16. Dezember 2008 wurde das Ausarbeiten und Nachreichen einer weitgehenden Sachverhaltsdarstellung angekündigt. Eine solche wurde jedoch nicht eingereicht.

Der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass in den Jahren 2002 bis 2006 keinerlei Umsatzerlöse durch die Berufungswerberin erzielt worden sind.

Mit Schriftsatz vom 13. Oktober 2002 (siehe Entscheidung des UFS RV/0040-L/05 vom 3. November 2005 betreffend Haftung des GeschäftsführerBw. für die Abgabenschuldigkeiten der Berufungswerberin) wurde von GeschäftsführerBw. ausgeführt, dass die Bw. keine wirtschaftliche Tätigkeit entfalten würde.

Die Aufwendungen für den PKW Range Rover sind nicht als betrieblich veranlasst anzusehen,

kürzen nicht den Gewinn der Körperschaft und waren im Sinne der Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht vom 28. Jänner 2008 außerbilanziell hinzuzurechnen. Die Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2006 war als unbegründet abzuweisen.

Verdeckte Ausschüttung

Gemäß [**§ 8 Abs. 2 KStG 1988**](#) ist es für die Ermittlung des Einkommens einer Körperschaft ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege einer verdeckten Ausschüttung verteilt wird. Nach [**§ 93 Abs. 1 EStG 1988**](#) wird bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen iSd [**§ 93 Abs. 2 EStG 1988**](#) zählen auch verdeckte Ausschüttungen nach [**§ 8 Abs. 2 KStG 1988**](#).

Nach ständiger Judikatur werden unter einer verdeckten Ausschüttung alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbare **Zuwendungen** (Vorteile) an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar **beteiligten Personen** verstanden, die zu einer

Gewinnminderung der Körperschaft führen und die dritten, **der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden würden**

(Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, Die Körperschaftsteuer³, § 8, Rz 109).

Folgende objektiven Tatbestandsmerkmale sind gefordert:

- „- Außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung
- wird einem Anteilseigner oder einer einem Anteilseigner nahe stehenden Person ein Vorteil gewährt,
- der das Vermögen der Körperschaft mindert oder eine Vermögensvermehrung verhindert und
- durch die Anteilseigenschaft veranlasst ist.

Zusätzlich fordert die Rechtsprechung das Vorliegen eines subjektiven Tatbildes:

Der verdeckten Ausschüttung muss eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft zugrunde liegen. (Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 8 Rz 101)“

Verdeckte Ausschüttungen dienen der Abgrenzung zwischen betrieblichen und durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Vorgängen. Ob eine Zuwendung ihre Ursache in einer gesellschaftsrechtlichen Beziehung hat, wird anhand eines Fremdvergleiches ermittelt.

Nach ständiger Judikatur des VwGH (25.11.2009, 2008/15/0039) ist eine verdeckte Ausschüttung auch dann gegeben, wenn Dritte aufgrund eines Naheverhältnisses zu einem Anteilsinhaber eine auf dieser Anteilsinhaberschaft beruhenden Zuwendung erhalten. Auch

beteiligungsmäßige Verflechtungen begründen ein solches Naheverhältnis.

Auch Nutzungsüberlassungen von Gegenständen der Gesellschaft an den Gesellschafter, die unentgeltlich oder gegen ein zu geringes Entgelt erfolgen, können verdeckte Ausschüttungen darstellen (Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 8 Rz 114).

Eine verdeckte Ausschüttung kann grundsätzlich auch in der unentgeltlichen Überlassung eines PKW zur privaten Nutzung an den Gesellschafter-Geschäftsführer gelegen sein, dies aber nur dann, wenn durch den Nutzungsvorteil die angemessene Gesamtentlohnung überschritten wird (Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 8 Rz 158).

Zum Einen ist die Einkommensermittlung der Körperschaft zu korrigieren, zum Anderen ist auf Ebene des Empfängers „*unabhängig von der Situation bei der Körperschaft eigenständig zu untersuchen, ob Einkünfte vorliegen oder nicht oder welche Einkunftsart verwirklicht wurde*“ (Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, Die Körperschaftsteuer³, § 8, Rz 121).

Nach ständiger Judikatur des VwGH (siehe etwa vom 25.11.2009, 2008/15/0039) ist für die Zurechnung einer verdeckten Ausschüttung an den Gesellschafter oder ihm nahe stehende Personen wesentlich, ob, wann und in welcher Höhe ihm ein vermögenswerter Vorteil zugeflossen ist. Die Kapitalertragsteuerpflicht hängt nicht davon ab, in welchem Zeitraum es bei der Körperschaft zu einer Einkommenskorrektur kommt.

Nun geht aus dem von der Amtspartei festgestellten Sachverhalt nicht hervor, ob tatsächlich ein Vorteil im oben angeführten Sinn an GeschäftsführerBw. gewährt wurde, ob dieser zu Lasten der Berufungswerberin bereichert worden ist. Nachvollziehbar ist, dass eine betriebliche Veranlassung der PKW-Kosten im Hinblick auf die Berufungswerberin nicht glaubhaft gemacht werden konnte. Wie oben ausgeführt liegen daher auch keine Betriebsausgaben vor.

Ob und in welchem Ausmaß jedoch der PKW von GeschäftsführerBw. oder einer anderen Person privat genutzt worden ist oder die Fahrten etwa für den Betrieb der X.KEG oder deren Tochterfirma X.Griechenland oder eines anderen Unternehmens durchgeführt wurden, geht aus den Ermittlungen der Amtspartei nicht hervor. **Nicht geklärt ist daher, ob eine allfällige Zuwendung an GeschäftsführerBw. als Anteilseigner oder an eine ihm nahe stehende Person gewährt wurde.** Im zweiten Fall wären auch Feststellungen zum Vorliegen eines solchen Naheverhältnisses notwendig.

Wie auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 9.7.2008, 2005/13/0020, ausgeführt hat, ist bei der Prüfung, welche Erscheinungsform einer verdeckten Ausschüttung vorliegt, nach dem Veranlassungsprinzip vorzugehen. „*Bestand bei einem Rechtsgeschäft von vornherein die Absicht der Vorteilszuwendung, dann war schon dieser Vorgang nicht betrieblich veranlasst und der damit verbundene Aufwand verdeckte Ausschüttung. Handelt es sich hingegen um ein zunächst betrieblich veranlasstes Rechtsgeschäft und kam es erst in späterer Folge zu*

einer Umwidmung in eine Vorteilszuwendung, dann sind die fehlenden Einnahmen verdeckte Ausschüttung."

Nach VwGH 14.10.2010, [2008/15/0178](#), ist außerbetriebliches Vermögen einer GmbH nur dann anzunehmen, **wenn der Nachweis erbracht wird**, dass die Voraussetzungen einer verdeckten Ausschüttung an der Wurzel vorliegen.

Von der Amtspartei wurden die gesamten Anschaffungskosten des PKW im Jahr der Anschaffung als verdeckte Ausschüttung behandelt. Aus welchen Gründen und aufgrund welchen Sachverhaltes davon ausgegangen wurde, dass **von vornherein** die Absicht der Vorteilszuwendung bestanden hat, dass der PKW **von vornherein** nur für die private Nutzung bestimmt war - und somit eine verdeckte Ausschüttung an der Wurzel vorliegt -, geht aus der Aktenlage nicht hervor. Der fehlende Nachweis der betrieblichen Nutzung durch die Berufungswerberin ist für diesen Nachweis nicht ausreichend. Immerhin wurden im Jahr 2001 – dem Jahre der Anschaffung des PKWs – Umsatzerlöse erzielt.

„Lieg keine verdeckte Ausschüttung an der Wurzel vor, stellt die Überlassung eines Wirtschaftsgutes an den Gesellschafter-Geschäftsführer für dessen private Zwecke, soweit darin nicht eine angemessene fremdübliche Entlohnung für die Geschäftsführertätigkeit zu erblicken ist, eine laufende Ausschüttung dar, die bei der Gesellschaft zum Ansatz fremdüblicher Mieteinnahmen für die Überlassung der Nutzung des (diesfalls als Betriebsvermögen anzuerkennenden) Wirtschaftsgutes führt, wobei für die Wertermittlung auch auf das Ergebnis des Angemessenheitsprüfung nach § 12 Abs. 1 Z 2 KStG 1988 Bedacht zu nehmen ist“ (UFS vom 27.1.2011, RV/0242-G/09, VwGH 14.10.2010, [2008/15/0178](#)).

„Bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer ist die private Nutzung eines Wirtschaftsgutes nur dann als verdeckte Ausschüttung anzusehen, wenn damit die angemessene Entlohnung für seine Geschäftsführertätigkeit oder die im Vertrag zwischen Geschäftsführer und Gesellschaft ausdrücklich abschließend festgelegte Geschäftsführerentschädigung überschritten wird. Dem Geschäftsführer einer GmbH gebührt für seine Geschäftsführertätigkeit auch ohne Vorliegen einer Vereinbarung, also schon kraft Gesetzes, angemessene Entlohnung (VwGH 20.11.1989, [89/14/0141](#)).“ (UFS vom 27.1.2011, RV/0242-G/09)

Ebenfalls nicht aktenkundlich ist, ob Vereinbarungen zwischen der Berufungswerberin und GeschäftsführerBw. betreffend Nutzung des PKW abgeschlossen wurden, ob ein Rechtsgrund für die Nutzung des PKW im Privaten vorliegt. Nicht klar ist, ob dieser ein Vergütung für seine Geschäftsführertätigkeit erhalten hat und ob die allfällige Privatnutzung des PKW darin Berücksichtigung findet. Erst nach Offenlegung sämtlicher Vereinbarungen kann die Angemessenheit einer möglicherweise vorliegenden Vergütung beurteilt werden.

Zudem wurde von der Berufungswerberin eingewendet, dass die verbuchten Zinsen nicht an die Bank bezahlt worden wären. In der Berufungsvereinstscheidung vom 13. November 2008

wird zwar ausgeführt, dass es nicht verständlich sei, dass diese nicht abgeführt worden wären. Eine Klärung des Sachverhaltes wurde jedoch nicht vorgenommen.

Wurden keine Zinsen durch die Berufungsverberin bezahlt, wurde das Vermögen der GmbH nicht vermindert und GeschäftsführerBw. kein Vorteil gewährt und es liegt jedenfalls für diese Aufwendungen keine verdeckte Ausschüttung vor.

§ 289 Abs. 1 BAO lautet wie folgt:

„Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid erlassen werden oder eine Bescheiderteilung unterbleiben hätte können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat. Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einer Berufungsentscheidung (Abs. 2) nicht entgegenstehen würde, steht sie auch nicht der Abgabenfestsetzung im den aufgehobenen Bescheid ersetzenen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz entgegen; § 209a gilt sinngemäß.“

Gemäß **§ 115 Abs. 1 BAO** haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Im vorliegenden Fall ist im Rahmen einer Ermessensentscheidung abzuwiegen, ob der UFS die fehlenden Ermittlungen selbst durchführt, solche durch die Abgabenbehörde erster Instanz durchführen lässt oder den angefochtenen Bescheid unter Zurückverweisung an die Abgabenbehörde erster Instanz aufhebt.

Zur Klärung der oben angeführten Sachverhaltsfragen wäre es notwendig, die tatsächliche Nutzung des PKW festzustellen oder gegebenenfalls zu schätzen, es sind die Motive für dessen Anschaffung zu ergründen und die Geldflüsse zur Bank GmbH zu prüfen. Wesentlich ist, wem durch die Berufungsverberin ein Vorteil in welcher Höhe eingeräumt worden ist. Die Durchführung dieser Ermittlungen ist wesentlich für die Klärung der Frage, ob anders lautende Bescheide zu erlassen sind.

Unter Wahrung des Parteiengehörs wäre im Zuge des kontradiktionsverfahrens sowohl der Berufungsverberin als auch der Amtspartei Gelegenheit zu geben, Vorbringen einzureichen.

Dies würde so umfangreiche Ermittlungen erfordern, die über das Maß einer nachprüfenden Kontrolle durch die zweite Instanz hinausgehen. Eine vom UFS durchgeföhrte Erforschung des geforderten Sachverhaltes würde das Verfahren inhaltlich aufblähen und zeitlich verzögern (UFS vom 9.9.2004, RV/0944-L/02). Es wäre daher **unzweckmäßig**, würde der UFS das Ermittlungsverfahren selbst durchführen (VwGH 21.11.2002, [2002/20/0315](#), Ritz, BAO³, § 289, Rz 5).

Dem UFS ist die Rolle eines unabhängigen Dritten zugeschrieben. Um dieser gerecht zu werden, hat er sich grundsätzlich auf die Funktion eines Kontroll- und Rechtschutzorganes zu beschränken. Der UFS hat nicht die Aufgabe, die Abgabenbehörde erster Instanz von der Pflicht, den entscheidungserheblichen Sachverhalt zu ermitteln, zu entlasten (UFS vom 9.9.2004, RV/0944-L/02, vom 23.7.2009, RV/1073-L/05, vom 4.9.2009, RV/0634-L/07). Wie auch der UFS in seiner Entscheidung vom 29.4.2005, RV/0429-L/04, ausgeführt hat, „*geht der Gesetzgeber mit der Regelung des § 279 Abs. 2 BAO erkennbar davon aus, dass eine Beweisaufnahme vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz nur mehr darin bestehen soll, notwendige Ergänzungen des (bisherigen) Ermittlungsverfahrens vorzunehmen. Die Abgabenbehörde erster Instanz hätte es in der Hand, Abgabenansprüche zu realisieren, gleichzeitig aber den mit der Geltendmachung solcher Ansprüche verbundenen Aufwand zu ersparen. Eine solche Sichtweise der Aufgabenverteilung zwischen den Abgabenbehörden erster und zweiter Instanz kann der BAO, insbesondere den Bestimmungen des § 276 Abs. 6 erster Satz BAO sowie des § 279 Abs. 2 BAO nicht entnommen werden.*“

Mit Ergänzungsvorhalt vom 15. Dezember 2010 wurde die Amtspartei aufgefordert, die angeführten Sachverhaltsermittlungen nachzuholen. Mit Schreiben vom 3. Jänner 2011 wurde dies abgelehnt. Zudem wurde die Durchführung eines Erörterungstermines zur Klärung der offenen Fragen angeregt.

Es ist **unbillig**, die Berufungswerberin mit dem angefochtenen Bescheid weiter zu belasten, solange die oben angeführten Fragen noch nicht geklärt wurden.

Aus diesen Gründen ist die Aufhebung der angefochtenen Bescheide unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz das geeignete Instrument, um zum Einen eine Fortsetzung des Ermittlungsverfahrens durch die Abgabenbehörde erster Instanz zu ermöglichen, und zum Anderen den berechtigen Interessen der Berufungswerberin Rechnung zu tragen (UFS vom 20.7.2010, RV/0507-L/09).

Die berufungsgegenständlichen Haftungsbescheide wurden daher aufgehoben, das Verfahren tritt in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung der angefochtenen Bescheide befunden hat.

Linz, am 22. Juni 2011