



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Ursula Leopold und die weiteren Mitglieder Dr. Michael Rauscher, Mag. Heinz Zavecz und Mag. Bruno Sundl über die Berufung der Bw, vom 15. Februar 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 23. Jänner 2007 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2002 bis 2005 sowie Körperschaftsteuer 2002 bis 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung und betreibt eine Spenglerei. Gesellschafter sind FS, WS und BS. Handelsrechtlicher Geschäftsführer der Bw ist FS.

Strittig ist, ob ein von der Bw als Betriebsvermögen behandelter Porsche 996 Carrera 4 Cabrio (in der Folge: Porsche) dem Betriebsvermögen zuzurechnen ist (so die Bw) oder nicht (so das Finanzamt).

Hinsichtlich der näheren Umstände des Sachverhaltes ist unstrittig, dass die Bw zu Beginn des Jahres 2002 einen Opel Omega (Bj. 1998) besaß.

Am 22. Februar 2002 erfolgte die Anschaffung des Porsches mit dem Baujahr 2000 um den Kaufpreis von 91.568 €. Die beiden Fahrzeuge teilten sich ein Wechselkennzeichen.

Am 25. Februar 2002 wurde von FS ein Betrag von 50.000 € in bar auf das Bankkonto der Bw einbezahlt und bei der Bw bucherlich als Gesellschafterdarlehen bezeichnet. Das Darlehenskonto wurde am 31. Dezember 2002 mit Zinsen im Betrag von 1.507 € belastet. Dieser Betrag wurde von der Bw als Betriebsausgaben abgezogen.

Am 6. August 2003 wurde der Opel Omega verkauft. In der Folge teilte sich der Porsche ein Wechselkennzeichen mit einem kurz zuvor am 31. Juli 2003 angeschafften Chrysler Jeep 4Cargo (in der Folge: Chrysler).

Am 29. Dezember 2003 wurde der – zu diesem Zeitpunkt wegen eines „Elektronik-Getriebeschadens“ (laut Kaufvertrag) nicht fahrbereite - Porsche um einen Verkaufspreis im Betrag von 42.500 € an JP verkauft.

Am 3. März 2004 wurde der Porsche von der Bw von KR um den Kaufpreis im Betrag von 43.100 € wieder erworben. Unbesehen aller Veräußerungsvorgänge wurde die Zulassung des Porsches nie geändert.

Am 31. August 2004 wurde ein (gebrauchter) Mercedes ML 270CDI (in der Folge: Mercedes) angeschafft.

In den Streitjahren wurden im Zusammenhang mit dem Porsche folgende Ausgaben (Aufwendungen) als Betriebsausgaben abgezogen (Beträge in EUR):

	2002	2003	2004	2005
AfA	-15.262,00	-15.262,00	-10.755,00	-10.772,00
Versicherung	-1.577,02	-1.577,02	-1.256,81	-1.554,32
Veräußerungsverlust	-	*)-18.544,00	-	-
	-16.839,02	-35.383,02	-12.031,81	-12.326,32
Luxustangente**)	12.043,15	25.305,68	8.396,43	8.603,03
	-4.795,87	-10.077,34	-3.645,38	-3.723,29
Treibstoff, Service	-6.179,74	-2.928,48	-3.170,85	-6.560,81
	***)-10.075,61	-13.005,82	-6.816,23	-10.284,10

*) Basis: Anschaffungskosten abzgl. zweimal AfA im Betrag von je 15.262 €.

**) 71,52%.

***) zzgl. Zinsen für Darlehen im Betrag von -1.507 € ergibt -11.582,61 €.

Im Zuge einer Außenprüfung traf das Finanzamt die Feststellung, dass der von der Bw als Betriebsvermögen behandelte Porsche nicht dem Betriebsvermögen zuzurechnen sei (Tz 10 und 15). Aus diesem Grund versagte es den iZm dem Porsche abgesetzten Aufwendungen die Abzugsfähigkeit als Betriebsausgaben (wobei es jedoch auf Basis von km-Geld im Schätzungsweg 712 € für 2002 bis 2004 und 720 € für 2005 für „etwaige betriebliche Fahrten“ als Betriebsausgaben anerkannte; Tz 17) und erhöhte den Gewinn der Streitjahre wie folgt (Beträge in EUR):

	2002	2003	2004	2005
Aufwendungen	11.582,61	13.005,82	6.816,23	10.284,10
Anzuerkennen	712,00	712,00	712,00	720,00
Gewinnerhöhend	10.870,61	12.293,82	6.104,23	9.564,10

Das Finanzamt begründet seine Feststellung damit, dass es der Bw nicht gelungen sei, die überwiegende betriebliche Nutzung des Porsches nachzuweisen. Die Bw habe auch kein Fahrtenbuch geführt (Tz 10). Ergänzend wird ua ausgeführt, dass es sich bei dem Porsche um ein Fahrzeug handle, das „durch seine Bauart und äußere Erscheinungsform bei einem Dachdeckerunternehmen nicht von vornherein als notwendiges Betriebsvermögen“ angesehen werden könne. Auch wenn die Bauart und die äußere Erscheinungsform für die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen nicht maßgebend sei, so lasse sie jedoch die „Annahme einer privaten (Mit)Veranlassung eines solchen Ankaufes zu (Tz 11; vgl auch Tz 8). Die zur Anschaffung des Porsches zeitnahe Darlehensgewährung des FS an die Bw deute ebenso wie der Umstand der „nicht gesondert polizeilichen Anmeldung“ auf eine private Motivation hin (Tz 8).“

Auf Grund dieser Feststellung setzte das Finanzamt im wiederaufgenommenen Verfahren die Körperschaftsteuer mit den hier angefochtenen Bescheiden vom 23. Jänner 2007 für 2002 im Betrag von 72.411,36 € (Abgabennachforderung 3.696 €), für 2003 im Betrag von 11.457,20 € (Abgabennachforderung 4.179,90 €), für 2004 im Betrag von 60.694,14 € (Abgabennachforderung 2.075,44 €) und für 2005 im Betrag von 69.418,33 € (Abgabennachforderung 2.391,02 €) fest (zur Kapitalertragsteuer siehe die zur Geschäftszahl RV/0138-G/07 ergangene Berufungsentscheidung vom heutigen Tag).

Mit Berufungsschreiben vom 15. Februar 2007 wendet sich die Bw gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens und gegen die Sachbescheide. Zur Frage der Betriebsvermögens-eigenschaft des Porsches bringt die Bw (wie bereits im Prüfungsverfahren) vor, dass dieses Fahrzeug von ihr ausschließlich betrieblich genutzt worden sei (Seite 11 des Berufungsschreibens). Der Opel sei zum Zeitpunkt der Anschaffung des Porsches bereits volle vier Jahre im Betriebsvermögen

und sein allgemeiner Zustand schon schlecht gewesen. Der Opel sei durch den Porsche ersetzt worden. Im Wesentlichen sei nur mehr der Porsche als Betriebsfahrzeug eingesetzt worden, der „zerrüttete“ Opel nur mehr zeitweise. Wegen seiner sichtbaren Abnutzung habe sich der Opel als schlecht verkäuflich erwiesen und sei deshalb bis August 2003 im Betriebsvermögen geblieben. Bei dem neu angeschafften Chrysler handle es sich um ein Doppelkabinenfahrzeug mit hinten geschlossenem Aufbau, ohne Seitenfenster sowie Dachgalerie, somit um einen Lkw. Das Wechselkennzeichen sei aus Kostengründen auf den Chrysler übernommen worden. Es sei erwiesen, dass der Porsche in der Zeit vom 6. August 2003 bis zum 29. Dezember 2003 sowie vom 3. März 2004 bis zum 31. August 2004 der einzige Pkw im Unternehmen gewesen sei. Die Nutzung durch verschiedene Personen und der massive Einsatz hätten dem Porsche „nicht gut getan“. Der nicht mehr fahrbereite Porsche sei deshalb im Dezember 2003 verkauft worden und FS habe die betriebsnotwendigen Fahrten mit seinem privaten Audi erledigt. Nachdem ihr der reparierte und fahrtaugliche Porsche zu einem im Vergleich zum Verkaufspreis nur geringfügig höheren Kaufpreis angeboten worden sei, sei dieser anstelle des Ankaufes eines Neufahrzeuges wieder „zurückgenommen“ worden. Die polizeiliche Nichtabmeldung des Porsches lasse sich damit erklären, dass der Chrysler mit dem Wechselkennzeichen gefahren sei und der Käufer des Porsche diesen erst zu reparieren gehabt habe, weshalb er an einer polizeilichen Anmeldung nicht interessiert gewesen sei. Die Anschaffung des Mercedes stehe mit dem Porsche in keinem Zusammenhang, weil jener als Zugmaschine und für den Baustelleneinsatz diente. Das seinerzeitige Zugfahrzeug, ein Toyota, sei nach Kupplungsschaden bereits vorher aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden (Seite 3 bis 4). Bezuglich der Darlehensgewährung für die Anschaffung des Porsches habe es für das Unternehmen im Hinblick auf die Kosten durchaus Sinn gemacht, kurzfristig Geld nicht von der Bank auszuleihen. Das Darlehen sei nach 18 Monaten zurückbezahlt gewesen. Über das Darlehen gebe es einen Darlehensvertrag vom 25. Februar 2002, der für den Prüfer einsehbar gewesen sei (Seite 5). Auch andere Mitarbeiter seien dienstlich mit dem Porsche gefahren (Herr Sch, Frau BS, Frau K und Herr M). Es sei nicht unüblich, dass im höheren Management, auch im Baugewerbe, Geschäftsführer, Generaldirektoren ua mit sogenannten Luxusfahrzeugen, die dem Unternehmen zu dienen bestimmt seien, führen, ohne dass die Anschaffung des Fahrzeuges gleich zur „unterstellten privaten Motivation“ werde (Seite 6). Bei der Prüfung lohnabhängiger Abgaben für die Jahre 2003 bis 2005 sei vom Prüfer keine private Nutzung des Porsche durch einen nichtselbständig tätigen Geschäftsführer oder „sonstigen Beschäftigten“ festgestellt worden. Zeugen für die betriebliche Nutzung könnten jederzeit genannt werden. Da der Porsche von allen genannten Personen ausschließlich betrieblich genutzt worden sei, sei kein Fahrtenbuch geführt worden.

Festzuhalten sei, dass FS in den Streitjahren über zwei private Fahrzeuge, ein BMW Cabrio und einen Audi Quattro verfügt habe. BS sei privat einen Mercedes gefahren (Seite 7).

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat im April 2007 zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Körperschaftsteuer:

Wird die Betriebsvermögens-eigenschaft von Luxus- und Freizeitwirtschaftsgütern, zu denen auch ein Porsche gehört, behauptet, so ist das Finanzamt berechtigt, die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen in Zweifel zu ziehen und vom Abgabepflichtigen den Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung zu verlangen.

Voraussetzung für die Zugehörigkeit eines Personenkraftwagens zum - notwendigen – Betriebsvermögen ist, dass das Fahrzeug überwiegend betrieblich genutzt wird (VwGH 16.12.1998, 96/13/0046).

Über die bloße Behauptung, ein zum Betriebsvermögen gehörender Pkw werde überhaupt nicht privat benutzt, kann sich die Behörde jedenfalls dann hinwegsetzen, wenn kein Fahrtenbuch geführt wird (zum EStG 1972: VwGH 25.4.1972, 2228/71). Der Unabhängige Finanzsenat folgt auch im Anwendungsbereich des EStG 1988 dieser Rechtsaussage, weil es der allgemeinen Lebenserfahrung widerspricht, dass ein Unternehmer – unbesehen des Vorhandenseins eines privaten Pkw – in einem Zeitraum von mehreren Jahren keine einzige Privatfahrt (zB ein „Privatweg“ vor oder im unmittelbaren Anschluss an eine betriebliche Fahrt) mit dem betrieblichen Pkw unternommen hat (in diesem Sinn auch Tz 9.1 des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung).

Hat der Abgabepflichtige im Ermittlungszeitraum kein Fahrtenbuch geführt, so hat die Abgabenbehörde den betrieblich veranlassten Teil der Kraftfahrzeugkosten gemäß § 184 BAO zu schätzen (VwGH 27.7.1994, 92/13/0175).

Vorweg ist dazu festzuhalten, dass der Nachweis der mit einem Pkw gefahrenen Strecken nicht nur durch ein Fahrtenbuch oder Reisekostenaufzeichnungen mit konkreten formalen Erfordernissen geführt werden kann (vgl. VwGH 24.2.2005, 2003/15/0073). Das Gesetz kennt keine Einschränkung der Beweismittel. Außer dem Fahrtenbuch kommen auch andere Beweismittel zur Führung eines Nachweises in Betracht (vgl. VwGH 18.12.2001, 2001/15/0191). Rekonstruierte Aufzeichnungen haben jedoch eine geringere Beweiskraft als laufend geführte Aufzeichnungen.

Die Bw hat im Prüfungsverfahren die km-Zahl nach Rekonstruktion der betrieblichen Fahrten wie folgt angegeben (vgl. Tz. 9.3 des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung):

Kalenderjahr	Fahrleistungen
2002	7.738 km
2003	7.890 km
2004	7.849 km
2005	8.675 km
Gesamt	32.152 km

Für den Porsche sind durch den Kaufvertrag und zwei Wartungsrechnungen folgende km-Stände bekannt:

Datum	Stand
22.02.2002 (Erwerb)	11.725 km
14.05.2003 („Kleine Wartung“)	23.912 km
03.11.2005 („Große Wartung“)	39.387 km

Der Prüfer hat in Tz 9.2 des Prüfungsberichts eine Fahrleistung zwischen dem Erwerb und der „kleinen Wartung“ von 12.187 km errechnet. Die Bw hat demgegenüber für diesen Zeitraum eine Fahrleistung von 10.287 km behauptet. Daraus ergibt sich eine unaufgeklärte km-Differenz von 1.900 km (Überhang der tatsächlichen Fahrleistung; Kilometerdifferenz 2002/2003“). Weiters hat der Prüfer eine Fahrleistung zwischen der „kleinen Wartung“ und der „großen Wartung“ von 15.475 km errechnet. Die Bw hat demgegenüber für diesen Zeitraum eine Fahrleistung von 20.144 km behauptet. Daraus ergibt sich eine unaufgeklärte km-Differenz von 4.669 km (Überhang der rekonstruierten Fahrleistung; Kilometerdifferenz 2003-2005“).

Die Bw hält im Berufungsschreiben den Fehlständen entgegen, dass Kilometer im Zweifel dem Opel zugeordnet worden seien, was zu einem „Abgang“ beim Porsche führen könne. Im Übrigen gebe es nur in untergeordnetem Ausmaß Unklarheit über die „Zuordnung des Kfz“, weshalb dies ohne Bedeutung sei. Wesentlich sei das Überwiegen der betrieblichen Nutzung und diese sei klar erkennbar. Den Überhang erklärt die Bw damit, dass auch mit dem Privatfahrzeug des FS durchgeführte betriebliche Fahrten dem Porsche zugeordnet worden seien (Seite 7 des Berufungsschreibens).

Die Rekonstruktion der betrieblichen Fahrten stellt für sich weder Beweis noch Glaubhaftmachung der Tatsache, dass diese Fahrten **mit dem Porsche** durchgeführt wurden, dar.

Die Glaubwürdigkeit ihrer Rekonstruktion bezüglich des zu beweisenden bzw. glaubhaft zu machenden Sachverhalts erschüttert die Bw darüber hinaus selbst, in dem sie eingestehen musste, dass die Differenzen zwischen rekonstruierter und tatsächlicher Fahrleistung anderen Fahrzeugen zuzurechnen sei.

Auch das Vorbringen der Bw, der Porsche sei zeitweise der einzige Pkw im Unternehmen gewesen, hat sich bei näherer Betrachtung als unrichtig erwiesen. Einerseits hat FS im Erörterungstermin zugestanden, dass der Opel (Wechselkennzeichen mit dem Porsche) bis zu seinem Verkauf für betriebliche Fahrten genutzt wurde. Andererseits handelt es sich sowohl bei dem Chrysler als auch bei dem Mercedes um Fahrzeuge nach Art eines (hochwertigen) Geländewagens, deren Nutzung anstelle des Porsche nicht ausgeschlossen ist.

Der Unabhängige Finanzsenat hat die Vertreter der Bw im Zuge einer am 7. Februar 2008 durchgeführten Erörterung der Sach- und Rechtslage auf alle diese Umstände hingewiesen und deutlich gemacht, dass der Beweis bzw. die Glaubhaftmachung bisher nicht gelungen sei. Der unabhängige Finanzsenat hat die Bw auch mehrfach darauf hingewiesen, dass weitere „Impulse“ zum Beweis bzw. zur Glaubhaftmachung von ihr ausgehen müssen. Die Abgabenbehörden müssten nicht auf ein unbestimmtes Angebot der Benennung von Zeugen eingehen; vielmehr hätte die Bw den Antrag auf Einvernahme von Zeugen zu stellen (siehe den darüber aufgenommenen Aktenvermerk vom 7. Februar 2008).

Die Bw vertritt die Ansicht, mit der „Rekonstruktion“ ausreichend ihrer Verpflichtung zum Nachweis bzw. zur Glaubhaftmachung des Ausmaßes der betrieblichen Nutzung des Porsches nachgekommen zu sein und hat in der Folge diesbezüglich auch keine weiteren Schritte mehr gesetzt.

Vor diesem Hintergrund sind die Abgabenbehörden zur Annahme berechtigt, dass der Porsche nicht überwiegend betrieblich genutzt wurde und deshalb nicht Betriebsvermögen der Bw ist.

Was die Schätzung der betrieblichen Fahrleistung des Porsches betrifft, so fehlt im Hinblick auf den mangelhaften Nachweis bzw. die mangelhafte Glaubhaftmachung jeder Anhaltspunkt über das tatsächliche Ausmaß dieser Fahrleistung. Daher war nur eine grifffweise Schätzung dieser Fahrleistung möglich; die Unsicherheit geht dabei zu Lasten der Bw.

Das Finanzamt hat die betrieblichen Fahrten mit jährlich 2.000 km geschätzt. Dies entspricht etwa einem Viertel der jährlichen Fahrleistung des Porsches und kann bei gegebener Beweislage nicht als offenkundig zu niedrig erkannt werden.

Was die Berechnung des Aufwandes im Rahmen der Schätzung betrifft, so stellt das amtliche Kilometergeld einen geeigneten Indikator für die geschätzte Höhe der tatsächlichen Kosten dar. Von der Bw sind diesbezüglich keine Einwendungen erhoben worden.

Die Berufung war daher diesbezüglich als unbegründet abzuweisen.

2. Wiederaufnahme des Verfahrens:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme von Amts wegen ua. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens ist vom Finanzamt zu begründen. Der Begründungspflicht wird dabei nur dann entsprochen, wenn der Abgabepflichtige erkennen kann, welche Umstände als Tatsachen neu hervorgekommen sind, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Diese Umstände sind in dem die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheid anzuführen. Dabei ist aber nicht von einer überspitzten Förmlichkeit auszugehen, sondern es reicht aus, wenn diese Umstände bei verständiger Würdigung aus dem Gesamtzusammenhang der Niederschrift über die Schlussbesprechung und des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung erkennbar sind (vgl. VwGH 5. Mai 1992, 92/14/0006; vgl auch UFS 3. August 2006, RV/0278-G/06, sowie UFS 26. Juni 2007, RV/0414-L/06).

Das Finanzamt begründet die Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren in den Wiederaufnahmebescheiden mit den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Aus dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung ist erkennbar, dass im Prüfungsverfahren als Tatsachen neu hervorgekommen ist:

- dass es sich bei dem Fahrzeug um einen Porsche handelt (Tz 8).
- dass kein Fahrtenbuch geführt wurde (Tz 8).

-
- dass Differenzen zwischen den tatsächlich gefahrenen Kilometern und der rekonstruierten Kilometerzahl für betriebliche Fahrten bestehen (Tz 9.2).
 - dass die verbuchten Treibstoffkosten des Porsche im Vergleich zu den (behaupteten) betrieblichen Fahrten mit dem Porsche gering sind.

Bei diesen Umständen handelt es sich ohne Zweifel um Tatsachen, die dem Finanzamt bei (erstmaliger) Bescheiderlassung nicht bekannt waren und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die im Rahmen des gemäß § 20 BAO zu treffende Ermessensentscheidung konnte im Berufungsfall nach Abwägung von Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände nur die Wiederaufnahme des Verfahrens zum Ergebnis haben, weil der Rechtsrichtigkeit der Bescheide im Hinblick auf die (mangels Nachweises bzw. Glaubhaftmachung der Betriebsvermögenseigenschaft) zu Unrecht geltend gemachten Aufwendungen für ein Luxus- und Freizeitwirtschaftsgut der Vorrang einzuräumen war und keine gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens sprechenden Billigkeitsgründe vom Unabhängigen Finanzsenat erkannt werden konnten und auch von der Bw nicht vorgebracht worden sind.

Die Berufung war daher auch diesbezüglich als unbegründet abzuweisen.

Graz, am 11. März 2008