



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 14

GZ. RV/0509-W/02 und

RV/0510/-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der F GesmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1996, Haftung für Kapitalertragsteuer für das Jahr 1996 entschieden:

Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1996 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Abgabenfestsetzung beträgt unverändert öS 0,- (€ 0,-)

Der Berufung gegen den Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für das Jahr 1996 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Die F GesmbH (idF. Bw.) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 1. Juni 1993 gegründet.

Gesellschafter sind S.V. sowie R.R.

Laut Eingabe halten die Gesellschafter ihre Anteile treuhändig für die F-AG in Bulgarien. Im Jahre 1996 erwarb die Gesellschaft einen PKW und veräußerte (exportierte) diesen mit gleichen Datum an die F-AG.

Die Behörden versagten den Vorsteuerabzug aus dem Ankauf des Kraftfahrzeuges mit der Begründung, dass die Veräußerung nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelte.

Das Finanzamt für Körperschaften erließ einen Bescheid über den Umsatzsteuervoranmeldungszeitraum 7-9/1996 wobei die geltend gemachten Vorsteuerbeträge aus dem Ankauf des Kfz nicht berücksichtigt wurden.

Mit Schreiben vom 29. Januar 1997 wurde gegen diesen Bescheid Berufung erhoben. Der PKW, Marke Audi A8 sei ausschließlich zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt gewesen. Die Anschaffung sei somit für die Bw. erfolgt. Ein Ausschließungsgrund i.S.d. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 liege somit nicht vor.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. April 1997 wies die Behörde die Berufung ab. Nach herrschender Rechtsansicht liege eine gewerbliche Weiterveräußerung i.S.d. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 nur dann vor, wenn jährlich mindestens 5 derartige Umsätze ausgeführt würden.

Demgegenüber hätte die Bw. im gesamten Zeitraum zwischen ihrer Gründung und dem Ergehen der Berufungsvorentscheidung lediglich zwei PKW weiterveräußert.

Weiters sei darauf hinzuweisen, dass gem. § 28 BAO ein Gewerbebetrieb im Sinn der Abgabenvorschriften eine selbstständige, nachhaltige Betätigung sei, die mit Gewinnabsicht unternommen werde und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstelle. Gewinnabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr seien notwendige Begriffsmerkmale einer gewerblichen Betätigung.

Demgegenüber habe die Bw. am 25. September 1996 den PKW um netto S 628.220,- angeschafft und ihn mit gleichem Datum an ihre 100%ige Gesellschafterin F-AG um S 538.677,57 verkauft.

Nachdem die Bw. auch einen PKW, Marke Volvo 960 im Jahre 1993/1994 an die F-AG übertragen habe (zunächst verleast, dann verkauft), sei offensichtlich, dass die Bw. ihre Dienste im Autohandel nicht einem größeren Personenkreis zugänglich mache und sich somit nicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteilige.

Nachdem auch diese Transaktion, soweit aus der G+V Rechnung der Jahre 1993 und 1994 ersichtlich insgesamt zu einem Verlust geführt habe und der Verlust aus der gegenwärtigen Veräußerung immerhin S 89.540,- betrage sei klar, dass die Weiterveräußerungen ohne jegliche Gewinnabsicht erfolgt seien. Eine gewerbliche Weiterveräußerung liege nicht vor, weshalb für die Anschaffung des PKW ein Vorsteuerabzug nicht zu gewähren sei.

Die Bw. stellte daraufhin mit Schreiben vom 28. April 1997 den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz.

Der PKW sei ausschließlich zur gewerblichen Weiterveräußerung angeschafft worden. Die Ansicht der Behörde, dass eine gewerbliche Weiterveräußerung nur vorliege, wenn jährlich mindestens 5 derartige Umsätze ausgeführt würden, finde im Gesetz bzw. den Verordnungen zum UStG 1994 keine Deckung.

Die F-AG in Bulgarien sei nicht einziger Geschäftspartner der Bw. Dessen ungeachtet würde auch bei nur einem einzigen Geschäftspartner eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vorliegen, da die Bw. grundsätzlich bereit sei, mit jedermann der ihre Dienste benötige, in geschäftlichen Kontakt zu treten.

Zur Gewinnerzielungsabsicht werde angegeben, dass die Bw. per 1995 beispielsweise einen Jahresgewinn von S 108.000,- erzielt habe und diese damit unbestritten sein dürfte. Was das

Leasingfahrzeug Volvo 960 betreffe werde davon ausgegangen, dass sich aus der Leasingkonstruktion für die Bw. insgesamt kein Verlust ergeben habe.

Der Verkauf des PKW Audi A8 habe zwar bilanztechnisch zu einem Verlust geführt, es werde dabei aber außer Acht gelassen, dass die Bw. auf Betreiben der F-AG Provisionserlöse von S 491.000,- (1994), 815.000,- (1995), 514.000,- (1996) erzielt habe. Die F-AG sei somit ein sehr wichtiger Geschäftspartner.

Ohne Vermittlung der Bw. hätte ein derartiger Export aus vielerlei Gründen (devisenrechtliche Genehmigungen, Finanzierung des PKW...) nicht stattfinden können. Hätte aber die F-AG den PKW direkt von einem österreichischen Autohändler erwerben können, würde sich die Frage nach einem Vorsteuerabzug gar nicht stellen.

Das Finanzamt für Körperschaften in Wien erließ am 23. September 1998 einen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1996, mit dem die Umsatzsteuer mit S Null festgesetzt wurde. Die Zustellung der gesonderten Begründung erfolgte am 29. September 1998. Darin wurde mit Hinweis auf Literatur- und Judikaturstellen darauf verwiesen, dass keine unternehmerische Tätigkeit vorliege und der steuerpflichtige Umsatz darüber hinaus mit Null festgesetzt worden sei, nachdem Umsätze 1996 S 300.000,- nicht überstiegen hätten und keine Erklärung gem. § 6 Abs. 3 UStG 1994 eingereicht worden sei (Verzicht auf die Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG).

Der Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlungen für Juli bis September 1996 wurde mit Bescheid vom 22. Oktober 1998 gem. § 273 Abs. 1 lit a BAO als unzulässig geworden zurückgewiesen, da der Bescheid nicht mehr dem Rechtsbestand angehören würde.

Die Bw. brachte mit Schreiben vom 6. Oktober 1998 Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1996 ein und stellte zeitgleich einen Antrag auf Regelbesteuerung ab dem Veranlagungsjahr 1996.

Erläuternd wurde darauf verwiesen, dass die Bescheidebegründung der Finanzbehörde vom 23. September 1998 mangelhaft sei. Den Satz dass 'der Ankauf eines Personenkraftwagens bei

einem Autohändler und Verkauf dieses Personenkraftwagens an die F-AG keine unternehmerische Tätigkeit ist' hätten Kranich/Siegl/Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer in dieser Form jedenfalls nicht niedergeschrieben, auch nicht in der zit. Anmerkung 80a zu § 2 UStG. Richtig sei vielmehr, dass auch der Ankauf und Verkauf eines PKW an die F-AG bei Vorliegen der Voraussetzungen, insbesondere Unternehmereigenschaft des leistenden Unternehmers eine unternehmerische Tätigkeit sein könne. Das ebenfalls zit. Erk. des VwGH vom 20. Januar 1986, 84/15/0074 sei auf den vorliegenden Sachverhalt in keinsten Weise anwendbar. Darin werde ein Fall von Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten abgehandelt, der im vorliegenden Fall, dem Erwerb mit sofortigem Weiterverkauf eines PKW nicht vorliege.

Das ebenfalls zit. Erkenntnis vom 24. April 1996, 95/13/0178 treffe eher auf den vorliegenden Sachverhalt zu. Diesbezüglich sei jedoch auszuführen, dass die Bw. bereits im Jahre 1994 ein ähnliches Geschäft abgewickelt und einen PKW an die F-AG in Bulgarien verkauft habe. Es handle sich somit bereits um den zweiten Verkaufserlös von einem PKW. Es bestehe auch weiterhin die Absicht, Handelsgeschäfte mit Kraftfahrzeugen durchzuführen, falls es Interessenten dafür gäbe und die Marktlage (im Importstaat) dafür gegeben sei. Somit sei nicht nur die tatsächliche und objektivierte Wiederholungsabsicht, sondern eine tatsächliche Wiederholungshandlung gegeben.

Ein Regelbesteuerungsantrag sei darüber hinaus bereits mit Schreiben vom 6. Oktober 1998 gestellt worden. In weiterer Folge wurden die Argumente des seinerzeitigen Vorlageantrages vom 28. April 1997 (siehe oben) weitgehend inhaltsgleich wiederholt.

Mit Bescheid vom 14. Oktober 1998 wurde für den Zeitraum 1.1.1996 bis 31.12.1996 mittels Haftungs- und Abgabenbescheid Kapitalertragsteuer vorgeschrieben.

Begründet wurde die Vorschreibung mit der festgestellten verdeckten Ausschüttung aufgrund des beim Verkauf des PKW an die F-AG 'erwirtschafteten' Veräußerungsverlustes.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die mit Schreiben vom 29. Oktober 1998 eingebrachte Berufung.

Zunächst wurde auf die Bestimmungen des § 161 Abs. 3 BAO, nach welchen Abweichungen der Behörden von den Abgabenerklärungen der Bw. nicht zur vorherigen Äußerung mitgeteilt worden seien (konkret verdeckte Ausschüttung), hingewiesen.

Die Annahme einer verdeckten Ausschüttung sei nicht richtig. Die Bw. hätte nicht damit rechnen können, dass der Vorsteuerabzug für den PKW verwehrt werde. Die Bw. habe ihrer Muttergesellschaft jedenfalls in Höhe der Vorsteuer einen Vorteil zukommen lassen wollen. Werde der Vorsteuerabzug für den PKW-Export tatsächlich durch höchstgerichtliche Entscheidung versagt, müsste die Bw. ihre Muttergesellschaft mit diesem Betrag nachbelasten.

Als Kaufpreis sei ein Betrag von US\$ 50.000,- vereinbart gewesen. Nur durch ungünstige Entwicklung des Dollar-Kurses, der im September 1996 mit 10,767 einen Tiefststand erreicht hätte, sei ein Verlust erzielt worden. Wäre der Dollarkurs nicht verfallen und der Dollarkurs auf 12,60 gestiegen, hätte sich bereits ein Schilling-Gegenwert von S 630.000,- ergeben, womit die Einkaufskosten gedeckt gewesen wären. Tatsächlich hätte die Bw. mit einem Dollarkurs von 13,0 gerechnet, womit sich ein Gegenwert von S 650.000,- und somit ein Gewinn ergeben hätte. Der Dollarkurs hätte nicht beeinflusst werden können. Eine verdeckte Ausschüttung liege solcherart nicht vor.

Die Bw. habe einen Kaufpreis gewählt, den sie abgesehen von ihrer Muttergesellschaft auch von jeder anderen Unternehmung mit der sie in so engem Kontakt stehe, verlangt hätte.

Die Bw. hätte im Jahr 1996 einen Gesellschafterzuschuss von ihrer F-AG i.H.v. S 616.065,58 erhalten, der bisher steuerfrei geblieben sei. Es werde angeregt, im Gegenzug zu einer Anerkennung des Vorsteuerabzuges den Veräußerungserlös für den PKW um S 220.000,- zu erhöhen und den steuerfreien Gesellschafterzuschuss in diesem Ausmaß zu kürzen.

Darüber hinaus werde festgestellt, dass der Abgaben- und Haftungsbescheid auch gegen Art. 8 des DBA mit Bulgarien verstoße. Gemäß diesem Artikel dürften Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat (Österreich) ansässige Person an eine in einem anderen Vertragsstaat (Bulgarien) ansässige Person zahle nur in diesem Staat (Bulgarien) besteuert werden. Der Abzug einer Kapitalertragsteuer auf Grund einer von der Bw. bestrittenen verdeckten Ausschüttung an die bulgarische Muttergesellschaft sei aus dem Blickwinkel des zwingend anzuwendenden Artikels 8 DBA-Bulgarien unzulässig.

In einem weiteren Schreiben der Bw. vom 25. September 2000 wurde nach Darstellung der bisher vorgebrachten Argumente um eine möglichst rasche Erledigung des anhängigen Rechtsmittels ersucht.

Mit Vorhalt vom 4. März 2003 wurde die Bw. gebeten, zu Fragen hinsichtlich des per 1993/1994 abgeschlossenen, in der Berufungsschrift angeführten Geschäftes (PKW Vermietung, später Verkauf) Stellung zu nehmen, geschäftliche Kontakte der Bw. die über jene mit der F-AG hinausgehen würden und zu Abschlüssen geführt hätten zu benennen sowie nähere Angaben über den Ablauf des Veräußerungsvorganges hinsichtlich des PKW Audi A8 zu geben.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 20.3.2003 wies die Bw. darauf hin, dass aus dem Verkauf des PKW im Jahre 1994 kein Verlust sondern im Gegenteil ein Gewinn entstanden sei. Anhand der beigefügten Kontenblätter ist weiters zu erkennen, dass die Bw. ihre Handelserlöse aus geschäftlichen Kontakten mit mehreren Unternehmungen erzielte. Hinsichtlich des per 1996 veräußerten PKW Audi A8 wurde bekanntgegeben, dass der vereinbarte Preis als fairer und marktüblicher Höchstpreis vereinbart worden sei. Aufgrund diverser wirtschaftlicher Beschränkungen in Bulgarien, u.a. damalige Devisen- und Importbestimmungen sei ein höherer Fakturenwert nicht zu erzielen gewesen. Ein möglicher Verkaufspreis im Rahmen des Exportes sei auf Grund diverser bulgarischer Bestimmungen nach oben limitiert. Angehängt wurde des weiteren ein Leasingvertrag der Bw. aus dem Jahr 2002 über einen PKW Marke Lexus SC 430 der praktisch zur Gänze vom Gf. der Bw. verwendet und beinahe ausschließlich in Bulgarien genutzt werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Abs 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann ein Unternehmer folgende Vorsteuerbeträge abziehen:

- 'die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt sind....'

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 gelten folgende Lieferungen und sonstige Leistungen als nicht für das Unternehmen ausgeführt:

- 'die im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträdern stehen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge, Vorführkraftfahrzeuge und Kraftfahrzeuge, die ausschließlich zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt sind, sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblichen Vermietung dienen.'

Derartige Lieferungen oder sonstige Leistungen berechtigen somit nicht zum Vorsteuerabzug gem. § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994.

Mit Erkenntnis vom 24.4.1996, 95/13/0178 hat der VwGH erkannt:

' Der Beschwerdeführerin ist einzuräumen, dass im Fall einer infolge nachhaltiger Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen bestehenden Unternehmereigenschaft (§ 2 Abs 1 UStG 1972) die Nachhaltigkeit nicht für jedes einzelne Tätigkeitsgebiet des Unternehmens gegeben sein muss (vgl Kranich-Siegl-Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Rz 151 zu § 2). Dennoch kann der Ansicht der Beschwerdeführerin nicht gefolgt werden, dass es verfehlt sei, für die Frage der Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges für den Ankauf eines Personenkraftwagens neuerlich zu prüfen, ob eine nachhaltige Betätigung im Sinn eines gewerblichen Autohandels vorliegt, weil dies dem umsatzsteuerlichen Prinzip der Unternehmenseinheit widerspräche bzw im Gesetzeswortlaut keine Deckung fände. § 12 Abs 2 Z 2 lit c UStG 1972 fingiert nämlich im Zusammenhang mit Personenkraftwagen einen außerunternehmerischen Bereich, von welchem ua. nur abgegangen werden kann, wenn auch die mit dem Personenkraftwagen im

Zusammenhang stehende Betätigung - **isoliert betrachtet** - eine gewerbliche und insofern nachhaltige Betätigung darstellt.'

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

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

Der Begriff verdeckte Ausschüttung umfasst alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteilsgewährungen) an die einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar Beteiligten, die zu einer Minderung der Einkünfte der Körperschaft führen und die dritten der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden.

Gemäß ständiger Rechtssprechung, u.a. Erkenntnis des VwGH vom 20. November 1996, 96/15/0015 kann eine bereits verwirklichte verdeckte Gewinnausschüttung (nach Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres) nicht mit steuerlicher Wirkung rückgängig gemacht werden.

Art. 8 DBA zwischen Österreich und Bulgarien vom 20. April 1983, BGBl. 425/1984 regelt die Aufteilung der Besteuerungsrechte in Bezug auf Dividenden.

1. Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige juristische Person an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, dürfen nur in diesem anderen Staat besteuert werden.
2. Der Ausdruck "Dividenden" bedeutet Einkünfte aus Aktien oder andere Einkünfte, die nach der nationalen Gesetzgebung des Vertragsstaates den Einkünften aus Aktien gleichgestellt sind.

Gem. § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen u.a.

'Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien und Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung'.

Gem. Doralt/Ruppe Steuerrecht⁷ S 51 zählen zum Begriff der sonstigen Bezüge gem. § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 zählen vor allem verdeckte Gewinnausschüttungen (VwGH 28.5.1998, 96/15/0114, ÖStZB 1998, 687).

Die Frage der Gewerblichkeit der Weiterveräußerung von Kraftfahrzeugen ist gemäß dargestellter Rechtssprechung des VwGH nicht in Bezug auf die Gesamttätigkeit des Unternehmens zu untersuchen sondern isoliert auf den Teilbetrieb des 'gewerblichen Autohandels'.

Vom Gewerbebetrieb im Ertragsteuerrecht unterscheidet sich die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung des Unternehmers darin, dass weder Gewinnerzielungsabsicht, noch eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erforderlich sind (vgl.

Kranich/Siegl/Waba Kommentar zur Mehrwertsteuer § 2 Anm. 72 eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist nicht erforderlich (VwGH 20. Juni 1952, 1682/50)).

§ 2 Abs. 1 UStG 1994 fordert jedoch eine nachhaltige Tätigkeit.

Gemäß VwGH vom 10. März 1993 91/13/0189 liegt eine nachhaltige Tätigkeit vor, 'wenn mehrere aufeinander folgende gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit und derselben dauernden Verhältnisse ausgeführt werden oder wenn die tatsächlichen Umstände auf den Beginn oder die Fortsetzung einer gewerblichen Tätigkeit hinweisen. Eine Tätigkeit ist somit nachhaltig, wenn sie mit der Absicht, sie zu wiederholen, ausgeführt wird.'

Im Erkenntnis vom 26. Juni 2000, 95/14/0161 hat sich der VwGH näher mit dem Wesensbegriff der Nachhaltigkeit beschäftigt und dazu folgende Aussagen getroffen:

'Nachhaltigkeit liegt nicht nur dann vor, wenn die Tätigkeit auch tatsächlich wiederholt (dauernd) ausgeübt wird; auch eine einmalige Tätigkeit ist nachhaltig, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist oder wenn aus den Umständen auf die Wiederholung oder Fortsetzung dieser Tätigkeit geschlossen werden kann (vgl. das hg. Erkenntnis vom 10. März 1993, 91/13/0189).'. '....'Eine umfangreiche Kauf- und Verkaufstätigkeit ist ein Indiz für ein planmäßiges Vorgehen und damit für eine nachhaltige zu gewerblichen Einkünften führende Tätigkeit (vgl. das hg. Erkenntnis vom 31. Mai 1983, 82/14/0188). Entscheidend ist nicht die absolute

Zahl an An- bzw. Verkaufsvorgängen, sondern das sich im Einzelfall bietende Gesamtbild der Verhältnisse.'

Im vorliegenden Fall wurde ein PKW Marke Audi A8 mit gleichem Datum von der Bw. angekauft und an die F-AG nach Bulgarien verkauft.

Zwar deutet die tatsächliche Abwicklung des Geschäftes, der An- und Verkauf des Fahrzeuges mit selben Datum auf eine (beginnende) erwerbswirtschaftliche Tätigkeit hin, die tatsächliche Abwicklung, aufgrund derer infolge 'devisen- und importrechtlicher' Umstände ein buchhalterischer Verlust aus dem PKW-Verkauf entstand, spricht jedoch dagegen.

Dass ein Veräußerungsgewinn bei Annahme eines höheren Dollarwechselkurses entstanden wäre ist naturgemäß richtig, warum mit einer Verschiebung der Wechselkursrelation gerechnet wurde, konnte aber nicht dargelegt werden.

Auch die Tatsache, dass das Geschäft nicht wie sonst bei in Fremdwährung abgeschlossenen Umsätzen gegen das Wechselkursrisiko abgesichert wurde, spricht gegen die Gewerblichkeit des Vorganges.

Der Verkauf des Fahrzeuges an die 100%ige Muttergesellschaft lässt für sich alleine genommen noch nicht darauf schließen, dass eine Fortsetzung dieser Tätigkeit geplant wäre.

Fehlendes Fach- oder Insiderwissen im Kfz-Handel sowie lediglich zweimaliger An- und Verkauf im gesamten Zeitraum seit Eröffnung des Unternehmens deuten vielmehr darauf hin, dass die Geschäfte über Initiative der F-AG getätigt wurden.

Hintergrund der konkreten Abwicklung waren lt. Bw. devisenrechtliche Genehmigungen, Fragen der Finanzierung udgl. Ein weiterer wesentlicher Grund dürfte darin bestanden haben, dass ein direkter Export für österreichische Kfz-Händler aufgrund von diesen oftmals auferlegten Gebietsbeschränkungen nicht möglich war und man sich von Seiten der F-AG hierzu der in Österreich ansässigen Bw. bediente. Eine Ausweitung der Tätigkeit in dem Sinn, dass die F-AG in weiterer Folge Kraftfahrzeuge von der Bw. etwa als (teilweise) Grundlage ihres Geschäftsbetriebes beziehen würde, wurde nicht behauptet.

Richtig ist, dass die Bw. bereits 1994 ein Kraftfahrzeug nach Vermietung an ihre F-AG verkauft hat. Einen Nachweis eines planmäßigen Vorgehens konnte die Bw. jedoch auch hier nicht vermitteln.

Die Behauptung der Bw., es bestehe auch weiterhin die Absicht, Handelsgeschäfte mit Pkw durchzuführen, wurde nach Vorhalt im Schreiben vom 20.3.2003 durch Vorlage eines Leasingvertrages der Bw. über einen PKW Marke Lexus SC 430 näher konkretisiert. Dieser Pkw wurde aber lt. Ausführungen der Bw. beinahe ausschließlich für den Gf. der Bw. verwendet.

Wenn in der Berufungsschrift behauptet wird, bei Vorliegen von Interessenten und gegebener Marktlage würde man mit jedermann kontrahieren, so vermag dieser Verweis schon mangels nachgewiesener werbender Tätigkeit und daraus resultierender Außenwirkung der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen, zumal sich die tatsächlich erbrachten Leistungen der Bw. auf dem Gebiete des Autohandels der Bw. in der Veräußerung von 2 Kraftfahrzeugen erschöpften.

Auch die Vorlage einer - allgemein auf Import und Exportgeschäfte bezogenen Werbeeinschaltung aus 1998 - wie im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung vorgelegt, vermag daran nichts zu ändern.

Die absolute Anzahl durchgeführter Autoverkäufe, 2 abgeschlossene Geschäfte von 1993 (Beginn der Geschäftstätigkeit) bis 2002, sprechen gegen die Gewerblichkeit der Bw. auf dem Gebiet der Weiterveräußerung bzw. gewerblichen Vermietung von Kraftwagen wie gem. § 11 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 gefordert.

Damit war der Bw. ein Vorsteuerabzug aus dem Ankauf des Kraftfahrzeuges zu Recht zu versagen.

Von Seiten der Behörden wurde auch eine verdeckten Gewinnausschüttung angenommen, nachdem das fragliche Fahrzeug, ein Audi A8 an den 100%igen Gesellschafter (FA-G) mit Verlust veräußert wurde. Derartige Geschäfte sind unter Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu beurteilen. Danach sind diese Geschäfte nur dann anzuerkennen, wenn sie auch zwischen Fremden Dritten abgeschlossen worden wären. Der Vertrag muss klar und eindeutig sein und fremdüblichen Bedingungen entsprechen.

Ein An- und Verkauf zum selben Zeitpunkt, bei dem sich auch unter Außerachtlassung der behördlich festgestellten Nichtabzugsfähigkeit der Umsatzsteuer ein Veräußerungsverlust ergibt, entspricht nicht diesem Grundsatz. Die Frage, aufgrund welcher bereits vor dem Ankauf des Fahrzeuges getroffener Vereinbarungen der Verkauf zu einem Preis von US\$

50.000,- beschlossen wurde, wurde im Vorhalt vom 20.3.2003 mit damaligen devisen- und Importbestimmungen sowie 'diversester bulgarischer Bestimmungen' beantwortet.

Damit zusammenhängend würde die Nachbelastung der F-AG mit der nunmehr anfallenden nichtabzugsfähigen Vorsteuer aufgrund der unrichtigen rechtlichen Beurteilung der Bw. zivilrechtlich nicht durchsetzbar sein und allenfalls aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses gewährt werden.

Der in diesem Zusammenhang eingebrachte 'Vorschlag' der Bw. einen Teil des 1996 von der F-AG erhaltenen nicht körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschafterzuschusses gegen Gewährung des Vorsteuerabzuges den Veräußerungserlös für das Fahrzeug um S 220.000,- zu erhöhen und dafür den steuerfreien Zuschuss im gleichen Betrag zu reduzieren, zielt in diese Richtung. Dabei wird übersehen, dass eine derartige Rückgängigmachung von verdeckten Ausschüttungen mit steuerlicher Wirkung nicht möglich ist (vgl. Doralt/Ruppe, Steuerrecht⁷ Bd. I, S 328 mit Verweis auf VwGH 29.1.1998, 96/15/0013, 24.3.1998, 97/14/0118).

Die Bw. beruft sich in Hinblick auf die mittels Haftungsbescheid vorgeschriebene Kapitalertragsteuer auf die Bestimmung des Art. 8 DBA Österreich-Bulgarien.

Danach dürften Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat (Österreich) ansässige Person an eine im anderen Vertragsstaat (Bulgarien) ansässige Person zahlt, nur in diesem anderen Staat (Bulgarien) besteuert werden.

Art. 8 Z 1 des angesprochenen Doppelbesteuerungsabkommens weist die Einkünfte aus Dividenden dem Vertragsstaat des Empfängers zu.

Gemäß Art. 8 Z 2 ist der Ausdruck 'Dividenden' auf Einkünfte aus Aktien und diesen gleichgestellte Einkünfte anzuwenden.

Entsprechend der Rechtssprechung des VwGH gelten verdeckte Gewinnausschüttungen als sonstige Bezüge und somit den Dividenden gleichgestellte Einkünfte (vgl. VwGH v. 28.5.1998, 96/15/0114).

Damit ist einer Vorschreibung der Kapitalertragsteuer gem. § 93ff EStG 1988 in Anwendung des Art. 8 DBA Österreich-Bulgarien der Boden entzogen.

Die Frage, ob eine verdeckte Ausschüttung vorliegt ist vor dem Hintergrund der dargestellten Überlegungen somit nicht mehr zu prüfen.

Die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer mittels Haftungsbescheid erfolgte solcherart zu Unrecht. Der Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer vom 1.1.1996 bis 31.12.1996 ist somit aufzuheben.

Wien, 2. April 2003