



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Mag. Eva Woracsek und die weiteren Mitglieder Dr. Hans Rauner, KR Michael Fiala und KomzIR Stefanie Toifl im Beisein der Schriftführerin S. über die Berufungen der Bw, gegen die Bescheide des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln, vertreten durch Mag. Melitta Schweinberger, betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer sowie Haftung für Kapitalertragsteuer für das Jahr 2000 nach der am 20. Februar 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages an Umsatzsteuer ist der Buchungsmitteilung zu entnehmen.

Euro-Information:	
Die festgesetzte Körperschaftsteuer 2000 beträgt	1.708,10 €
Die Umsatzsteuergutschrift 2000 beträgt	-185.649,51 €
Die im Haftungswege zu entrichtende Kapitalertragsteuer 2000 beträgt	5.345,92 €

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) ist eine GmbH, welche die Herstellung von Fertigbädern, Sanitärzellen und Nassräumen zum Gegenstand hat.

Alleiniger Geschäftsführer der Bw ist der an der Bw zu 25 % beteiligte HP. Neben den aus seiner Geschäftsführertätigkeit bezogenen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit erzielt HP Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer Tätigkeit als Handelsvertreter.

Anlässlich einer bei der Bw durchgeführten, die Jahre 2000 bis 2002 umfassenden Außenprüfung traf die Prüferin unter Tz 2 des Prüfberichts folgende Feststellung:

Die Bw habe dem Gesellschafter-Geschäftsführer HP im Jahr 2000 für die berufliche Verwendung des privaten PKW Kilometergelder in Höhe von 352.885,50 S (inklusive Umsatzsteuer) bezahlt, während sie den anderen in einem Dienstverhältnis zur Gesellschaft stehenden Gesellschaftern ein Kraftfahrzeug zur Verfügung gestellt habe. Eine schriftliche Vereinbarung über die Gewährung von Kilometergeldern oder die Verrechnung eines Miet- oder Nutzungsentgelts in Höhe des Kilometergeldes für die betriebliche Nutzung des privaten PKW bestehe nicht.

Liege die kilometerbezogene Jahresfahrleistung erheblich über der beim amtlichen Kilometergeld berücksichtigten durchschnittlichen Jahreskilometerleistung von 15.000 km, würden Unternehmen aus wirtschaftlichen Gründen, da sich bei hohen Kilometerleistungen die tatsächlichen Kosten von Kraftfahrzeugen im Hinblick auf den hohen Fixkostenanteil degressiv entwickeln, ihren Mitarbeitern Kraftfahrzeuge zur Verfügung stellen. Dies würde bei den beiden anderen Gesellschaftern auch so gehandhabt. Die Differenz zwischen dem tatsächlichen Aufwand für den beruflich genutzten PKW und den durch die Gesellschaft ausbezahlten Kilometergeldern sei folglich ein Vorteil, den die Gesellschaft anderen Personen, die nicht Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde. Derartige Vereinbarungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter müssten von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten, widrigenfalls müsse von einer verdeckten Gewinnausschüttung ausgegangen werden. Die bloße Verbuchung von Zuwendungen an einen Gesellschafter könne eine Urkunde über den Rechtsgrund nicht ersetzen. Dass die Gewährung dieses Vorteils einen Teil der Abgeltung für die Tätigkeit als Geschäftsführer darstelle, sei ebenfalls auszuschließen, da die an die anderen Gesellschafter gewährten Vergütungen wesentlich unter dem Gehalt des HP liegen würden.

Die Differenz zwischen den bezahlten Kilometergeldern und dem um die Luxustangente verminderten tatsächlichen Kfz-Aufwand stelle daher eine verdeckte Gewinnausschüttung dar,

welche dem Gewinn des Jahres 2000 hinzuzurechnen sei und für welche auch Kapitalertragsteuer anfalle:

Kilometergelder	352.285,00 S
tatsächlicher Aufwand	
(abzügl. Luxustangente)	<u>183.358,00 S</u>
Verdeckte Ausschüttung	168.927,00 S

Ferner sei aus diesem Grund die abziehbare Vorsteuer um 28.154,58 S zu kürzen.

Das Finanzamt erließ den Prüfungsfeststellungen Rechnung tragende Abgaben- und Haftungsbescheide für das Jahr 2000.

In den gegen diese Bescheide erhobenen Berufungen wendet die Bw zunächst ein, dass es zu einer unzulässigen Doppelbesteuerung gekommen sei, da die verrechneten Kilometergelder (auch) als Einnahmen in den von HP als Handelsvertreter erzielten Einkünften aus Gewerbebetrieb enthalten seien, der Einkommensteuerbescheid des HP jedoch nicht berichtigt worden sei. Dies veranschauliche die nachstehende Tabelle (Beträge in ATS):

	Jahr	It. Steuererkl./Bescheide HP			It. BP bei Bw
		Netto	USt	Brutto	
Einnahmen km-Geld	2000:	274.022,70	54.804,54	328.827,24	
	2001:	19.548,55	3.909,71	23.458,26	
Summe Einnahmen		293.571,25	58.714,25	352.285,50	352.285,50
- Luxustang. (18,64%)		-51.077,83			
erklärte Einnahmen		242.493,42	58.714,25	352.285,50	352.285,50
Ausgaben (darin enth.	2000:	183.358,18			183.358,00
Luxustang. iHv 77.610,21)	2001:	1.615,00			
Summe Ausgaben		184.973,18			
Gewinn:		57.520,24			168.927,50
Vorsteuerkürzung					<u>28.154,58</u>
					140.772,92

HP verfüge als selbständiger Handelsvertreter über ein betriebliches Kfz, welches er sowohl für sein Einzelunternehmen als auch für seine Funktion als Geschäftsführer verwende. Auf Grund seiner Unternehmereigenschaft habe HP der Bw für die im Rahmen seiner Geschäftsführertätigkeit erfolgende Nutzung des Kfz Kilometergeld verrechnet. Es sei dies eine normale Leistungsverrechnung mit dem amtlichen Kilometersatz zuzüglich Umsatzsteuer gewesen. Den anderen Gesellschaftern sei die Kilometergeldverrechnung bekannt und hätten diese der Vorgangsweise mündlich zugestimmt. Ohne deren Zustimmung wäre die Verrechnung nicht zulässig gewesen.

Die Jahreskilometerbegrenzung von 15.000 km sei auf Grund der Zurechnung ins Betriebsvermögen und der vorgenommenen Verrechnung und Versteuerung bei den Einkünften des HP nicht anzuwenden.

Im Hinblick darauf, dass fremdübliche Rechnungen gelegt und Kilometergelder nur in der amtlichen Höhe verrechnet worden seien, sei ein schriftlicher Vertrag nicht erforderlich. Es seien laufend Rechnungen, wie sie auch ein fremder Dritter ausgestellt hätte, bei der Bw eingegangen, geprüft und laufend beglichen worden. Weitere Urkunden seien im üblichen Geschäftsleben nicht erforderlich und nicht zumutbar.

Die Bw bringt ferner vor, dass HP alleiniger Geschäftsführer sei, er daher entsprechende Mehrleistungen als die Gesellschafter ohne Geschäftsführerfunktion zu erbringen und auch mehr Verantwortung zu tragen habe.

Schließlich wendet die Bw bezüglich Berechnung der Bemessungsgrundlage für die verdeckte Gewinnausschüttung ein, dass die Luxustangente nur einseitig bei den Ausgaben und nicht auch bei den Einnahmen berücksichtigt worden sei. Auch würden erforderlichenfalls berichtigte Rechnungen ausgestellt, weshalb die Vorsteuern konsequenterweise nicht hinzugechnet werden dürften.

In einem Beiblatt zur Berufungsvorlage weist das Finanzamt darauf hin, dass im Prüfbericht die mit dem amtlichen Kilometergeld berücksichtigte durchschnittliche Jahreskilometerleistung irrtümlich mit 15.000 km statt richtigerweise mit 30.000 km angegeben worden sei. Die Prüferin habe die Berechnung auch anhand von 30.000 km vorgenommen (Hinweis auf Bl. 156 Arbeitsbogen, Rückseite). Die tatsächlich angefallenen Kosten seien der für das Jahr 2000 eingereichten Einkommensteuererklärung des HP entnommen worden, wobei darauf hinzuweisen sei, dass der gesamte Kfz-Aufwand bei der Bw berücksichtigt worden sei, obwohl HP das Auto auch für seine Handelsvertreterstätigkeit nutze.

Aus den vorliegenden Akten (Arbeitsbogen der Betriebsprüfung, Veranlagungsakten der Bw und des HP) wird Folgendes festgestellt:

Die Bw hat im Jahr 2000 auf dem Aufwandskonto 7331 „Reisespesen“ Kilometergelder in Höhe von 298.120,90 S netto verbucht (Bl. 125 Arbeitsbogen). Davon wurden, wie auch den Einnahmen-Ausgabenrechnungen des HP zu entnehmen ist, im Jahr 2000 ein Betrag von 274.022,70 S und im Jahr 2001 ein Betrag von 24.098,20 S ausbezahlt. Für die Jahre 1998 und 1999 enthalten die Einnahmen-Ausgabenrechnungen des HP Km-Geld-Einnahmen in Höhe von 221.220,80 S und 262.836,00 S.

In der am 20. Februar 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wies der steuerliche Vertreter erneut darauf hin, dass die anderen Gesellschafter den Kilometergeldzahlungen zugestimmt hätten. Eine Bereicherungsabsicht liege im Hinblick auf die Offenlegung in der Einnahmen-Ausgabenrechnung des HP nicht vor. Da die Verrechnung leistungsgerecht und angemessen erfolgt sei, fehle es an der für eine verdeckte Gewinnausschüttung erforderlichen Vorteilsgewährung. Zum Einwand der Vertreterin des Finanzamtes, die bei der Bw berücksichtigten tatsächlichen Kosten für die Nutzung des PKW würden auch jene für Fahrten im Rahmen der Handelsvertreter Tätigkeit umfassen, meinte der steuerliche Vertreter, dass maximal 10 % der Kosten der Handelsvertreter Tätigkeit zuzuordnen seien. Abschließend führte der steuerliche Vertreter aus, dass, hätte die Bw das gleiche Kfz angeschafft, betriebswirtschaftlich nach Berücksichtigung der Luxustangente und des steuerlichen Aktivpostens im Wesentlichen gleiche Aufwendungen erwachsen wären.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.1. Gemäß § 4 Abs. 4 EStG sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilshaber, die das Einkommen der Körperschaft vermindern und ihre Wurzel in der Anteilshaberschaft haben (z.B. VwGH 28.4.2004, 2001/14/0166).

Im Bereich der Einkommenserzielung spielen nur solche Vorgänge eine Rolle, die durch den Betrieb veranlasst sind. VGA stehen dazu in diametralem Gegensatz. Sie sind eben gerade nicht durch den Betrieb veranlasst; ihre Veranlassung liegt in der Anteilshaberschaft. VGA sind daher jenes Instrument, das der Abgrenzung der betrieblich veranlassten Vorgänge von den in der Anteilshaberschaft begründeten Vorgängen dient (vgl. Bauer/ Quantschnigg/ Schellmann/ Werilly, KStG 1988, § 8 Tz 33.3).

Bei Beurteilung der Frage, ob ein bestimmter Vorgang seine Ursächlichkeit im Gesellschaftsverhältnis hat, ist eine Angemessenheitsprüfung in Form eines Fremdvergleichs durchzuführen. Entscheidend ist, ob die Gesellschaft den Vorteil einem Nichtgesellschafter ebenfalls gewährt hätte (z.B. VwGH 28.1.2003, 99/14/0100).

1.2. Im Erkenntnis vom 8.10.1998, 97/15/0073, stellte der Verwaltungsgerichtshof u.a. fest, dass sich die tatsächlichen Kosten für Fahrten mit einem Pkw bei höheren Kilometerleistungen im Hinblick auf den hohen Anteil an Fixkosten degressiv entwickeln. Bei der Berücksichtigung der Pkw-Fahrten mit dem amtlichen Kilometergeld ergebe sich hingegen ein lineares Ansteigen, welches ab einer Fahrleistung von etwa über 30.000 Kilometern immer mehr von den tatsächlichen Aufwendungen abweiche.

HP hat einen Pkw geleast und diesen sowohl für Fahrten im Rahmen seiner Handelsvertreterstätigkeit als auch für Fahrten im Rahmen seiner Geschäftsführertätigkeit verwendet. Er hat der Bw für die im Rahmen der Geschäftsführertätigkeit zurückgelegten Fahrten im Jahr 2000 Kilometergeld in Höhe von 298.120,90 S (zuzüglich 20 % Umsatzsteuer) in Rechnung gestellt, woraus sich, da das Kilometergeld zum amtlichen Satz von 4,90 S verrechnet wurde, eine Jahreskilometerleistung von rd. 61.000 km errechnen lässt. Bei einer solchen Kilometerleistung kann aber im Sinne der zuvor zitierten Rechtsprechung nicht mehr davon gesprochen werden, dass das dem HP bezahlte amtliche Kilometergeld noch die Funktion eines Ersatzes tatsächlich entstandener Kosten hat.

Dies wird schon dadurch deutlich, dass die aus der Steuererklärung des HP ersichtlichen tatsächlichen Kfz-Kosten von rd. 260.000,00 S (vor Abzug der Luxustangente) das verrechnete Kilometergeld von 298.120,90 S nicht erreichen, wobei diese Gegenüberstellung das Abweichen der Kilometergelder von den tatsächlichen Kosten noch nicht einmal im vollen Ausmaß widerspiegelt, weil die tatsächlichen Kosten auch die für die Handelsvertreterstätigkeit des HP zurückgelegten Fahrten einschließen. Der Einwand in der Berufungsverhandlung, von den insgesamt zurückgelegten Fahrten würden (lediglich) maximal 10 % auf solche im Rahmen der Handelsvertreterstätigkeit entfallen, passt nicht schlüssig zu der Behauptung, der PKW wäre Betriebsvermögen dieses Betriebes gewesen.

Es kann damit kein Zweifel daran bestehen, dass die Bw dem HP dadurch, dass sie ihm als Ersatz der für betriebliche Zwecke der Bw zurückgelegten Fahrten anstelle der tatsächlichen Kosten das amtliche Kilometergeld bezahlte, einen Vorteil zugewendet hat.

1.3. Diese Vorteilszuwendung kann bei der Bw nur dann eine Betriebsausgabe begründen, wenn für sie eine betriebliche Veranlassung besteht.

1.3.1. HP ist Gesellschafter der Bw und steht als deren Geschäftsführer zu ihr in einem Dienstverhältnis. Auf Grund dieses Dienstverhältnisses geleistete Gehaltszahlungen sind grundsätzlich betrieblich veranlasst und daher als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Ersetzt eine Körperschaft ihrem bei ihr beschäftigten Anteilsinhaber Kosten für in ihrem betrieblichen Interesse unternommene Fahrten, so führt dies grundsätzlich ebenfalls zu Betriebsausgaben. Allenfalls kann beim Anteilsinhaber ein steuerpflichtiger Vorteil aus dem Dienstverhältnis vorliegen, wenn die Reisekostenvergütung in den Sätzen des § 26 Z 4 EStG keine Deckung findet (Bauer/ Quantschnigg/ Schellmann/ Werilly, KStG 1988, § 8 ANHANG Stichwort „Reisekosten“). Ein steuerpflichtiger Vorteil aus dem Dienstverhältnis liegt auch insoweit vor, als bei einer jährlichen Kilometerleistung von mehr als 30.000 km das amtliche Kilomergeld anstelle der tatsächlichen Kosten ausbezahlt wird (VwGH 19.5.2005, 2001/15/0088).

Für den Streitfall folgt daraus, dass die Auszahlung von Kilomergeldern an HP (auch) in dem über die tatsächlichen Kosten hinausgehenden Ausmaß dann als betrieblich veranlasste Zahlung bei der Bw abgezogen werden könnte, wenn darin ein steuerpflichtiger Vorteil aus dem Dienstverhältnis, somit ein weiteres Entgelt für die von HP erbrachte Geschäftsführertätigkeit zu erblicken wäre.

Abgesehen davon, dass die Bw einen solchen Grund für die Zahlung des (überhöhten) Kilomergeldes gar nicht behauptet, ist zu beachten, dass wegen der Gesellschafterstellung des HP die an ihn ausbezahlten Geschäftsführerbezüge nach den Grundsätzen des Fremdvergleichs zu beurteilen sind und diese daher insbesondere nur insoweit eine Betriebsausgabe darstellen, als die Tätigkeitsvergütung angemessen ist. Eine das angemessene Ausmaß überschreitende Vergütung stellt eine vGA dar (Bauer/ Quantschnigg/ Schellmann/ Werilly, KStG 1988, § 8 ANHANG, Stichwort „Geschäftsführervergütung“). Bei der Prüfung der Angemessenheit einer Tätigkeitsvergütung ist dabei auf sämtliche Geldvorteile und geldwerten Vorteile, die für die Tätigkeit erhalten werden, Bedacht zu nehmen (VwGH 20.9.1983, 82/14/0273, 0274).

Nun steht nicht in Streit, dass HP mit seinem monatlichen Festgehalt angemessen entlohnt wurde. In der Berufung wird zwar vorgebracht, dass HP als alleiniger Geschäftsführer mehr zu leisten und mehr Verantwortung zu tragen habe. Dieses Vorbringen ist aber zum einen damit, dass die Bw die Kilomergeldzahlungen ja selbst nicht mit einer Entlohnung für die Geschäftsführertätigkeit in Beziehung gebracht, sondern als betrieblich veranlasste Einnahmen der Handelsagentur des HP bezeichnet hat, nicht in Einklang zu bringen. Zum anderen geht aus diesem Vorbringen nicht konkret hervor, dass die Geschäftsführerentlohnung des HP nicht

angemessen gewesen wäre und daher durch überhöhte Kilometergeldzahlungen hätte ausgeglichen werden müssen.

Was die angesprochene höhere Verantwortung bzw. Mehrleistung im Vergleich zu den anderen Gesellschaftern betrifft, ist im Übrigen darauf hinzuweisen, dass – wie die Betriebsprüfung unwidersprochen festgestellt hat – die den anderen Gesellschaftern gewährten Vergütungen ohnehin wesentlich unter jener des Gesellschafter-Geschäftsführers liegen.

Auch spricht der Umstand, dass die Gehaltszahlungen, die sich beispielsweise in den Jahren 1999 bis 2002 zwischen rd. 841.000,00 S und rd. 867.000,00 S pro Jahr (1999 864.000,00 S; 2000: 847.000,00 S; 2001: 841.000,00 S; 2002: 867.000,00 S) bewegt haben, nicht auffallend schwanken, in den Jahren 2001 und 2002 aber im Gegensatz zu den Vorjahren Kilometergelder nicht mehr bezahlt wurden, dagegen, dass im Jahr 2000 unangemessene, durch die Bezahlung einer Art „Tantieme“ in Form überhöhter Kilometergelder auszugleichende Bezüge vorgelegen hätten. Dass der Geschäftsführer etwa im Jahr 2000 in besonderer, durch eine Tantieme zu entlohnender Weise zum wirtschaftlichen Erfolg der Bw beigetragen hätte, behauptet die Bw nicht einmal.

Da somit davon auszugehen ist, dass HP eine angemessene Entlohnung für seine Geschäftsführertätigkeit erhalten hat, sind über diese angemessene Entlohnung hinausgehende Zusatzvergütungen nicht Vorteil aus dem Dienstverhältnis, sondern vGA.

Davon abgesehen bedürfte es, um die Höhe und damit die Angemessenheit der Gesamtausstattung von vornherein verlässlich beurteilen zu können, einer eindeutigen, durch eine im Vorhinein abgeschlossene Vereinbarung getroffenen betraglichen Festlegung der Zusatzvergütung. Eine solche Vereinbarung liegt aber nicht vor. Auch kann im Hinblick darauf, dass die Vergütung keinen Bezug zum Unternehmenserfolg aufweist, die Höhe der Vergütung letztlich von der Zufälligkeit der in einem Jahr zurückgelegten Kilometer abhängt, nicht von einer üblichen Form der Bemessung eines Gehaltsbestandteiles gesprochen werden. Unabhängig von der Frage nach der betragsmäßigen Angemessenheit der Gesamtentlohnung des HP wäre eine als Zusatzvergütung für die Geschäftsführertätigkeit gedachte Bezahlung überhöhter Kilometergelder daher bereits auf Grund des Fehlens entsprechender Vereinbarungen und der Unüblichkeit einer solchen Vorgangsweise als vGA zu beurteilen.

1.3.2. Der Umstand, dass HP die bezahlten Kilometergelder als Betriebseinnahmen im Rahmen seiner Handelsvertreterstätigkeit erfasst und somit die Verwendung des in Rede stehenden Pkw für Zwecke der Bw offensichtlich als eigenes, neben dem Dienstverhältnis bestehendes Leistungsverhältnis behandelt hat, begründet noch keine betriebliche Veranlassung der Vorteilszuwendung. Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft als betrieblichen Vorgang setzt jedenfalls voraus, dass die

Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen. Die Verwendung des Pkw auch (und allenfalls überwiegend) im Rahmen der Handelsvertreterstätigkeit des HP gebietet keine andere Sichtweise.

Entscheidend für die Beurteilung der Fremdüblichkeit der strittigen Ausgaben ist, dass die vorliegende Form der Verrechnung angesichts einer Jahresleistung von rd. 61.000 km keine angemessene Kostenabgeltung darstellen kann. Dies wird im konkreten Fall besonders dadurch deutlich, dass die verrechneten Kilometergelder von rd. 298.000,00 S die tatsächlichen Kosten, die zudem noch die durch die Nutzung im Rahmen der Handelsvertreterstätigkeit verursachten Kosten umfassen, um zumindest rd. 40.000,00 S übersteigen. Diese Unangemessenheit war der Bw im Hinblick darauf, dass der Geschäftsführer die tatsächlichen Kosten im Rahmen seiner Tätigkeit als Handelsvertreter aufgezeichnet hat, auch bekannt.

Ein betrieblicher Anlass für eine solche unangemessene Kostenabgeltung ist nicht erkennbar. Die Bw hat einen Mehraufwand getragen, den sie bei vernünftiger wirtschaftlicher Vorgangsweise einem ihr fremd gegenüberstehenden (und im Übrigen angemessen entlohten) Geschäftsführer nicht zu tragen bereit gewesen wäre. Die Betriebsprüfung weist zutreffend darauf hin, dass es für die Bw wirtschaftlich günstiger gewesen wäre, selbst ein Firmenfahrzeug für den betriebsnotwendigen Einsatz durch den Geschäftsführer anzuschaffen bzw. zu leasen - auch der steuerliche Vertreter hat in der Berufungsverhandlung eingeräumt, dass im Falle einer Anschaffung des Kfz durch die Bw betriebswirtschaftlich im Wesentlichen gleiche Aufwendungen erwachsen wären - und damit die Kosten von vornherein auf das tatsächliche Ausmaß zu beschränken, eine Vorgangsweise, die die Bw auch bei den anderen in einem Dienstverhältnis stehenden Gesellschaftern gewählt hat. Dies auch unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die Bw, wie den Einnahmen-Ausgabenrechnungen des HP zu entnehmen ist, Kilometergelder auch für die Jahre 1998 und 1999 in einer Höhe bezahlt hat, die angesichts der jeweiligen Jahreskilometerleistung (1998: $221.220,80 : 4,9 = \text{rd. } 45.100 \text{ km}$; 1999: $262.836,00 : 4,9 = \text{rd. } 53.600 \text{ km}$) ebenfalls nicht als angemessene Kostenabgeltung bezeichnet werden kann.

Die mangelnde Fremdüblichkeit der gewährten Kostenabgeltung bezieht sich ferner auch auf jenen Teil der Aufwendungen, der im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG auf die repräsentative Komponente (Luxustangente) des in Rede stehenden Pkw entfällt.

Im Hinblick auf das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG kann der auf die Repräsentation entfallende Teil der Aufwendungen für einen Pkw nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden. Dieses Abzugsverbot für unangemessen hohe Aufwendungen hätte die Bw, so sie den Pkw selbst geleast hätte, ebenfalls getroffen. In Höhe der auf den Luxusanteil entfallenden Kosten liegen eben keine betrieblich veranlassten Aufwendungen vor. Dass den

betrieblichen Erfordernissen der Bw mit einem Pkw mit Anschaffungskosten in einer als angemessen zu beurteilenden Höhe hinreichend Rechnung getragen wurde, beweist schon der Umstand, dass HP dem von ihm geleasteten Pkw selbst einen repräsentativen Charakter im Ausmaß von 18,64 % zugeordnet hat.

Daraus folgt aber, dass die Bw in Höhe der auf die repräsentative Komponente entfallenden Kostenabgeltung keinen betrieblich veranlassten Aufwand getätigt hat. Für die über das angemessene Ausmaß hinausgehenden Aufwendungen waren keine betrieblichen Überlegungen, sondern das Repräsentationsbedürfnis des Gesellschafter-Geschäftsführers maßgebend. Mit der Kostenübernahme in Höhe der Luxusausstattung hat die Bw Kosten der Lebensführung des Gesellschafters getragen.

Aus den dargelegten Gründen ist davon auszugehen, dass die von der Bw dem HP gewährte Abgeltung der für dessen Pkw aus den im betrieblichen Interesse der Bw unternommenen Fahrten erwachsenen Kosten in Höhe der Differenz zwischen Kilometergeld und den um die repräsentative Komponente verminderten tatsächlichen Kosten nicht angemessen ist und daher einem Nichtgesellschafter nicht gewährt worden wäre, weshalb die gewährte Vergütung in diesem Ausmaß als vGA zu beurteilen ist.

Was die Höhe der im Jahr 2000 für die im Rahmen der Geschäftsführertätigkeit zurückgelegten Fahrten angefallenen tatsächlichen, um den Repräsentationsanteil verminderten Kosten betrifft, so waren diese mangels anderer Anhaltspunkte zu schätzen. Dass die Betriebsprüfung dabei auf die in der Einnahmen-Ausgabenrechnung des HP verzeichneten Ausgaben zurückgegriffen hat, kann für die Bw im Hinblick darauf, dass diese Kosten unstrittig auch solche für Fahrten im Rahmen der Handelsvertreterstätigkeit umfassen, nicht von Nachteil sein.

Die für die Annahme einer vGA erforderliche subjektive Voraussetzung einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung der Körperschaft ist dadurch, dass HP alleiniger Geschäftsführer der Bw ist bzw. war und die Vergütung von Kilometergeldern dessen Pkw betraf, diesem die Diskrepanz zwischen den tatsächlich entstandenen Pkw-Aufwendungen und dem bezahlten Kilometergeld daher auch bekannt war, ebenfalls erfüllt.

Dass die übrigen Gesellschafter mit einer Verrechnung der Kilometergelder einverstanden waren, sagt über die betriebliche Veranlassung der Zahlung noch nichts aus. Ob die Anteilshaber die Steuerfolgen einer Vorteilsgewährung vorhersehen können, ist für die Annahme einer vGA unmaßgeblich (Bauer/ Quantschnigg/ Schellman/ Werilly, KStG 1988, § 8 Anm 47).

1.3.3. Zum Begehren der Bw, die Luxustangente auch bei den Einnahmen zu berücksichtigen, wird Folgendes bemerkt:

Sind Aufwendungen der Höhe nach unangemessen, ist der die Angemessenheit übersteigende Teil der außerbetrieblichen Sphäre zuzurechnen. Daher ist etwa im Falle der Veräußerung der auf die unangemessenen Aufwendungen entfallende Teil des Veräußerungserlöses ebenfalls der außerbetrieblichen Sphäre zuzurechnen, somit nicht steuerpflichtig (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 8 Tz 18).

Konkret geht es aber nicht um die Frage, ob ein bestimmter Ertrag (Vergütung der Kfz-Kosten) wegen des Vorliegens einer repräsentativen Komponente teilweise der außerbetrieblichen Sphäre zuzurechnen ist, sondern darum, dass dem HP ein in der Gesellschafterstellung begründeter Vorteil zugewendet wurde. Es ist nicht ersichtlich, warum dieser dem HP im Rahmen seiner Einkünfte aus Kapitalvermögen zugekommene Vorteil um eine Luxustangente zu kürzen wäre.

Die Frage, ob die dem HP bezahlte Vergütung der Kfz-Kosten wegen des Vorliegens einer repräsentativen Komponente teilweise als nicht betrieblich veranlasster Ertrag aus seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb auszuscheiden ist, betrifft im Übrigen dessen Einkommensteuerverfahren. Im Hinblick darauf, dass der die angemessenen tatsächlichen Kosten übersteigende Teil der Vergütung als verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln ist, wird in den Einkünften aus Gewerbebetrieb des HP ohnehin nur der den angemessenen tatsächlichen Kosten entsprechende Teil der Vergütung als Betriebseinnahme, der eine Betriebsausgabe in gleicher Höhe gegenübersteht, zu erfassen sein.

1.3.4. Dem Einwand des Bw, dass mangels Berichtigung des Einkommensteuerbescheides des HP eine unzulässige Doppelbesteuerung vorliege, ist entgegenzuhalten, dass keine Bindungswirkung zwischen Körperschaft- und Einkommensteuerverfahren besteht, die Tatsache, dass ein Betrag bereits bei der Einkommensteuer im Rahmen einer anderen Einkunftsart, konkret als Betriebseinnahme eines Gewerbebetriebes, versteuert wurde, einer abweichenden Beurteilung bei der Körperschaftsteuer daher nicht entgegensteht (Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG 1988, Anm 59). Davon abgesehen wurde dem Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung mittlerweile auch im Einkommensteuerverfahren des HP im Wege einer von diesem beantragten Wiederaufnahme Rechnung getragen, weshalb die behauptete Doppelbesteuerung nicht mehr besteht.

1.3.5. Die aus dem Titel der vGA vorzunehmende Erhöhung des Gewinnes des Jahres 2000 hat die Betriebsprüfung in der Weise berechnet, dass von einem Kilometergeldbetrag von 352.285,00 S der um die Luxustangente verminderte tatsächliche Aufwand von 183.358,00 S abgezogen wurde. Dabei ist jedoch zu beachten, dass der Betrag von 352.285,00 S ein Bruttobetrag, also ein Betrag inklusive Umsatzsteuer, ist, während die Bw einen (Netto) Aufwand von 298.120,90 S verbucht hat. Tatsächlich als Betriebsausgabe abziehbar ist der aus

der Einnahmen-Ausgabenrechnung des HP ersichtliche Betrag von 183.358,00 S. Dieser Betrag unterliegt aus den in Punkt 3. dargelegten Gründen nicht der Umsatzsteuer. Eine Umsatzsteuer ist daher aus diesem Betrag weder herauszurechnen noch diesem hinzuzuschlagen. Da der Gewinn der Bw nur um den Nettoaufwand vermindert wurde, muss daher, um zu einem richtigen Ergebnis zu gelangen, der tatsächlich abziehbare Betrag dem bisher abgesetzten Nettoaufwand gegenübergestellt werden.

Die aus dem Titel der vGA vorzunehmende Erhöhung des Gewinnes der Bw ist daher wie folgt zu berechnen:

verbuchter Aufwand km-Geld:	298.120,90
fremdüblicher Aufwand:	183.358,18
vGA:	114.762,72

2.1. Die zeitliche Erfassung einer Vorteilszuwendung bei der Gesellschaft steht in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit der zeitlichen Erfassung beim Anteilsinhaber (vgl. Bauer/ Quantschnigg/ Schellmann/ Werilly, a.a.O., § 8 Tz 52.3). Auf Ebene des die vGA empfangenden, die Beteiligung im Privatvermögen haltenden Gesellschafters HP ist für die Erfassung der vGA der Zeitpunkt des Zuflusses maßgeblich (vgl. Ziegler/ Kauba, Praxisfragen zum Körperschaftsteuerrecht, S. 351). Die Kapitalertragsteuer ist bei verdeckten Gewinnausschüttungen gemäß § 95 Abs. 4 Z 4 EStG ebenfalls im Zeitpunkt des Zuflusses einzubehalten (Doralt, EStG8, Anm 22).

Das in der Bw für Dezember 2000 verbuchte Kilometergeld in Höhe von 24.098,20 S wurde dem HP erst im Jänner 2001 ausbezahlt. Für diesen Teil kann die Kapitalertragsteuer daher erst mit Haftungsbescheid für das Jahr 2001 vorgeschrieben werden.

2.2. Die Bw wendet in der Berufung u.a. ein, dass die Vorsteuer bei Berechnung der Bemessungsgrundlage nicht hinzugerechnet werden dürfe. Mit diesem Einwand ist die Bw insofern im Recht, als die Kapitalertragsteuer nach Ansicht des erkennenden Senats nur vom Nettobetrag der vGA zu berechnen ist, da die Bw dem HP nur insoweit und nicht auch hinsichtlich der verrechneten Umsatzsteuer einen Vorteil zugewendet hat. Es ist davon auszugehen, dass der Bw die Verpflichtung des HP, eine von ihm in Rechnung gestellte Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen (was ja auch tatsächlich geschehen ist), bewusst war. Damit kann aber auch unterstellt werden, dass die Bw mit der Bezahlung der Umsatzsteuer dem HP keinen Vorteil zuwenden wollte, weshalb es insoweit an der subjektiven Voraussetzung für das Vorliegen einer vGA mangelt.

Zu einem der Kapitalertragsteuer unterliegenden Zufluss einer vGA könnte es hinsichtlich des Umsatzsteuerbetrages erst dann kommen, wenn HP die an die Bw ausgestellten Rechnungen

berichtigt (siehe den nachfolgenden Punkt 3) und die Bw auf eine Rückforderung der auf Grund der Berichtigung gutgeschriebenen Umsatzsteuer verzichtet.

3. HP übt neben seinem Dienstverhältnis als Geschäftsführer eine gewerbliche Tätigkeit als Handelsvertreter selbständig aus. Er ist auf Grund dieser Tätigkeit als Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 einzustufen.

Lässt man die Frage beiseite, ob die Verwendung des Pkw für Fahrten im betrieblichen Interesse der Bw überhaupt eine Leistung im Rahmen des Unternehmens des HP als Handelsvertreter sein kann, so ist jedenfalls von Bedeutung, dass Lieferungen oder sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung oder Miete von Pkw gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten, ein Vorsteuerabzug aus diesen Leistungen daher nicht möglich ist. Die dort angeführten Ausnahmen vom Ausschluss vom Vorsteuerabzug treffen im vorliegenden Fall der Verwendung (Überlassung) eines einzigen Fahrzeugs für Fahrten außerhalb der Handelsvertretertätigkeit nicht zu. Es kann insbesondere nicht gesagt werden, dass mit dieser Verwendung (Überlassung) etwa vergleichbar einem Leasingunternehmen eine Vermietungstätigkeit im Sinne der Führung eines Gewerbebetrieb entfaltet worden wäre (vgl. VwGH 17.5.2006, 2006/14/0006; Kolacny-Caganek, UStG³, § 12 Anm 18: die Vermietung eines einzigen Kfz ist keine gewerbliche Vermietung).

Die Vermietung eines gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG vom Vorsteuerabzug ausgeschlossenen Fahrzeugs führt aber nicht zu steuerpflichtigen Umsätzen (VwGH 17.12.1998, 97/15/0060). Die Verwendung eines solchen Fahrzeugs für unternehmensfremde Zwecke bildet keinen Eigenverbrauch (Ruppe, Umsatzsteuergesetz³, § 12 Tz 129; Kolacny-Caganek, UStG³, § 12 Anm 14).

Damit stellt auch die Verwendung (Überlassung) des gegenständlichen Pkw für Fahrten im betrieblichen Interesse der Bw gegen Verrechnung von Kilometergeldern keinen umsatzsteuerbaren bzw. umsatzsteuerpflichtigen Vorgang dar. Von HP der Bw über die Kilometergelder ausgestellte Rechnungen weisen daher im Sinne des § 11 Abs. 12 UStG Umsatzsteuern gesondert aus, die dieser nach dem UStG nicht schuldet.

Nach dem Urteil des EuGH vom 13. Dezember 1989, Rs C-342/87 kann der Leistungsempfänger nach Art. 17 der 6. RL 77/388/EWG nur den Betrag an Mehrwertsteuer abziehen, den der leistende Unternehmer auf Grund der Leistung schuldet. Im zeitlichen Geltungsbereich des UStG 1994, bei dessen Auslegung im Hinblick auf den Beitritt Österreichs zur Europäischen Union die Rechtsprechung des EuGH zu beachten ist, ist somit ein Vorsteuerabzug für eine Steuer ausgeschlossen, die nur auf Grund der Rechnungslegung geschuldet wird (VwGH 3.8.2004, 2001/13/0022).

Die abziehbare Vorsteuer des Jahres 2000 ist daher um die für die Kilometergelder in Rechnung gestellte Umsatzsteuer von 54.164,60 S (dass HP der Bw im Jahr 2000 diesen Betrag an Umsatzsteuer verrechnet hat, ist der Aufstellung auf Bl. 125 des Arbeitsbogens zu entnehmen) zu kürzen. Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid war daher insoweit zum Nachteil der Bw abzuändern. Auf die für HP bestehende Möglichkeit, die von ihm ausgestellten Rechnungen gemäß § 11 Abs. 12 in Verbindung mit § 16 Abs. 1 UStG 1994 zu berichtigen, wird hingewiesen.

Bemerkt wird, dass die nicht abziehbare Vorsteuer im Hinblick darauf, dass die Bw gegenüber HP einen Anspruch auf Rückzahlung der irrtümlich verrechneten Umsatzsteuer hat, nicht als Betriebsausgabe angesetzt wird.

Aus den dargelegten Gründen waren die angefochtenen Bescheide abzuändern.

4.1. Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuer 2000:

Vorsteuer lt. Bescheid:	4.167.524,02
+ Vorsteuerkürzung lt. Betriebsprüfung:	28.154,54
- Vorsteuerkürzung lt. Berufungsentscheidung:	-54.164,60
Vorsteuer lt. Berufungsentscheidung:	4.141.513,96

4.2. Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Körperschaftsteuer 2000:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb:	
lt. Bescheid:	-229.431,00
- vGA lt. Betriebsprüfung:	-140.772,96
+ vGA lt. Berufungsentscheidung:	114.762,72
Einkünfte aus Gewerbebetrieb:	-255.441,24

4.3. Ermittlung der Kapitalertragsteuer 2000:

vGA Kilometergelder:	
im Jahr 2000 ausbezahlte Kilometergelder:	274.022,70
tatsächlicher Kfz-Aufwand:	183.358,00
vGA Kilometergelder:	90.664,70
Kapitalertragsteuer 2000:	
vGA lt. Tz 1 BP-Bericht:	130.041,60
vGA lt. Berufungsentscheidung:	90.664,70
vGA 2000 gesamt:	220.706,30
Kapitalertragsteuer 33,33%:	73.561,41

Die von der Bw gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 im Haftungswege zu entrichtende Kapitalertragsteuer beträgt daher für das Jahr 2000: 73.561,41 S.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 23. Februar 2007