



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 12

GZ. RV/0818-W/08  
GZ. RV/0817-W/08  
GZ. RV/0816-W/08

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende X und die weiteren Mitglieder A, B, und C über die Berufungen der Bw., S., ddd, vertreten durch steuerlicherV., xxx, vom 6. September 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17, vertreten durch Amtspartei, vom 17. Juli 2006 betreffend die Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer 2002, 2003 und 2004 nach der am 17. Juli 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) ist eine GmbH. Eine Außenprüfung hat unter anderem ergeben, dass die Bw. einen im Jahre 2002 erworbenen VW-Sharan der Ehegattin ihres Gesellschafter Geschäftsführers, Frau D., als Firmenfahrzeug zur Nutzung überlassen hat. D. war vom 23. Februar 2002 bis 20. Oktober 2004 zwar in Karenz, sie habe jedoch in dieser Zeit für die Bw. unentgeltlich Buchhaltungsarbeiten erledigt und auch das Firmenfahrzeug verwendet. Ab dem 20. Oktober 2004 war sie dann bei der Bw. im Ausmaß von 20 Wochenstunden teilzeitbeschäftigt.

Für den Zeitraum 20. Oktober 2004 bis 31. Dezember 2004 erhielt D. Bruttobezüge in Höhe von 3.918,50 €, das sind monatlich ca. 1.600,00 € brutto.

Der Prüfer hielt fest, dass die Bw. den VW-Sharan am 1. August 2002 als Firmenauto ins Betriebsvermögen angeschafft und angemeldet hatte, D. ihr damaliges Privatauto am 6. August 2002 abmeldete, demnach die Familie D über kein eigenes Privatauto mehr verfügt habe.

Der Prüfer ging auf Basis dieser Feststellungen davon aus, dass die betrieblich angesetzten Kosten des VW-Sharan in den Streitjahren eine verdeckte Gewinnausschüttung im nachfolgend dargestellten Ausmaß seien. Es handelte sich dabei um Betriebskosten wie zB Versicherungs- Treibstoff- und Reparaturaufwendungen sowie die geltend gemachten Abschreibungsbeträge.

**2002:** 5.876,85 € (905,45 USt)

**2003:** 11.041,67 € (1.652,33 USt)

**2004:** 11.868,02 € (1.811,80 USt)

Darüber hinaus berechnete der Prüfer eine 25%ige KEST (Tz 6 des Prüfungsberichtes) und ließ oben genannte Vorsteuerbeträge nicht zum Abzug zu.

Die steuerliche Vertretung der Bw. hat während der Schlussbesprechung die Möglichkeit in Erwägung gezogen, die Privatnutzung des in Rede stehenden Fahrzeuges durch eine nachträgliche Sachbezugsbesteuerung bei D. steuerlich zu sanieren und wies darauf hin, dass sie auch während ihrer Karenz für das Unternehmen der Bw. gearbeitet habe.

Der Prüfer verwies demgegenüber auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, wonach eine bereits verwirklichte verdeckte Gewinnausschüttung nach Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres nicht mit steuerlicher Wirkung rückgängig gemacht werden könne (VwGH 29.1.1998, 96/15/0013). Außerdem sei es fremdunüblich, einer Büroangestellten ein Firmenauto auch zur privaten Verwendung zu überlassen, zumal im gegenständlichen Unternehmen – abgesehen von den beiden Gesellschafter - Geschäftsführern der Bw - keine weiteren Angestellten oder Arbeiter ein Firmenauto zur privaten Verwendung erhalten hätten. Auch würde eine Sachbezugsversteuerung keinem Fremdvergleich Stand halten.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ die angefochtenen Umsatzsteuer-, Körperschaftsteuer- und Kapitalertragssteuerbescheide des Streitzeitraumes.

#### Berufungsverfahren:

Die Bw. erhob gegen diese Bescheide Berufung und bekämpfte darin die Feststellung der verdeckten Gewinnausschüttung sowie die Nichtabzugsfähigkeit der oben dargestellten Vorsteuern. Neben allgemeinen Ausführungen zur verdeckten Gewinnausschüttung vertrat die Bw. die Auffassung, dass Vorteilsgewährungen aus betrieblichen Gründen - genauso wie im Bereich des Anteilsinhabers selbst – keine verdeckte Gewinnausschüttung begründen würden

(BFH Bundessteuerblatt 1967, 791). Die Abklärung der Frage, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen würde oder nicht, hing davon ab, ob ein Vorgang betrieblich bzw. durch die Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte veranlasst worden wäre. Dabei wäre die Angemessenheit zu beurteilen und festzustellen gewesen, ob ein bestimmter Vorgang bei Wegdenken gesellschaftsrechtlicher Verbindungen und unter Einbeziehung der konkreten Umstände des Einzelfalles ebenso abgewickelt worden wäre. Bejahendenfalls könne keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen. Die steuerliche Vertretung führte überdies aus, dass Vereinbarungen zwischen der Körperschaft und dem jeweiligen Anteilsinhaber jenen Anforderungen entsprechen sollten, die für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen verlangt werden. Dabei würde eine verdeckte Gewinnausschüttung unabhängig von der Angemessenheit der Leistungsbeziehung jedoch nicht generell schon deswegen vorliegen, wenn eine Rechtsbeziehung nicht ausreichend formell (also insbesondere durch schriftliche Vereinbarungen) abgestützt sei. Der VwGH habe diesen Standpunkt schon in einigen Erkenntnissen vertreten (VwGH 8.11.1983, 83/14/101,104) und auch Wiesner verneine in der *Festschrift Bauer*, 378 f die Auffassung, dass das Auftreten formeller Mängel allgemein und automatisch zur Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung zwinge. Im Bereich des Verfahrensrechtes habe die Abgabenbehörde jedenfalls den Nachweis zu führen, dass eine Gestaltung unangemessen sei und aus diesem Grund einen Fremdvergleich anzustellen, um daraus die Unangemessenheit im konkreten Fall schlüssig ableiten zu können. D. sei bereits in den Jahren bis 2002 als Dienstnehmerin der Bw. beschäftigt gewesen, wobei sie mit der Erstellung der Buchhaltung sowie mit anderen kaufmännischen Agenden und Büroarbeiten betraut gewesen sei. Als sie in Karenz ging, stand das Unternehmen vor dem Problem, entweder eine neue Buchhalterin einzustellen, da niemand von den verbliebenen Dienstnehmern fachlich in der Lage gewesen wäre, die Buchhaltung weiter zu führen, oder mit D. eine Vereinbarung dahingehend zu treffen, dass sie auch während der Karenzzeit bei Wegfall bzw. Reduzierung ihrer sonstigen, bisher ausgeübten kaufmännischen und administrativen Tätigkeiten weiterhin die Buchhaltung erstelle, wofür ihr als Gegenleistung ein Dienstwagen auch zum privaten Gebrauch zu Verfügung gestellt wurde. Aus diesem Grund wäre ihr die Zurverfügungstellung des Dienstwagens als Sachbezug anzurechnen gewesen, diese Anrechnung sei jedoch unrichtigerweise unterblieben, weil die Gesellschaft es verabsäumt habe, der steuerlichen Vertretung als gehaltsabrechnende Stelle von dieser Vereinbarung bzw. von diesem Sachverhalt zu informieren. Insgesamt gesehen folgt daraus, dass die Bw. sich die Dienste von D. als Buchhalterin mit eingeschränkten sonstigen administrativen Aufgaben auch während der Karenzzeit gesichert habe. Die diesbezüglichen Kosten für die Bw. seien auf jeweils 14 Monatsbezüge in den Streitjahren zwischen 790 € und 850 € monatlich.

festzusetzen, was jedenfalls als angemessen zu beurteilen gewesen wäre. Hätte die Bw. eine außenstehende Buchhalterin als Ersatz aufgenommen, oder z.B. die steuerliche Vertretung in dieser Zeit mit der Erstellung der Buchhaltung beauftragt, so hätte sie auch mit diesen Kosten rechnen müssen. Eine Bevorzugung von D. aufgrund ihrer Stellung als Ehegattin des Herrn E liege somit nicht vor. Der Behauptung der Prüfung, wonach es unüblich sei, einer Büroangestellten ein Firmenauto auch zur privaten Verwendung zu überlassen, sei die Erfahrung des täglichen Lebens entgegenzuhalten, nach der es üblich sei, Firmenfahrzeuge den Dienstnehmern auch zur privaten Verwendung zu überlassen. Dem Argument, dass für keinen anderen Angestellten oder Arbeiter mit Ausnahme der Geschäftsführer ein Firmenauto zur privaten Verwendung zur Verfügung gestanden wäre, entgegnete die Bw., dass es im Hinblick auf die Angemessenheit nicht darauf ankomme, ob einem Angestellten oder Arbeiter ein Firmenauto zur privaten Verwendung überlassen oder ein entsprechend höherer Bezug ausbezahlt worden wäre. Der Fremdvergleich könne daher nicht darin bestehen, ob in derselben Gesellschaft ein anderer Dienstnehmer ebenfalls ein Firmenauto zur Privatnutzung hatte, sondern nur darin, ob in vergleichbaren Unternehmen dieser Größe Angestellten Firmenwägen auch zur privaten Verwendung überlassen würden. Dies sei uneingeschränkt zu bejahen. In diesem Zusammenhang darf auch auf die KStR, Rz. 1019 verwiesen werden, wonach bei Überlassung von Kfz auch für Privatfahrten das allfällige Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung unter Heranziehung der erhaltenen Gesamtvergütungen und unter Beachtung des Fremdvergleiches zu beurteilen sei (VwGH 31.3.1998, 96/13/0121, 0122). Im konkreten Fall sei die Angemessenheit der Gesamtausstattung nicht überschritten worden, und daher auch von keiner verdeckten Gewinnausschüttung auszugehen gewesen. Die Kosten des Kfz VW-Sharan seien daher in den Streitjahren als Betriebsausgabe anzusetzen und der Vorsteuerabzug sei anzuerkennen gewesen. Da die Anschaffungskosten des VW-Sharan inkl. Umsatzsteuer und Nova 34.400,00 € betragen haben, sei der monatliche Sachbezug mit 510,00 € limitiert und für diesen Sachbezug seitens der Bw. Umsatzsteuer zu entrichten. Diese Umsatzsteuer sei bei der Einkommensermittlung als Betriebsausgabe zu berücksichtigen.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsentscheidung und führte begründend aus, dass D., Ehegattin des Gesellschafter Geschäftsführers seit dem 1. September 1994 Dienstnehmerin der Bw. und während der Zeiträume 19.8.1996 bis 15.5.2000 und 23. Februar 2002 bis 20. Oktober 2004 karenziert gewesen wäre. Ab 20. Oktober 2004 sei sie wiederum bei der Bw. teilzeitbeschäftigt gewesen. Bis zum 6. August 2002 habe D. einen privaten Pkw besessen, am 1. August 2002 erfolgte die Anmeldung des in Rede stehenden Firmenautos und kurz danach die Abmeldung des privaten Fahrzeugs. Eine Sachbezugsbesteuerung wurde nicht durchgeführt. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung deute der Verkauf des privaten

Pkw und die Überlassung eines größeren Autos als Firmenauto aus der Sicht, dass die Familie D zwei Kinder hat, auf eine ausschließliche private Verwendung des VW-Sharan hin.

Zum Fremdvergleich und zur Beurteilung der Frage der Angemessenheit führte das Finanzamt aus, dass bis zum 5. April 2004 mit dem VW-Sharan 17.431 km gefahren worden seien. Dies würde einer jährlichen Kilometerleistung von 10.500 km entsprechen. Als Buchhalterin mit sonstigen eingeschränkten administrativen Tätigkeiten sei D. überwiegend im Büro tätig gewesen. Laut Routenplaner habe die Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsplatz 10,5 km betragen. D. würde demzufolge jährlich, unter der Annahme drei Mal wöchentlich für 40 Arbeitswochen das Büro zu besuchen, 2.600 km fahren. Das Auto sei folglich überwiegend für private Fahrten verwendet worden und hätte die Bw. eine solche Nutzungsüberlassung gegenüber fremden Dritten nicht praktiziert.

Im Vorlageantrag bemängelte die steuerliche Vertretung der Bw., dass das Finanzamt in der Begründung der Berufungsvorentscheidung mit keinem Wort auf die Angemessenheit der Vergütungen eingegangen sei, zumal das Finanzamt davon ausging, dass D. die behauptenden Leistungen im angeführten Zeitraum tatsächlich erbracht habe. Offensichtlich werde die Auffassung vertreten, D. habe Leistungen, für welche sie bis zum Beginn des Mutterschutzes ein Entgelt bezogen habe, im Zeitraum des Mutterschutzes bzw. der Karenz unentgeltlich erbracht. Diese sei jedoch unhaltbar, da D. nicht aufgrund ehelicher oder sonstiger zivilrechtlicher Beistandspflichten verpflichtet gewesen sei, die Buchhaltung einer Gesellschaft, an der ihr Ehemann mit 49 % beteiligt ist, ohne Entgelt zu führen und daneben noch administrative Tätigkeiten auszuüben. Wenn daher die Erbringung der angeführten Leistungen unbestritten sei, geht es im Zusammenhang mit einer verdeckten Gewinnausschüttung nur mehr um die Frage der Angemessenheit der erhaltenen Vergütungen und ob diese auch gegenüber einem Dritten erbracht worden wären. Die Art der Vergütung (Sachbezug oder Geldleistung) sei hierbei irrelevant, ebenso wie das Ausmaß der betrieblichen bzw. privaten Nutzung des Dienstfahrzeuges, wobei die Behauptung des Finanzamtes, der VW-Sharan sei ausschließlich privat benutzt worden, als nicht begründet zurückzuweisen sei. Dies deshalb, da D. selbstverständlich berufliche Fahrten im Zuge ihrer Tätigkeit zu Banken, Behörden und Ämtern, Steuerberater, Kunden etc. durchführen habe müssen.

Insgesamt gesehen hätten die Kosten, die der Gesellschaft für die Überlassung dieses Fahrzeuges entstanden wären, umgelegt auf jeweils 14 Monatsbezüge, zwischen 790,00 € und 850,00 € monatlich betragen. Es bedürfe demnach keiner näheren Begründung, dass eine Vergütung in der angeführten Höhe in keiner Weise unangemessen gewesen wäre. Dass D. aus diesem Titel 510,00 € monatlich zu versteuern gehabt hätte, ergebe sich aus den diesbezüglich bestehenden gesetzlichen Vorschriften und habe mit der Frage der

Unangemessenheit nichts zu tun. Ebenso sei das Ausmaß der Privatnutzung des Pkw irrelevant, da diesbezüglich nur zwei Kriterien relevant wären, nämlich ob das Auto pro Monat im Durchschnitt mehr als 500 km oder weniger als 500 km privat gefahren worden wäre. Eine private Fahrleistung unter 500 km im Monat sei in dem genannten Verfahren jedoch nicht behauptet worden. Schließlich gehe der Hinweis, dass die Familie D seit 1. August 2002 kein Privatauto mehr zur Verfügung hätte, weshalb schon deswegen von einer verdeckten Gewinnausschüttung auszugehen gewesen wäre, zweifach ins Leere. Einerseits wird auf die noch vorgenommene Sachbezugsbesteuerung hingewiesen und andererseits sollte die Frage gestellt werden, warum eine Familie verpflichtet gewesen wäre, neben einem Firmenwagen auch private Fahrzeuge zu halten.

#### Vorhalt des UFS

„Das Finanzamt ging in seiner Berufungsverfahrensentscheidung vom 8. Februar 2008 davon aus, dass Frau D. im streitgegenständlichen Zeitraum das in Rede stehende Firmenauto fast ausschließlich privat genutzt habe. Gegenteilige Behauptungen sind anhand schriftlicher Zeitaufzeichnungen und ordnungsgemäß geführter Fahrtenbücher nachzuweisen. Es sind die Daten, die Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkte sowie Zweck **jeder einzelnen beruflich veranlassten Fahrt aufzuzeigen** und eine allfällige Aufteilung der privat und betrieblich gefahrenen Kilometer von D. nachzuweisen.“

Weshalb ist es fremdüblich, dass einer Angestellten, die im Ausmaß von 20 Wochenstunden im Büro ihre Tätigkeit zu verrichten hat, ein Firmenauto für private Fahrten im festgestellten Ausmaß zur Verfügung gestellt wurde? Welche vergleichbaren Betriebe praktizieren eine derartige wirtschaftliche Vorgehensweise bei ihren Angestellten? Falls ausdrückliche schriftliche Vereinbarungen für die Nutzung des gegenständlichen Firmenautos, bestehen wird um Vorlage dieser ersucht“.

Die Bw. gab bekannt, dass Aufzeichnungen in der Sachbezugsverordnung nicht vorgesehen seien und daher keine geführt wurden. Die Sachbezugsverordnung sehe keine Mindestdienstzeit vor. Auch Teilzeitbeschäftigte würden vom Arbeitgeber ein Kfz zur Verfügung gestellt bekommen. Die Sachbezugsverordnung sei Vertragsbestandteil der Gehaltsvereinbarungen bei Vollzeit- Teilzeit- und karenzierten Dienstnehmern. Schriftliche Vereinbarungen über die Nutzung des Firmenwagens gebe es nicht und könnten auch keine vergleichbaren Betriebe genannt werden, zumal eine solche den berufsrechtlichen Verschwiegenheitspflichten widersprechen würden.

In der am 17. Juli 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde durch den steuerlichen Vertreter ergänzend ausgeführt, dass eine Buchhaltungstätigkeit nicht nur bedeute, Belege zu ordnen oder diverse Probleme mit Lieferanten abzugleichen. Jährlich würden 800 Seiten Kontendruck und ungefähr 10.000 bis 15.000 Journalzeilen verarbeitet.

Kosten des Steuerberaters würden dabei den streitgegenständlichen Kfz – Kosten entsprechen. Die zu Unrecht unterbliebene Sachbezugsbesteuerung würde nur einen Bruchteil der erfolgten verdeckten Gewinnausschüttung ausmachen, weshalb diese als Strafbesteuerung zu werten sei.

Feststehe auch, dass die Sachbezugsverordnung einen Vorteil für Dienstnehmer darstelle. Üblich sei in diesem Zusammenhang, dass Dienstnehmer und nicht nur Außendienstnehmer mit zB 2.000,00 € brutto Gehalt einverstanden seien, wenn ihnen überdies ein Dienstauto zur Verfügung gestellt werde.

Dass im konkreten Fall ein betriebliches Interesse vorliege zeige auch der Umstand in familiären Verwandtschaftsbeziehungen, dass ein Schwager seiner Schwägerin wahrscheinlich nur aus gesellschaftsrechtlichen Gründen keinen Vorteil gewähren würde.

D. habe während der Karenz Karenzgeld bezogen, das Auto sei ihr zur Verfügung gestellt worden, was sie damit mache, sei nicht näher besprochen worden und könne die steuerliche Vertretung darüber auch nichts sagen.

### ***Der Senat hat über die Berufung erwogen:***

Der Unabhängige Finanzsenat geht von folgendem erwiesenen Sachverhalt aus:

D. ist die Ehegattin des Gesellschafter - Geschäftsführers der Bw. und seit dem 1. September 1994 bei dieser Dienstnehmerin. Sie leistete auch während ihrer Karenz (23. Februar 2002 bis 20. Oktober 2004) für das Unternehmen unentgeltlich Buchhaltungsarbeiten, wofür ihr als Gegenleistung ein Dienstwagen auch zum privaten Gebrauch zur Verfügung gestellt wurde. Darüber gibt es keine schriftlichen Vereinbarungen. D. hat während der Karenz Karenzgeld bezogen. Das Auto wurde ihr zur Verfügung gestellt, was sie damit machte, wurde laut Aussage des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung nicht näher besprochen worden.

Nicht erwiesen ist, dass D. neben der Erbringung von Büroleistungen auch verpflichtet war, weitere beruflich veranlasste Fahrten mit dem in Rede stehenden Firmenauto vorzunehmen, zumal darüber weder Fahrtenbücher noch andere schriftliche Aufzeichnungen existierten.

Tatsache ist, dass D. das besagte Kfz jedenfalls für Fahrten zwischen Wohn- und Betriebsort verwendet hat und diese zurückgelegten Strecken zu den Privatfahrten zählen.

Ab dem 20. Oktober 2004 war sie im Ausmaß von 20 Wochenstunden teilzeitbeschäftigt und erhielt für den Zeitraum 20. Oktober 2004 bis 31. Dezember 2004 Bruttobezüge in Höhe von

3.918,50 €, das sind monatlich ca. 1.600, 00 € brutto. Seit dem ersten August 2002 nutzte sie das Firmenfahrzeug der Bw., ihre Familie besaß ab diesem Zeitpunkt kein privates Kfz. Eine Sachbezugsbesteuerung wurde nicht durchgeführt. Der Sachbezugswert dieser Nutzungsüberlassung wird übereinstimmend mit den Angaben der Bw. monatlich in Höhe von 790,00 € bis 850,00 € angenommen, was für die in Rede stehende Teilzeitbeschäftigung jedenfalls eine Lohnerhöhung im Ausmaß von ca 40% bedeutet und für den Zeitraum der Karenz jedenfalls das Ausmaß eines geringfügigen Beschäftigungsengelts in Höhe von ca. 370,00 € überstieg. Dazu kommt, dass auch für diesen Zeitraum nicht erwiesenermaßen feststand, dass sich der Tätigkeitsbereich von D. neben den Buchhaltungsarbeiten auch auf einen Außendienst erstreckt hat, wofür allfällig ein Firmenfahrzeug erforderlich gewesen wäre. Der in Rede stehende Pkw stand im Betriebsvermögen der Bw.

Daraus folgt in rechtlicher Hinsicht:

Gemäß § 8 Abs 2 KStG 1988 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.

Der Gesetzeswortlaut stellt darauf ab, dass verdeckte Ausschüttungen für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung sind. Die Rechtsfolge der verdeckten Ausschüttung zielt auf eine Korrektur der jeweiligen Einkünfte der Körperschaft ab (*Kirchmayr* in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 8 Tz 347). Ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, hängt davon ab, ob die Zuwendung nach ihrem „inneren Gehalt“ ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter oder im Gesellschaftsverhältnis hat (*Kirchmayr* in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 8 Tz 275). Liegt eine gesellschaftsrechtliche Verursachung vor, ist eine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen (VwGH 23.9.2005, 2002/15/0010). Die gesellschaftsrechtlich veranlassten Aufwendungen sind danach keine Betriebsausgaben und der einkommensteuerlich irrelevanten Sphäre einer Körperschaft hinzuzurechnen.

Im konkreten Fall ist der Empfänger der Zuwendung (Nutzung des Firmenfahrzeuges) nicht Anteilsinhaber, weshalb ebenso eine sachverhaltsmäßige Feststellung über das Naheverhältnis zu einem Anteilsinhaber notwendig ist (vgl. VwGH 3.8.2000, 96/15/0159). Ein solches Naheverhältnis liegt im Berufungsfall vor, da die Bw. der Ehegattin ihres Gesellschafter - Geschäftsführers ein Firmenfahrzeug für geleistete Buchhaltungsarbeiten überlassen hatte, die sie während der Karenz unentgeltlich und danach gegen Entgelt für eine Beschäftigung im Ausmaß von 20 Wochenstunden erbracht hat. Eine Zurechnung der festgestellten verdeckten Ausschüttung ist dann im Allgemeinen an den Gesellschafter der Gesellschaft vorzunehmen, auch wenn sie seiner Ehegattin als eine ihm nahestehenden Person, zugeflossen sind (vgl. VwGH 26.5.1999, 99/13/0039, 0072).

## **Fremdvergleich**

Die gesellschaftsrechtliche Veranlassung einer Zuwendung ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes anhand eines Fremdvergleichs festzustellen (VwGH 31.8.2005, 2000/15/0059, VwGH 16.12.2009, 2005/15/0058). Danach sind an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern ebenso strenge Maßstäbe wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen anzulegen. Solche Abmachungen müssen von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten, widrigenfalls die Rückzahlbarkeit der von den Gesellschaftern von der Gesellschaft empfangenen Geldbeträge oder Sachwerte nicht als erwiesen angenommen werden kann, sodass von einer verdeckten Gewinnausschüttung ausgegangen werden kann (VwGH 31.3.1998, 96/13/0121).

Auch wenn eine verdeckte Gewinnausschüttung unabhängig von einer Angemessenheit der Leistungsbeziehung nicht generell schon dann vorliegt, wenn insbesondere schriftliche Vereinbarungen fehlen, muss festgehalten werden, dass formelle Komponenten des Fremdvergleichs aus den steuerlichen Grundsätzen über die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen abzuleiten sind und Vereinbarungen fordern, die ausreichend nach außen hin zum Ausdruck kommen und einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben. Dabei ist ein nach außen in Erscheinung tretender Manifestationsakt maßgebend (vgl. VwGH 11.3.1992, 90/13/0301).

Nach dem konkreten Sachverhalt fehlt unbestrittenmaßen ein solcher für Dritte erkennbarer Manifestationsakt, zumal weder in schriftlichen Vereinbarungen das tatsächliche Ausmaß der während der Karenz erbrachten Dienstleistung noch die Tatsache der Benützung des Firmenautos während der Karenz und für die Zeit danach im Rahmen einer Teilzeitbeschäftigung in einer für Dritte erkennbaren Art festgehalten wurde. Schon daraus ergibt sich die unangemessene Gestaltung der gegenständlichen Überlassung des Firmenautos, zumal eine Gesellschaft mit fremden Angestellten ein Beschäftigungsverhältnis während der Karenz und danach als Teilzeitbeschäftigte zumindest betreffend wichtiger Punkte vertraglich festgelegt hätte. Darüber hinaus war es wegen fehlender Aufzeichnungen nicht erwiesen, in welchem Ausmaß D. für das Unternehmen in einem Bereich tätig geworden ist, dass eine Zurverfügungstellung eines Firmenfahrzeuges erforderlich gewesen wäre. Aus den vom Finanzamt angenommenen und von der Bw. nicht widerlegten Anzahl der jährlich zurückgelegten Kilometer war schon klar abzuleiten, dass D. das Firmenauto für die Zurücklegung der Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsort und mangels nachgewiesener beruflicher Fahrten folglich nahezu ausschließlich für private Zwecke erhalten hatte. Die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung verweisen in diesem Zusammenhang auf jährlich gefahrene Kilometer im Gesamtausmaß von 10.500 km, wovon lediglich 2.500 km auf

Fahrten zwischen Wohnort und Betriebsort entfallen sind. Eine berufliche Verwendung war im konkreten Fall weder durch die angegebene Tätigkeit der Bw. als Buchhalterin anzunehmen noch auf Basis eines Fahrtenbuches oder sonstiger Nachweise einwandfrei festzustellen. Aus diesen Gründen war auch keine Aufteilung von privat und beruflich gefahrenen Strecken möglich gewesen. Daraus resultiert jedoch, dass der in der ausschließlichen privaten Nutzung des Firmenautos für D. gelegene Vorteil im Zusammenhang mit dem Umstand einer während der Karenz ausgeübten Tätigkeit sowie einer Teilzeitbeschäftigung, eine Abgeltung einer Tätigkeit bedeutete, die die Bw. einem Dritten gegenüber in dieser Art nicht gewährt hätte. Dies kam auch in der mündlichen Verhandlung zum Ausdruck, indem der steuerliche Vertreter über Nachfragen durch die Vorsitzende einräumte, dass die Bw. D. für ihre Tätigkeit einen VW Sharan, ein größeres Firmenauto, für nicht näher besprochene und schon gar nicht vertraglich festgelegte Zwecke überlässt.

Der Einwand in der Berufung, dass die Art der Vergütung (Sachbezug oder Geldleistung) bei Beurteilung einer verdeckten Gewinnausschüttung irrelevant sei, ebenso wie das Ausmaß der betrieblichen bzw. privaten Nutzung des Dienstfahrzeuges geht überdies ins Leere, da im Normalfall ein Grundgehalt und darüber hinaus in angemessener Höhe Sachbezüge gegeben werden. Demnach muss die vorliegende Gesamtvergütung, die ausschließlich während der Karenzzeit in der Zurverfügungstellung eines größeren Kfz an eine Angestellte bestand als nicht fremdüblich beurteilt werden. Ebenso ist die Behauptung des Finanzamtes, der VW-Sharan sei ausschließlich privat benutzt worden, als begründet zu beurteilen, weil es nicht erwiesen ist, dass D. berufliche Fahrten im Zuge ihrer Tätigkeit zu Banken, Behörden und Ämtern, Steuerberater, Kunden etc. durchführen hat müssen.

### ***Einwand Sachbezugsordnung***

Die Bw. verwies in diesem Zusammenhang auf § 4 VO Sachbezugsverordnung, wonach Aufzeichnungen nicht erforderlich seien. Dem ist zu entgegnen, dass die Anwendung der Sachbezugsverordnung erkennbar voraussetzt, dass die Zurverfügungstellung des gegenständlichen Fahrzeuges angemessen gestaltet war, was jedoch aus vorstehenden Gründen auf den Berufungsfall nicht zutrifft, zumal keineswegs dargelegt wurde, dass das Firmenauto sowohl während der Karenzzeit als auch der daran anschließenden Teilzeitbeschäftigung für berufliche Fahrten Verwendung gefunden hat. Damit bestehen allerdings berechtigte Zweifel am Inhalt der vereinbarten Überlassung eines Firmenfahrzeuges und muss schon allein nach der oben erwähnten Angehörigenjudikatur des Verwaltungsgerichtshofes von einer unangemessenen Gestaltung ausgegangen werden. Fehlende nachgewiesene Arbeiten im Außendienst ergeben nach Ansicht des Senates klar eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung der Zuwendung eines Vermögensvorteils außerhalb einer offenen Einkommensverwendung.

Die steuerliche Vertretung der Bw. bringt in diesem Zusammenhang vor, dass D. ihre Arbeit als Buchhalterin zunächst nur gegen Erhalt des Sachbezuges ausübt und es wäre auch für die Zeiträume nach der Karenz fremdüblich gewesen einer Dienstnehmerin, die das Controlling eines Betriebes leitete, ein Firmenfahrzeug für berufliche Fahrten zu überlassen. Außerdem lag es im Interesse des Arbeitgebers, dass sie auch die Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die mit dem Sachbezugswert abgegolten wurde, mit dem Kfz schnell und flexibel durchführen konnte, da sie mit der Kinderbetreuung belastet war. Die Fahrtzeit mit den öffentlichen Verkehrsmitteln würde für die oben genannte Strecke 40 Minuten dauern. Diese Ausführungen belegen nach Auffassung des Senates keineswegs, dass die streitgegenständliche Zurverfügungstellung des Pkw betrieblich veranlasst war. Schon aus der mangelnden nach außen hin in Erscheinung tretenden Dokumentation der betrieblichen Verwendung des Pkw und der sich daraus ergebenden Notwendigkeit einer solchen Benutzung muss im konkreten Fall eine inhaltliche Angemessenheit und Unbedenklichkeit der in Rede stehenden Leistungsbeziehung verneint werden. Dazu kommt, dass D. infolge der Überlassung des Firmenfahrzeugs und unter Berücksichtigung des tatsächlichen Kfz - Aufwandes ca. 40% mehr Gehalt als Teilzeitkraft erhalten hatte, ohne dass ihr Tätigkeitsfeld nachgewiesenermaßen ergänzt worden wäre oder sich verändert hätte. Würde somit eine solche wertmäßige Zurechnung in Form eines Sachbezuges erfolgen, bedeutet dies für eine teilzeitbeschäftigte Dienstnehmerin eine unverhältnismäßige Lohnerhöhung, die gegenüber Dritten nicht üblich ist und schon deshalb eine Unangemessenheit aufzeigt.

Darüber hinaus können die materiellen Komponenten des Fremdvergleiches im Berufungsfall weder im Rahmen eines internen noch eines externen Fremdvergleiches überprüft werden, zumal die Bw. im Betrieb keine weiteren Angestellten beschäftigt, denen sie während ihrer Karenz bzw. danach als Teilzeitbeschäftigte einen Firmen - PKW zur Verfügung stellte und auch keine vergleichbaren Betriebe bekannt gab, die solcherart vorgehen.

Auch nach dem Sorgfaltsmaßstab eines ordentlichen und gewissenhaften dritten Unternehmers hätte dieser eine solche Vereinbarung während der Karenz grundsätzlich nicht genehmigt und somit in dieser Art einen Vermögensvorteil an einen Dritten nicht geduldet, sondern allfällig – zumal feststeht, dass D. Karenzgeld bezogen hat - eine geringfügige Beschäftigung mit seiner Angestellten schriftlich vereinbart. Dass im konkreten Fall während der Karenz kein Grundgehalt sondern Sachbezüge (790,00 € bis 850,00 € monatlich) in Form einer höherwertigen Zusatzleistung, durch eine weitaus überwiegende Privatnutzung eines Firmenautos geleistet wurden, spricht schon für sich allein gegen eine fremdübliche Vorgehensweise. Die vorliegende Vorgehensweise war demnach nur aus der Sicht zu deuten, dass es sich bei der Angestellten um die Ehegattin des Gesellschafter Geschäftsführers handelt. Ein ordentlicher Geschäftsführer würde einer dritten Person, die nicht Gesellschafter

oder nahestehende Person ist, während ihrer Karenzzeit aus den genannten Gründen keinen Pkw in der erfolgten Weise für die Erbringung von Teilzeitarbeiten, die überdies nicht schriftlich festgehalten wurden, überlassen. Dazu kommt, dass ein Arbeitgeber einer karenzierten bzw. teilzeitbeschäftigte Angestellten auch nicht allein wegen einer Fahrzeit ins Büro im Ausmaß von 40 Minuten ein Firmenfahrzeug überlässt, zumal eine solche durchaus zumutbar und üblich ist. Die in Rede stehende Überlassung des Pkw an die teilzeitbeschäftigte bzw. in Karenz befindliche Ehefrau des Gesellschafter Geschäftsführers der Bw. führte zu einem erhöhten Aufwand im Umfang der Höhe nach außer Streit stehenden Betriebskosten und wirkte sich in der Folge in den Streitjahren vermögensvermindernd auf das steuerliche Ergebnis der Bw. aus, weshalb eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt. Dass es vor allem im Interesse des Dienstgebers gelegen wäre, wenn ihre Angestellten die Entfernung zwischen Arbeitsplatz und Wohnung im Ausmaß von 40 Minuten rascher zurücklegen könnten als dies mit öffentlichen Verkehrsmittel möglich wäre, zumal daneben eine Belastung in Form einer Kinderbetreuung bestanden habe, stellt kein fremdübliches vordergründiges Dienstgeberinteresse dar. Auch vermag der Einwand, dass ein Schwager seiner Schwägerin wahrscheinlich nur aus gesellschaftsrechtlichen Gründen keinen Vorteil gewähren würde, die betriebliche Veranlassung des zu beurteilenden Vorganges nicht zu beweisen.

Vielmehr muss vor diesem Hintergrund davon ausgegangen werden, dass die Zurverfügungstellung des Firmenfahrzeugs allein aus gesellschaftsrechtlichen und nicht aus betrieblichen Gründen erfolgt war.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können verdeckte Ausschüttungen nach Ablauf des jeweiligen Jahres nicht mit steuerlicher Wirkung rückgängig gemacht werden (VwGH 31.5.2011, 2008/15/0153, VwGH 25.11.2009, 2008/15/0039). Aus diesem Grund folgt der Senat der Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz, wonach verdeckte Ausschüttungen durch eine allfällige nachträgliche Besteuerung der Sachbezüge nicht rückgängig gemacht werden.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 3. August 2012