



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 1

GZ. RV/0325-F/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des VK, vertreten durch Peter Müller, Steuerberater, 6850 Dornbirn, Nägelesgarten 10, vom 3. April 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 3. März 2003 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1997 bis 2001 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war bis 31.12.1995 als Verkaufsleiter bei der WG in D beschäftigt. Von 1.1.1996 bis 30.6.1997 arbeitete er bei der in Liechtenstein angesiedelten D-AG-I und ab 1.7.1997 bei der ebenfalls liechtensteinischen D-AG, die später in K-AG umbenannt wurde. Er erklärte für die Streitjahre 1997 bis 2001 insgesamt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Grenzgänger. Die Einkommensteuerfestsetzung für die Jahre 1997 bis 2000 erfolgte erklärungsgemäß.

Im Zusammenhang mit einer bei der WG durchgeführten Betriebsprüfung wurde die Anregung an das Finanzamt weitergeleitet, die Grenzgängereinkünfte des Berufungswerbers unter dem Gesichtspunkt seines Beteiligungsausmaßes an der D-AG bzw. an der K-AG sowie etwaige Gewinnausschüttungen der genannten Gesellschaft(en) zu überprüfen. Im Übrigen wurde auf einen von der WG geleasteten Mercedes E 280 Avantgarde (Mercedes 1) hingewiesen, der

dem Berufungswerber möglicherweise für Privatfahrten überlassen worden war. Das betreffende Fahrzeug sei in der Folge gekauft und verkauft worden, wobei der Berufungswerber als Käufer/Verkäufer aufgetreten sei. Überprüfenswert sei, ob diesbezüglich ein Spekulationsgewinn vorliege.

Ein Ergänzungersuchen des Finanzamtes beantwortete der Berufungswerber wie folgt: Sein Beteiligungsverhältnis an der D-AG bzw. K-AG habe 55% betragen und sich später noch um 23% erhöht. Ausschüttungen in den Streitjahren seien nur an den liechtensteinischen Staatsbürger WS erfolgt. Geschäftsabschlüsse (Bilanzen, Gewinn- und Verlustrechnungen samt Detail) der liechtensteinischen Gesellschaft(en) könnten wegen des Staatsschutzgesetzes nicht vorgelegt werden. Privatfahrten des Berufungswerbers seien von diesem in Höhe von 0,82 SFr pro Kilometer an den Arbeitgeber vergütet worden. Der Mercedes 1 sei zur Restwertzahlung von 25.000 S an die Leasinggesellschaft + 97.800 S an die WG (= Leasingnehmerin) durch die K-AG erworben und in der Folge um 400.000 S an MS verkauft worden. Die Restwertzahlung an die Leasinggesellschaft sowie der Verkauf an MS seien vom Berufungswerber abgewickelt worden.

Der Berufungswerber räumte ein, von Anfang an mehrheitlich beteiligt gewesen zu sein, weshalb eine nach dem Gesamtbild selbständige Tätigkeit vorliege und nicht weiter von einer begünstigten Besteuerung sonstiger Bezüge gemäß § 67 EStG 1988 ausgegangen werden könne.

In der Folge ergingen Wiederaufnahmebescheide und neue Sachbescheide für die Jahre 1997 bis 2000 sowie ein Erstbescheid für 2001. Die Wiederaufnahmen wurden mit dem Neuhervorkommen des mehr als 50%igen Beteiligungsverhältnisses an der D-AG bzw. der K-AG begründet. Insofern lägen Einkünfte gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 vor, für welche § 67 EStG 1988 nicht anwendbar sei.

In den Sachbescheiden setzte das Finanzamt im Weiteren in Anlehnung an die Sachbezugsverordnung BGBl. 1992/642 zu § 15 Abs. 2 EStG 1988 für die Privatnutzung des Firmenfahrzeuges einen monatlichen geldwerten Vorteil von 7.000 S an. Bezüglich des Mercedes 1 müsse von einem Spekulationsgeschäft ausgegangen werden: Dieser sei am 28.9.1999 um 25.000 S seitens des Berufungswerbers von der Leasinggesellschaft erworben und am 1.10.1999 um 400.000 S an MS weiterveräußert worden. Der Spekulationsgewinn betrage daher 375.000 S.

In den daraufhin gegen die Sachbescheide eingebrachten Berufungen führte der Berufungswerber aus: Der Ansatz des **Sachbezugswertes** sei nicht zutreffend, weil seine Einkünfte, wie sich nunmehr herausgestellt habe, als solche aus selbständiger Arbeit einzustufen seien. Für diese gelte aber die Sachbezugsverordnung BGBl. 1992/642 zu § 15 EStG 1988 nicht. Aus der Selbständigenstellung resultiere auch, dass die Fahrten vom Wohnort zur Arbeitsstätte nicht als Privatfahrten zu werten seien. Erstmals sei dem

Berufungswerber übriges im Oktober 1999 ein Firmenfahrzeug zur Verfügung gestellt worden. Er habe auch ein Fahrtenbuch vorgelegt, aus dem betriebliche und privat gefahrene Kilometer ersichtlich seien. Die jeweils pro Privatkilometer geleisteten Vergütungen von 0,82 SFr bzw. umgerechnet 7 S, könnten seitens der K-AG bestätigt werden. Im Hinblick auf den **Spekulationsgewinn** brachte der Berufungswerber vor, dass der Mercedes 1 durch die K-AG von der WG erworben worden sei. Somit sei die K-AG Eigentümerin des Fahrzeuges gewesen. Unbestritten sei, dass der Berufungswerber den Weiterverkauf an MS abgewickelt habe. Die 400.000 S Verkaufserlös seien ihm von der K-AG als Darlehen gewährt worden. Dieses sei am 1.4.2003 vom Berufungswerber zurückbezahlt worden.

Nach einem weiteren Schriftwechsel zwischen Finanzamt und steuerlichem Vertreter des Berufungswerbers ergingen abweisende Berufungsvorentscheidungen für die Jahre 1997 bis 1999 sowie im Zuge der Berufungsvorentscheidung abgeänderte Bescheide für die Jahre 2000 und 2001. Das Finanzamt vertrat die Meinung, es bestünden im Falle eines fehlenden Nachweises (die eingereichten Aufzeichnungen ab Oktober 1999 waren einerseits als mangelhaft, andererseits als nicht glaubwürdig beurteilt worden) keine Bedenken, auch bei selbständig tätigen Steuerpflichtigen die Werte des § 4 der Sachbezugsverordnung in Ansatz zu bringen. Die Abänderungen ergaben sich insofern, als die laut Angaben des Berufungswerbers geleisteten Ersätze pro Privatkilometer im Sinne oben genannter Aufzeichnungen für 2000 in Höhe von umgerechnet 6.991,31 S und für 2001 von umgerechnet 6.502 S in Abzug gebracht wurden.

Der Berufungswerber brachte in der Folge einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz ein. Zum Thema **Sachbezug** legte er dar, der diesbezügliche Ansatz sei verfehlt, weil dem Berufungswerber oder seiner Lebensgefährtin TD seit jeher ein Privatfahrzeug zur Verfügung gestanden sei, konkret heiße dies, seit 1993 bis heute, also auch die Streitjahre umfassend. Die Fahrten vom Wohnort zum Arbeitsplatz und zurück seien, dies nochmals, betrieblich. Aufgrund der Außendiensttätigkeit des Berufungswerbers führe dieser im betrieblichen Fahrzeug ständig Muster, Prospekte und Vorführmaterialien mit, was einer privaten Nutzung hindernd entgegenstehe. Der Umstand, dass es sich bei dem betrieblichen Fahrzeug um einen Mercedes handle, stelle ebenfalls kein Argument dar: Auch privat seien er und/oder seine Lebensgefährtin nämlich stets Halter von PKW's der Marke Mercedes gewesen. Im Hinblick auf den **Spekulationsgewinn** wiederholte er sein bisheriges Vorbringen. Er betonte, der Zahlungsfluss betreffend Darlehen sei lückenlos nachgewiesen worden (dies hatte das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung in Abrede gestellt) und wies diesbezüglich auf die Rechnung für den Verkauf des Mercedes 1 um 400.000 S und auf den Überweisungsbeleg vom 1.4.2003 betreffend die Rückzahlung an die K-AG hin. Der Betrag stamme nicht aus einem Spargbuchvermögen, sondern der Berufungswerber sei insofern eine "private Schuld eingegangen".

Der UFS richtete folgendes Ergänzungsersuchen an den steuerlichen Vertreter des Berufungswerbers:

1) Sachbezug:

Aus der Aktenlage geht hervor, dass dem Berufungswerber zwischen Juni 1996 und September 1999 das Fahrzeug Mercedes E 280 Avantgarde mit dem Kennzeichen M1 (=Mercedes 1) seitens der K-AG zur Verfügung gestellt wurde. Nach Verkauf des Mercedes 1 Ende September 1999 wurde das Fahrzeug Mercedes E 320 SL, M2, angeschafft (=Mercedes 2) und dem Berufungswerber zum Gebrauch überlassen. Strittig ist der Umfang der privaten Nutzung der genannten Fahrzeuge.

*Im Vorlageantrag wird erwähnt, dass dem Berufungswerber neben dem dienstgebereigenen Fahrzeug auch "schon immer" ein Privatfahrzeug zur Verfügung gestanden wäre, das entweder auf ihn oder seine Lebensgefährtin TD zugelassen gewesen sei. **Welche Fahrzeuge waren diese und von wann bis wann waren sie innerhalb des fraglichen Zeitraums jeweils auf den Berufungswerber bzw. seine Lebensgefährtin zugelassen?** Präzisieren Sie insofern auch die Haltedauer und Zulassung betreffend Mercedes 190 D, M3(=Mercedes 3), für den der Berufungswerber laut Beleg 1997 eine Versicherungsprämie einbezahlte, sowie für den ab 25.4.2001 benutzten Mercedes Benz ML 320 (=Mercedes 4). Ist/war Mercedes 4 ein auf den Berufungswerber oder seine Lebensgefährtin zugelassenes Privatfahrzeug, oder ein Firmenfahrzeug?*

2) Spekulationsgewinn:

*Nach den im Akt aufliegenden Zahlungsbelegen hat der Berufungswerber 25.000 S für den Erwerb des Mercedes 1 an die DL bezahlt und diesen in der Folge um 400.000 S an die MS GmbH verkauft. **Wie ist die Zahlung des Berufungswerbers in Höhe von 25.000 S zu erklären, wenn tatsächlich, wie Sie in Ihrem Vorlageantrag erläutern, die WG Käuferin des Fahrzeuges war? Warum hat die WG in der Folge auf einen ansehnlichen Veräußerungserlös verzichtet (400.000 S), indem sie das Fahrzeug um nur 97.800,36 S an die K-AG verkaufte? Bei dem vorgelegten Darlehensvertrag fällt auf, dass die Unterschriften von Darlehensgeber (K-AG) und Darlehensnehmer offenbar ident, nämlich jeweils die des Berufungswerbers, sind. Bitte nehmen Sie hiezu Stellung. Was meinen Sie damit, wenn Sie vorbringen, der Berufungswerber sei für die Rückzahlung der 400.000 S an die K-AG eine "private Schuld" eingegangen? Gibt es hierüber einen Nachweis?***

*Sie werden – ungeachtet der genannten Hinderungsgründe – nochmals gebeten, eine **Bilanz** der K-AG für 1999 vorzulegen. Reichen Sie überdies **Anlageverzeichnisse** für die Streitjahre ein.*

In Beantwortung dieses Schreibens führte der steuerliche Vertreter aus, der Mercedes 1 sei seitens der WG der K-AG zur Verfügung gestellt worden, weil diese aufgrund einer Vereinbarung bestimmte Kunden der WG betreut hatte. Für Privatfahrten sei dieser PKW weder durch den Berufungswerber, noch durch andere Personen herangezogen worden. Privatfahrzeuge des Berufungswerbers bzw. seiner Lebensgefährtin seien von 19.4.1993 bis 25.4.1997 obiger "Mercedes 3", zugelassen auf den Berufungswerber, von 9.4.1997 bis 30.3.2001 ein weiterer, bisher nicht aufscheinender Mercedes ("Mercedes 5"), zugelassen auf TD und von 29.3.2001 bis 6.8.2003 obiger "Mercedes 4", zugelassen ebenfalls auf TD gewesen. Als Nachweis legte er Bestätigungen der KFZ-Versicherungen über die entsprechenden Versicherungszeiträume vor und stellte, falls erforderlich, Bestätigungen der Bezirkshauptmannschaft hinsichtlich Anmeldung und Behaltdauer in Aussicht.

Zum Thema "Spekulationsgewinn" erläuterte der steuerliche Vertreter, die Entrichtung der Restwertzahlung von 25.000 S durch den Berufungswerber für seine Arbeitgebergesellschaft an die Leasinggesellschaft sei Teil einer zwischen der WG und K-AG getroffenen Vereinbarung. Als weiterer Teil des Geschäftes sei durch die K-AG eine Summe von 97.800 S an die WG bezahlt worden. Warum die WG auf einen ansehnlichen Veräußerungserlös verzichtet habe, sei so zu erklären, dass durch den Verkauf des Mercedes 1 an die K-AG noch nicht verrechnete Betreuungsleistungen, welche diese gegenüber G –Kunden erbracht hatte, abgegolten werden sollten. Offene Provisionen, Betreuungsleistungen und Kosten seien auf diese Weise einer "finalen Verrechnung " zugeführt worden. Leider existierten hiezu keine schriftlichen Nachweise. Gegen die Annahme eines Spekulationsgewinnes spreche, dass der Berufungswerber niemals Eigentümer des Mercedes 1 gewesen sei. Der Leasingrestwert von 25.000 S sei von ihm für die Käuferin K-AG entrichtet worden, der Verkaufserlös von 400.000 S sei von ihm ebenfalls für diese in Empfang genommen worden und ihm in der Folge als Darlehen zur Verfügung gestellt worden. Die entsprechenden Verbuchungen seien über das Verrechnungs- bzw. Darlehenskonto des Berufungswerbers bei der K-AG erfolgt. Er legte diesbezüglich ein "Beilageblatt zur Steuererklärung für juristische Personen" an die liechtensteinische Steuerverwaltung vor, welches unter der Überschrift "Wie wurden die Aktiv- und Passivdarlehen des Firmeninhabers verzinst" als Darlehensbetrag per 31.12.1999 einen Betrag von 38.901,73 SFr, einen Zinssatz von 3% und einen Zinsbetrag von SFr 282,40 auswies. Am 1.4.2003 habe der Berufungswerber einen Betrag von 29.070 € an die K-AG zurückbezahlt. Der Betrag stamme aus dem "Privatvermögen" des Berufungswerbers.

Der steuerliche Vertreter betonte weiters, der Verkaufserlös aus der Veräußerung des Mercedes 1 sei von der Betriebsprüfung bei der WG der Besteuerung unterzogen worden. Insofern liege eine **Doppelbesteuerung** vor.

Zur Unterschriftenidentität brachte er vor, der Berufungswerber sei als Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer der K-AG naturgemäß für diese zeichnungsberechtigt.

Beigelegt wurde die Steuererklärung für das Jahr 1999 an die liechtensteinische Steuerverwaltung. Als Beiblätter waren dieser angeschlossen ein Papier "I. Steuerpflichtiger Ertrag", "II. Steuerpflichtiges Kapital", eine "Couponsteuererklärung" sowie eine Aufstellung von "Daten für die Steuerverwaltung und Wirtschaftsstatistik".

Nach Kontaktaufnahme seitens des unabhängigen Finanzsenates mit beiden Parteien, teilte der steuerliche Vertreter per E-Mail mit, bezüglich des Sachbezuges könne einem Ansatz in halber Höhe gemäß § 4 Abs. 2 der Sachbezugsverordnung BGBl 1992/642 zugestimmt werden, da möglicherweise der eine oder andere privat gefahrene Kilometer doch nicht direkt verrechnet worden sei.

Seitens der Abgabenbehörde wurde nachdrücklich in Abrede gestellt, dass der Verkaufserlös für den Mercedes 1 bei der WG der Besteuerung untezogen worden sei. Dies habe die sofortige, persönliche Rücksprache mit dem betreffenden Betriebsprüfer ergeben.

Der steuerliche Vertreter, dem dies in der Folge zur Stellungnahme mitgeteilt wurde, widersprach dem nicht weiter, legte aber (per E-Mail) dar, dass ein Spekulationsgewinn maximal mit einem Ansatz von 69.336 S denkbar sei:

Veräußerungserlös	400.000,00
Zahlung K-AG	- 97.800,36
Direktzahlung an die Leasingges.	- 25.000,00
Darlehen laut Beilageblatt zur Steuererklärung SFr 38.901,73 x 8,50	- 330.664,00
denkbarer Spekulationsgewinn	69.336,00

Über die Berufung wurde erwogen:

Sachbezug:

Nicht weiter strittig ist, dass die Tätigkeit des Berufungswerbers ab 1.7.1997 aufgrund seines die 25% überschreitenden Beteiligungsausmaßes an der D-AG bzw. der K-AG als selbständige gemäß § 22 Z 2, 2. Teilstrich EStG 1988 einzustufen ist.

Gemäß § 15 Abs. 1 EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 EStG 1988 zufließen.

Es ist dem Berufungswerber insoweit nicht entgegenzutreten, als er argumentiert, die Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen BGBl. 1992/642, die in näherer Ausführung des § 15 Abs. 2 EStG 1988 bestimmte geldwerte Vorteile bewertet, beziehe sich auf außerbetriebliche Einkünfte, sei also für seinen Fall nicht heranzuziehen. Er ist aus einkommensteuerlicher Sicht nicht als Arbeitnehmer nach § 47 Abs. 1 EStG 1988 anzusehen, weshalb für die Ermittlung allfälliger geldwerter Vorteile als Betriebseinnahmen die in Rede stehenden Vorschriften der Sachbezugsverordnung nicht anwendbar sind (VwGH 31.3.2005, 2002/15/0029-6).

Unbestrittenerweise hat aber auch ein wesentlich Beteiligter im Sinne des § 22 Z 2, 2. Teilstrich EStG 1988 die private Nutzung eines betrieblichen PKW als Betriebseinnahme einer Besteuerung zuzuführen. Fehlen detaillierte und aussagekräftige Aufzeichnungen über private bzw. betriebliche Fahrten, so ist der Privatanteil nach den allgemeinen Grundsätzen des § 184 BAO zu schätzen.

Der Berufungswerber hat im Zuge der durchgeführten Ermittlungen dargetan, dass ihm bzw. seiner Lebensgefährtin über den gesamten Streitzeitraum hinweg lückenlos ein Privatfahrzeug, jeweils des Typs Mercedes, zur Verfügung stand. Insofern kann die Vermutung des Finanzamtes, mangels Privatfahrzeuges müsse von einer umfassenden Nutzung des Betriebsfahrzeuges für den privaten Gebrauch ausgegangen werden, als unzutreffend erachtet werden. Überdies gelten Aufwendungen von Steuerpflichtigen mit den Einkunftsarten gemäß §§ 21 – 23 EStG 1988 für Fahrten zwischen Wohnort und Tätigkeitsort als betriebliche. Dem gegenüber steht jedoch der Umstand, dass im Streitfall ein Fahrtenbuch nicht geführt wurde und die eingereichten Aufzeichnungen nicht hinlänglich aussagekräftig sind.

Der im erstinstanzlichen Verfahren unter Stützung auf § 4 Abs. 1 obiger Verordnung gewählte Sachbezugsansatz von 84.000 S jährlich (= 7.000 S monatlich) wird – ganz abgesehen von deren mangels Arbeitnehmereigenschaft wie dargelegt zu verneinenden Anwendbarkeit - vom unabhängigen Finanzsenat in Anbetracht des durch nachträgliche Erhebungen vervollständigten Sachverhaltes als überhöht betrachtet.

Die auch vom steuerlichen Vertreter letztlich nicht bestrittene Privatnutzung wird – mit dessen Zustimmung per E-Mail wie oben zitiert – daher mit 3.500 S monatlich geschätzt. Einer Berücksichtigung der für 2000 in Höhe von umgerechnet 6.991,31 S und für 2001 von umgerechnet 6.502 S geltend gemachten Kostenbeiträge ist, wie bereits in den Berufungsvorentscheidungen praktiziert, nichts entgegenzusetzen.

Spekulationsgewinn:

Spekulationsgeschäfte sind gemäß § 30 Abs. 1 EStG solche, bei denen zwischen Anschaffung und Veräußerung ein bestimmter Zeitraum nicht überschritten wird. Die aus ihnen erfließenden Einkünfte stellen "Sonstige Einkünfte" gemäß § 29 Z 2 EStG 1988 dar. Die Spekulationsfrist beträgt bei "anderen Wirtschaftsgütern" – hier nimmt das Gesetz eine Abgrenzung speziell gegenüber Grundstücken und Rechten betreffend Grundstücke vor – gemäß Abs. 1 Z 1 lit b leg. cit. **ein Jahr**. Als "andere Wirtschaftsgüter" nennt das Gesetz ausdrücklich nur Wertpapiere, jedoch kommen auch alle anderen unkörperlichen und körperlichen Wirtschaftsgüter – wie etwa ein Fahrzeug - in Betracht. Die schuldrechtlichen Rechtsgeschäfte der Anschaffung und Veräußerung müssen grundsätzlich auf die Übertragung des Eigentums an einem Wirtschaftsgut gerichtet sein – es genügt aber auch der entgeltliche Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums.

Im Streitfall wurde wiederholt eingewendet, der Berufungswerber sei niemals Eigentümer des erworbenen und veräußerten Mercedes 1 gewesen. Es steht jedoch **außer Streit**, dass der Erwerber MS Eigentümer des Fahrzeuges geworden ist. Verfolgt man laut Aktenlage Schritt für Schritt das Kauf- bzw. Verkaufsgeschäft und deren Umfeld, so stößt man auf folgende Dokumente:

- **1)** 28.9.1999: Einverständniserklärung der WG an die Leasinggesellschaft, der Leasinggegenstand Mercedes 1 könne um 25.000 S an den Berufungswerber (Privatadresse L) fakturiert werden,
- **2)** 28.9.1999: Rechnung der Leasinggesellschaft an den Berufungswerber (Privatadresse L), für "Anlagenverkauf" Mercedes 1, 25.000 S in Rechnung gestellt,
- **3)** Zahlschein (Datum nicht erkennbar), der die Entrichtung von 25.000 S durch den Berufungswerber (andere Adresse) an die Leasinggesellschaft belegt,
- **4)** 28.9.1999: Rechnung der Leasinggesellschaft an die WG, für "Diff. aus Anlagenverkauf" Mercedes 1 über 160.900 S und Zahlschein betreffend Entrichtung dieses Betrages,
- **5)** 4.10.1999: Rechnung der WG an die K-AG, Artikelbezeichnung "Mercedes Benz E 280, Bj. 1996" (=Mercedes 1), über 97.800,36 S (es liegt ebenfalls im Akt auf das in allen Punkten, einschließlich Rechnungsnummer, idente Papier, jedoch mit der Artikelbezeichnung "Arbeitsvorbereitung KW 39/99 bis KW 43/99"),
- **6)** 1.10.1999: Gutschrift von MS an den Berufungswerber, Privatadresse L, betreffend "PKW gebraucht", Mercedes 1, 400.000 S,
- **7)** 30.9.1999: Verrechnungsscheck von MS an den Berufungswerber, Privatadresse Lustenau, über 400.000 S mit dem Stempelaufdruck "Gebucht 8. Okt. 1999",
- **8)** 23.9.1999: Rechnung von MS an K-AG, E, betreffend die Lieferung eines Mercedes Benz, E 320, V 6, Avantgarde, um 638.000 S,

- **9)** 8.10.1999: Rechnung von MS an K-AG, E , betreffend die Lieferung eines Mercedes Benz, A 160, Elegance, um 226.000 S,
- **10)** 1.10.1999: Darlehensvertrag zwischen der K-AG (=Darlehensgeber) und dem Berufungswerber (=Darlehensnehmer) über 375.000 S (=Gesamterlös aus dem Verkauf des Mercedes 1, dh 400.000 S minus 25.000 S, die vom Berufungswerber für den Darlehensgeber geleistet wurden); für den Darlehensgeber hat, ebenso wie als Darlehensnehmer, der Berufungswerber unterschrieben,
- **11)** 1.4.2003: Zahlschein, der die Zahlung des Berufungswerbers von 29.070 € (=400.011 S) an die K-AG belegt (ohne Kontonummer/Bankleitzahl des Auftraggebers/der Bank des Auftraggebers),
- **12)** Steuererklärung der K-AG für das Jahr 1999 an die liechtensteinische Steuerverwaltung, aufgegliedert in I.Steuerpflichtiger Ertrag, II. Steuerpflichtiges Kapital, Couponsteuererklärung, Daten für die Steuerveranlagung und Wirtschaftsstatistik,
- **13)** Beilageblatt zur Steuererklärung für juristische Personen, das ein Darlehen an eine nicht namentlich umschriebene Person in Höhe von 38.901,73 SFr ausweist (= 328.719,62 S bei Umrechnung mit Kurs 8,45), undatiert, Unterschrift für die K-AG durch den Berufungswerber.

Sollte auch der Berufungswerber niemals Eigentümer des Fahrzeuges Mercedes 1 gewesen sein, hat er doch – bei Abwägung aller Sachverhaltselemente – wie ein solcher über dieses verfügt. Er hat für das Fahrzeug, dass von der WG geleast worden war, 25.000 S als (anteilige) Restwertzahlung entrichtet (siehe Dokumente **1)** bis **3)**). Innerhalb von wenigen Tagen erfolgte der Weiterverkauf an MS (siehe Dokumente **6)** und **7)**). Nach den genannten Unterlagen trat der Berufungswerber jeweils im eigenen Namen und für eigene Rechnung auf. Er übte mit der Veräußerung eine positive Befugnis aus, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums ist. Als (zumindest) wirtschaftlichem Eigentümer und somit Zurechnungssubjekt durften ihm daher die Einkünfte aus der Einkunftsquelle zugerechnet werden.

Im Vergleich zu dem den Mercedes 1 betreffenden An- und Verkaufsgeschäft, wurden die zeitnah gelagerten Erwerbe zweier anderer Mercedes-Fahrzeuge (Dokumente **8)** und **9)**) ausdrücklich zwischen MS und der K-AG abgewickelt.

Die Rechnung über 97.800,36 S, Dokument **5)**, die von der WG an die K-AG gerichtet wurde, vermag nicht Beweis zu machen, dass tatsächlich letztere Käuferin des Mercedes 1 war. Die zwischen den beiden Firmen schwebende Verbindlichkeit, die Grundlage des Dokumentes ist, ist vielmehr, wenn man auf die widersprüchliche Artikelbezeichnung Bedacht nimmt, nicht eindeutig definierbar. Im Übrigen hat der Berufungswerber trotz wiederholter Anforderung weder im erst-, noch im zweitinstanzlichen Verfahren Bilanzen und Anlagenverzeichnisse der K-AG vorgelegt, aus denen sich ein Zu- und Abgang eines Wirtschaftsgutes hätte ersehen

lassen. Die eingereichte Steuererklärung für das Jahr 1999 (Dokument **12**) vermag diesbezüglich keinerlei Aufschluss zu geben. Sie weist außer den Rubriken "Reingewinn", "einbezahltes Kapital", "Gewinnvortrag aus dem Vorjahr", "Gewinn des laufenden Geschäftsjahres" und "Verwendung des Reinertrages" keinerlei Eintragungen auf. Die Couponsteuererklärung hat mit dem Streitsachverhalt nichts zu tun. Das statistische Blatt, das zusammengefasst eine Reihe von Aufwands- und Ertragspositionen ohne Detailangaben auflistet, beinhaltet kein Anlagenverzeichnis. Wenn der Berufungswerber im erstinstanzlichen Verfahren vorgebracht hat, Buchhaltungsunterlagen aufgrund des Staatsschutzgesetzes nicht vorlegen zu können, vermag er damit nicht zu überzeugen: hat er doch als von Gründung der K-AG an wesentlich Beteiligter (anfangs 55%, die auf nahezu 100% anwuchsen lt. Aktenlage), eine derart beherrschende Stellung innegehabt, dass es in seinem Gutdünken gelegen wäre, die entsprechenden Papiere vorzulegen und ist für den unabhängigen Finanzsenat nicht erkennbar, inwieweit er damit einen Tatbestand des liechtensteinischen Staatsschutzgesetzes vom 14. März 1949 verwirklicht haben könnte. Nicht nur die enge Verflechtung von zwischen dem Berufungswerber, der WG und der K-AG (siehe diesbezüglich auch Dokumente **4**) und **5**) bestehenden wirtschaftlichen Beziehungen, sondern gerade auch der im Ausland wurzelnde Sachverhalt, hätte eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Berufungswerbers erfordert.

Nicht bestritten wird, dass der Berufungswerber den Verkaufserlös in Höhe von 400.000 S vereinnahmte und über ihn verfügte. Laut Dokument **10**) wurde ihm dieser, abzüglich der für die K-AG bezahlten 25.000 S, von letzterer als Darlehen gewährt und am 1.4.2003 (Dokument **11**), Zahlschein) zurückbezahlt. Auch Dokument **13**) wurde zum Nachweis der Darlehensgewährung eingereicht. Es fällt auf, dass zwischen den 3 Dokumenten keine betragliche Übereinstimmung besteht: Dokument **10**) umschreibt den Darlehensbetrag mit 375.000 S, Dokument **11**) weist als Zahlungsbetrag 29.070 € aus, das sind 400.011,93 S, Dokument **13**) schließlich, zeigt 38.901,73 SFr auf, was bei dem für 1999 heranzuziehenden Umrechnungskurs von 8,45 S einen Betrag von 328.719,62 S ergibt.

Hiezu ist vorzuschicken, dass Dokument **13**) in seiner Beliebigkeit, ohne Namensnennung und Datum schon a priori nicht geeignet ist, einen Nachweis mittels bilanzieller Darlehensfassung zu ersetzen, dies ganz unabhängig von der betragsmäßigen Ungereimtheit. Auch die Unterschrift für die K-AG, es ist die des Berufungswerbers, befremdet im gegebenen Zusammenhang. Ebenso weist Dokument **10**) sowohl auf Darlehensgeber-, als auch auf Darlehensnehmerseite jeweils die Unterschrift des Berufungswerbers auf. Die Erklärung des steuerlichen Vertreters, der über Vorhalt hiezu mitteilte, der Berufungswerber zeichne als Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer naturgemäß (auch) für die K-AG vermag kaum zu befriedigen. Ohne näher auf zivil-, handels- und gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen eingehen zu wollen, die für Fälle von Interessenkollisionen etwa die Bestellung eines Kollisionskurators oder eine besondere Beurkundung unter Hinzuziehung

von Zeugen oder eines Notars vorsehen, weist der unabhängige Finanzsenat darauf hin, dass die angesprochenen Papiere nicht überzeugen. Dokument **10**) entspricht keineswegs den erhöhten Anforderungen, die im allgemeinen Gläubigerschutzinteresse an eine Beweissicherung zu legen sind (vgl. etwa Koppensteiner, GmbH-Gesetz Kommentar, 2. Auflage, Orac, Wien, 1999, RZ 23a zu § 18).

Insofern ist der Nachweis, dass der Verkaufserlös für den Mercedes 1 als Darlehen hingegeben wurde, nicht geglückt. Auch im zweitinstanzlichen Verfahren wurde nicht präzise aufgeklärt, woher der Rückzahlungsbetrag von 29.070 € laut Zahrschein Dokument **11**) stammt. Die "private Schuld", die der Berufungswerber diesbezüglich eingegangen sei, wurde nicht durch Belege dokumentiert. Vor dem bisher geschilderten Hintergrund erübrigt sich ein weiteres Eingehen auf das zahlenmäßige Auseinanderklaffen der Dokumente **10**), **11**) und **13**).

Zusammenfassend wird festgehalten, dass der Berufungswerber das Wirtschaftsgut Mercedes 1 angeschafft und binnen weniger Tage veräußert hat. Er war zumindest wirtschaftlicher Eigentümer indem er Befugnisse ausübte, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind. Nicht strittig sind der Eigentumserwerb durch den Käufer, sowie die Verfügung über den Verkaufserlös durch den Berufungswerber. Der Beweis, dass der Verkaufserlös letzterem als Darlehen hingegeben und zurückbezahlt wurde, ist, wie ausgeführt, nicht gelungen.

Die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften ermitteln sich gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988 aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungs- und Werbungskosten andererseits. Der Veräußerungserlös betrug 400.000 S. Der Berufungswerber bezahlte an die Leasinggesellschaft 25.000 S.

Zu den weiteren Abzugsposten wie vom steuerlichen Vertreter vorgeschlagen:

Der von der K-AG an die WG entrichtete, im Übrigen, wie ausgeführt, nicht eindeutig zuordenbare Betrag von 97.800,36 S (Dokument **5**)) mindert nicht den Veräußerungserlös. Es entspricht dem Grundgedanken des § 30 EStG 1988, die tatsächliche Bereicherung zu erfassen: die Bereicherung des Berufungswerbers wird jedoch durch die genannte, zwischen mit den Partnern des Veräußerungsgeschäftes nicht identen Personen durchgeführte, Transaktion nicht berührt. Der Abzug des Darlehens in einer dem Dokument **13**) entsprechenden Höhe kommt nicht in Betracht, da dieses nicht anerkannt wurde. Es bleibt daher bei einem Ansatz des Spekulationsgewinnes in Höhe von 375.000 S.

Der Berufung war somit nur teilweise Folge zu geben.

Beilage: 5 Berechnungsblätter für die Jahre 1997 bis 2001