

**BFG**

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/3100549/2008

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden V***** und die weiteren Senatsmitglieder [1-3] in der Beschwerdesache B***** über die Beschwerde vom 14. Juli 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 1. Juli 2008 betreffend Haftung und Zahlung von Lohnsteuer sowie Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zu diesem Beitrag für die Jahre 2003 bis 2007

zu Recht erkannt:

I.

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

II.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang:

Als Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung setzte das Finanzamt mit Bescheiden vom 1. Juli 2008 für die Jahre 2003 bis 2007 den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und den Zuschlag zu diesem Beitrag fest und schrieb Lohnsteuer zur Haftung und Zahlung vor.

Dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung ist zu entnehmen, dass Grundlage für die Nachforderungen nahezu zur Gänze der Umstand ist, dass für zwei Dienstnehmer der

Sachbezug für die Privatnutzung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges erhöht wurde. Dieser wäre im gesamten Prüfungszeitraum mit monatlich € 218,02 angesetzt worden. Tatsächlich wären jedoch monatlich € 510,00 bzw ab dem Jahr 2005 monatlich € 600,00 anzusetzen gewesen. Festgehalten wurde auch, dass keine Fahrtenbücher vorgelegt worden wären.

In der (damals) Berufung gegen diese Bescheide führte die Arbeitgeberin aus, dass bei beiden Dienstnehmern der "halbe Sachbezug" angesetzt worden wäre, da diese private Fahrten im Ausmaß von nicht mehr als 500 km im Monat durchgeführt haben würden. Eine erst seit kurzer Zeit für die Lohnverrechnung zuständige Mitarbeiterin der steuerlichen Vertretung habe erst nachdem das Prüforga das Büro verlassen gehabt habe bei den Dienstnehmern bezüglich ihrer Fahrtenbücher nachgefragt. Beide Dienstnehmer hätten bestätigt, dass von ihnen "laufend Fahrtenbücher lückenlos geführt" würden. Darafhin wäre umgehend versucht worden, das Prüforga zu erreichen, was jedoch nicht gelungen sei. Am nächsten Tag habe das Prüforga erreicht werden können. Nach Auskunft des Prüforgas wären die Daten der Prüfung aber bereits in der EDV erfasst worden. Das Prüforga habe sodann trotz Aufforderung nicht mehr in die Fahrtenbücher Einsicht genommen, sondern darauf verwiesen, dass nur mehr in Form einer Berufung gegen die Bescheide Einspruch erhoben werden könne. Auch seitens des Finanzamtes wäre eine gleichlautende Auskunft erteilt worden.

In der Anlage würden daher Kopien der Fahrtenbücher übermittelt aus welchen hervorgehe, dass beide Dienstnehmer lückenlose Fahrtenbücher geführt hätten. Die Arbeitgeberin wäre im [Betriebsgegenstand] tätig, die beiden Dienstnehmer wären für den Einkauf bzw den Verkauf zuständig. Im Zusammenhang mit dem Einkauf wären Lieferanten im In- und Ausland aufzusuchen, im Zusammenhang mit dem Verkauf wären Kunden größtenteils in [Ausland] aufzusuchen. Ein Dienstnehmer würde jährlich ca 60.000 km, der andere Dienstnehmer ca 50.000 km im Jahr berufliche Fahrten tätigen. Beide Mitarbeiter würden in der Nähe der Firma wohnen und könnten diese zu Fuß in ca 10 Minuten erreichen. Sie würden auch "sehr oft" zu Fuß in die Firma gehen, wenn sie nicht geschäftlich ihre Kunden bzw Lieferanten besuchen müssten.

Damit sei bereits aus der beruflichen Tätigkeit plausibel, dass diese Mitarbeiter private Fahrten von nicht mehr als "600 km" pro Monat durchführen würden. Beide Mitarbeiter verfügten darüber hinaus auch jeweils über einen privaten PKW.

Es werde daher der Antrag gestellt, den bereits bei den Vorprüfungen anerkannten halben Sachbezug neuerlich anzuerkennen und die in Rede stehenden Bescheide entsprechend abzuändern.

Das Finanzamt teilte der (damals) Berufungswerberin mit, dass die vorgelegten Fahrtenbücher nicht den Anforderungen entsprechen würden, die an ordnungsgemäß geführte Fahrtenbücher zu stellen sind. Unter Hinweis auf die Rechtsprechung wurde weiter ausgeführt, dass auch andere Beweismittel als Nachweis in Betracht kommen würden. In der Folge führte das Finanzamt entsprechende Mängel konkret an und

ersuchte um Nachreichung weiterer Aufzeichnungen oder Nachweise, insbesondere um Kopien der "Pickerlberichte" und von Reparaturrechnungen.

In Beantwortung dieses Vorhaltes führte die Berufungswerberin aus, dass ein Dienstnehmer als Einkäufer für sie tätig sei und dabei regelmäßig Lieferanten besuche, die sodann - eingeschränkt auf die wichtigsten Betriebe - einzeln aufgezählt wurden. Der zweite Dienstnehmer wäre zu 90% in [Ausland] unterwegs und würde eine Kundenliste mit Adressen vorgelegt. Als Nachweis für die Auslandsfahrten würde ein Tätigkeitsbericht übermittelt. Die Abreise erfolge regelmäßig in den frühen Morgenstunden.

beigelgt würden auch Reparaturrechnungen. "Pickerlberichte" betreffend das näher bezeichnete Auto eines Dienstnehmers würden nicht vorliegen, da dieses innerhalb von drei Jahren gewechselt worden sei.

Auf Grund der Wohnadressen ergäben sich bei einem Dienstnehmer eine Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von 1,3 km, beim anderen Dienstnehmer eine solche von 1,7 km. Daraus ergäbe sich monatlich ein privater Fahrtweg von ca 85 km. Angeführte Stadtfahrten würden in erster Linie Fahrten zu Banken betreffen, in welchen entgegengenommene Schecks eingereicht und Zessionslisten abgegeben werden würden. Regelmäßige Fahrten nach [Ort] wären erforderlich, um von den Lieferanten ankommende bzw durchfahrende LKW's mit den entsprechenden Lieferpapieren und Rechnungen auszustatten. Diese Fahrten würden immer vom Firmensitz aus angetreten und auch dort beendet.

Beide Mitarbeiter würden über private PKW's verfügen, mit welchen sie "weitere Privatfahrten" durchführen würden. Die Berufungswerberin hätte im August drei Wochen Betriebsurlaub und während der Weihnachtszeit zwei Wochen geschlossen. Außerhalb dieser Zeiten wäre für die Mitarbeiter ein Urlaub selten möglich.

Auf Grund der vorliegenden Nachweise sei ersichtlich, dass keiner der beiden Dienstnehmer private Fahrten von mehr als 500 km monatlich durchführen würden.

Mit (damals) Berufungsvorentscheidung wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Nach Zitierung der Bezug habenden Gesetzes- und Verordnungsstellen wurde auf die im Verfahren vorgelegten Unterlagen verwiesen und festgehalten, dass diverse näher bezeichnete Mängel in den Nachweisen vorliegen. Das Finanzamt kam zum Schluss, dass der für den Ansatz des halben Sachbezugs erforderliche Nachweis nicht gelungen sei.

Daraufhin beantragte die Einschreiterin die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Zum ersten Arbeitnehmer wurde ausgeführt, dass auf Grund der hohen jährlichen Kilometerleistung die Führung eines Fahrtenbuches einen sehr großen Aufwand darstellen würde. Geringfügige Differenzen würden nichts über die ordnungsgemäße Führung des Fahrtenbuches aussagen. Fehlende Eintragungen an bestimmten Tagen würden darauf beruhen, dass an diesen Tagen das Fahrzeug nicht benutzt worden sei. Im Jahr 2006 wäre ein Arbeitnehmer im Oktober mit dem Flugzeug in den Urlaub geflogen, weshalb keine Eintragungen im Fahrtenbuch erfolgt seien.

Die fehlenden täglichen Eintragungen betreffend den Kilometerstand im Zusammenhang mit Reisen über mehrere Tage würden keinen Mangel des Fahrtenbuches darstellen. Die Reisen hätten bei der "Heimatadresse" begonnen und auch dort geendet. Dabei wären Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, sofern solche stattgefunden hätten, vernachlässigt worden, da es sich hier um eine vernachlässigbare Größe handeln würde. Bei der Privatfahrt im August 2005 wären "versehentlich" private Kilometer als betriebliche Kilometer eingetragen worden. Gleiche Kilometerangaben bei Stadtfahrten und Fahrten zu Umladeplätzen würden daraus resultieren, dass es sich immer um die gleichen Banken bzw Umladeplätze gehandelt habe. Festgestellt wäre auch geworden, dass die Fahrtstrecke Wohnung - Arbeitsstätte 4,43 km betragen würde. Selbst wenn der Arbeitnehmer täglich in das Büro und nach Hause gefahren wäre, so würden sich daraus im gesamten Jahr lediglich 1.100 km ergeben. Ein privater Anteil von 6.000 km würde dadurch niemals erreicht.

Zum zweiten Arbeitnehmer wäre auszuführen, dass dieser die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte öfters zu Fuß zurückgelegt habe. Ein Fahrt Wohnung - Arbeitsstätte wäre aus diesem Grund und wegen der geringfügigen Entfernung von 1,7 km nicht eingetragen worden. Im September 2006 wäre ein Wohnsitzwechsel erfolgt und habe der Weg zwischen Wohnung und Arbeitsstätte fortan 2,5 km betragen.

Auslandsfahrten wären immer sehr früh am Morgen von der Wohnung aus begonnen worden und hätten spät abends auch dort geendet. Fahrten in die Stadt und nach [Ort] wären von der Arbeitsstätte aus unternommen worden und hätten auch dort wieder geendet. Zur Nachweisführung für berufliche Fahrten wäre dem Finanzamt auch der Terminkalender des Arbeitnehmers und eine Kundenliste vorgelegt worden. Im Terminkalender wären sämtliche Auslandsfahrten klar dokumentiert. Wäre im Terminplaner ein Namen und eine Stadtfahrt verzeichnet, wäre mit diesen Kunden telefoniert worden oder hätte ein Treffen mit Vertretern in [Wohnort] stattgefunden. Wäre eine Auslandsfahrt verzeichnet, wären Firmen in den jeweiligen Orten besucht worden.

Mit Hilfe des Terminplaners und des Fahrtenbuches könnten sämtliche betrieblichen Fahrten nachgewiesen werden. Selbst bei einer Kontrollrechnung über die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte würden sich bei täglichen derartigen Fahrten lediglich 850 km pro Jahr ergeben.

Nach den Lohnsteuerrichtlinien würden auch andere Beweismittel gelten, wenn damit der Nachweis gewährleistet sei, dass die Privatfahrten im Jahresdurchschnitt nicht mehr als 500 km pro Monat betragen hätten. Nach den Richtlinien sei es auch zulässig, dass die gesamte jährliche Kilometerleistung um jene für Dienstfahrten, die durch Reiserechnungen oder Reiseberichte nachgewiesen würden, vermindert werde. Betrage das Ergebnis höchstens 6.000 km, stehe der halbe Sachbezugswert zu.

In einer weiteren Eingabe wurden sodann die bereits im Vorlageantrag als beigelegt bezeichneten Aufstellungen über die Berechnung der betrieblich gefahrenen Kilometer übermittelt.

Mit Vorhalt des (damals) Unabhängigen Finanzsenates wurde der Berufungswerberin eine Analyse der vorgelegten Fahrtenbücher übermittelt.

Darin wurde zum ersten Dienstnehmer festgehalten, dass in den Fahrtenbüchern grundsätzlich keine Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte enthalten seien und andere Privatfahrten nur in einer sehr geringen Anzahl aufscheinen würden. Weiters würden die Kilometerangaben im Fahrtenbuch in keinem einzigen Fall mit den Kilometerständen aus den Reparaturrechnungen übereinstimmen und käme es im Fahrtenbuch zu Kilometerstandssprüngen. In mehreren Fällen würde an Tagen, an welchen sich der PKW in einer Werkstätte befunden hat, entweder keine Fahrt oder eine Auswärtsfahrt verzeichnet. Auch die Berechnung des Kraftstoffverbrauches zeige diverse Auffälligkeiten. Letztlich würden Fahrten nach [Stadt4] als Funktionär einer Interessensvertretung durchgeführt worden sein und daher Privatfahrten darstellen. Zum zweiten Dienstnehmer wurde festgehalten, dass das "Fahrtenbuch" bis Ende des Jahres 2006 in Form einer Excel-Tabelle geführt worden sei und die in dieser angeführten Kilometerstände offensichtlich mittels hinterlegten Formeln errechnet wurden. Dabei wäre es ab November 2005 zu Fehlberechnungen gekommen und würden sich die errechneten Kilometerstände nicht mehr aus den angegebenen Tageskilometern ergeben. In den Fahrtenbüchern würden grundsätzlich keine Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte enthalten sein und würden bis Ende 2006 auch keinerlei andere Privatfahrten aufscheinen. Weiters würden die Kilometerangaben im Fahrtenbuch in keinem einzigen Fall mit den Kilometerständen aus den Reparaturrechnungen übereinstimmen. Auch würde der Vergleich der Eintragungen im Fahrtenbuch mit den (erst ab November 2004 vorliegenden) Kalenderaufzeichnungen zahlreiche näher ausgeführte Abweichungen und Unstimmigkeiten ergeben.

Weiters wurde die Berufungswerberin ersucht, nähere Informationen im Zusammenhang mit zwei Unfällen und den privaten Fahrzeugen der zwei Dienstnehmer zu geben sowie Buchhaltungsunterlagen sowie Rechnungen betreffend Nächtigungen vorzulegen.

In Beantwortung dieses Vorhaltes teilte die Berufungswerberin betreffend den ersten Dienstnehmer mit, sie lege "nochmals" die Fahrtenbuchkopie Dezember 2007 vor, aus welcher ersichtlich sei, dass es Eintragungen bis 28. Dezember gegeben habe. Tatsächlich war der Eingabe eine solche Kopie jedoch nicht angeschlossen. Weiters würde der Dienstnehmer den Weg von der Wohnung zur Arbeitsstätte "stets zu Fuß" zurücklegen und würde der (arbeitgebereigene) PKW dort in der Garage stehen. Die Ehefrau des Dienstnehmers verfüge über einen eigenen PKW, mit welchem "öfters private Fahrten gemacht" würden. Die Kilometerangaben im Fahrtenbuch würden mit den Reparaturrechnungen deshalb nicht genau übereinstimmen, weil "in der Reparaturwerkstätte" immer nur geschätzte Angaben angegeben würden. Bei den Kilometersprüngen handle es sich "vermutlich" um Rechenfehler. Wenn man diese saldiere, würden sich sowohl die Plus- als auch die Minuskilometer aufheben. Die Reparaturrechnung vom 11. Dezember 2003 weise aus, dass das Fahrzeug am "5.12.2000" in der Reparaturwerkstätte gewesen sei, dort aber lediglich die Glühlampen ausgewechselt worden wären, sodass durchaus eine Auswärtsfahrt möglich gewesen sei. Wenn auf den Reparaturrechnungen ein Datum angegeben sei, so heiße das nicht, dass das Fahrzeug an diesem Tag in der Werkstätte gewesen sei, da das Datum

der Annahme und der Rechnungslegung oft unterschiedlich sei. Der Dienstnehmer habe "offensichtlich öfters" übersehen, die Fahrt in die Reparaturwerkstätte in das Fahrtenbuch einzutragen. Die verschiedenen Durchschnittsverbräuche würden jeweils damit zusammenhängen, "dass bei den Tankungen ohne Eintragung im Fahrtenbuch es sich lt. Fahrtenbuch um längere Fahrten gehandelt" habe. Daraus ergäben sich geringere Durchschnittsverbräuche als bei Fahrten im Raum Tirol. Die Fahrten als Funktionär führe der Dienstnehmer im Rahmen seiner Geschäftsführertätigkeit für die Arbeitgeberin durch und handle es sich hierbei um ausschließlich berufliche Fahrten. Es besuche bei diesen Fahrten Lieferanten und habe er diese Besprechungen mit Sitzungen verbunden. Der zweite Dienstnehmer verfüge über einen eigenen Privat-PKW und lege die Strecke zum Arbeitsplatz öfters zu Fuß durch, da es sich um einen nur ca 20 minütigen Fußweg handle. In der Reparaturwerkstätte würden die Kilometerangaben nur geschätzt mitgeteilt, sodass eine genaue Abstimmung mit dem Kilometerstand im Fahrtenbuch nicht möglich sei. Kalenderaufzeichnungen mit der Angabe "Stadtfahrt" würden beruflich notwendige Fahrten zur Bank dokumentieren. Die Eintragung "Scheck" stelle eine Erinnerung für den Dienstnehmer dar, entweder an diesem Tag oder an einem nachfolgenden Tag einen Scheck einlösen solle. Der Termin in der Werkstätte am 18. Jänner 2005 wäre verschoben worden, weshalb es keine Rechnung gäbe. Die Eintragung "Scheck" um 15 Uhr stelle nur eine Erinnerung dar, heiße aber nicht, dass der Scheck an diesem Tag um 15 Uhr eingelöst worden sei. Keine Eintragung am 9. März 2005 bedeute nicht, dass der Dienstnehmer an diesem Tag nicht ins Ausland gefahren wäre, da er nicht jede Auswärtsfahrt im Terminkalender eintrage. Kurzfristig sich ergebende Auswärtstermine würden nicht mehr in den Terminkalender eingetragen. Die Eintragung 13. bis 17. Mai 2005 sei eine Erinnerung, dass sich der Geschäftsführer einer Firma an diesen Tagen auf Urlaub befinde. In diesem Zeitraum habe der Dienstnehmer andere Kunden besucht. Am 20. Mai 2005 wäre ein Geschäftspartner in [Stadt] besucht worden. Im Juli wäre eine Privatfahrt nach [Stadt2] durchgeführt worden. Bei der Fahrt am 5. August 2005 wären Kunden besucht worden. Der Dienstnehmer habe an diesem Tag im Fahrtenbuch "Urlaub" eingetragen und diesen am 6. August angetreten. Während desurlaubes wäre er zu einer beruflichen Besprechung nach [Stadt3] gefahren. Am 3. und 4. August 2007 habe der Dienstnehmer Kunden besucht. Im Oktober 2005 wäre im Terminkalender "Amerika" eingetragen, der Dienstnehmer wäre in diesem Jahr jedoch nicht in Amerika gewesen. Die Fahrt nach [Stadt4] wäre "vermutlich" eine private Fahrt gewesen. Bei den Fahrten am 24. und 25. Oktober 2005 handle es sich "um einen Zeilensprung aufgrund einer Fehleingabe im Fahrtenbuch". Am 16. August 2007 habe der Dienstnehmer einen Scheck eingelöst bevor er nach [Ausland2] geflogen sei. Am 30. Jänner 2006 wäre der Auswärtstermin nicht zustande gekommen, weshalb der Dienstnehmer in [Wohnort] gewesen wäre. Am 31. Jänner 2006 wäre der Dienstnehmer beruflich veranlasst nach [Stadt5] gefahren. Dass gleichzeitig eine Stadtfahrt im Fahrtenbuch eingetragen sei, hänge vermutlich wiederum mit einem Zeilensprung zusammen. Am 1. Feber 2006 habe der Dienstnehmer einen Termin in [Stadt6] absolviert. Es sei nicht mehr zu eruieren, ob der Termin in [Stadt7] am 4. oder am 11. April 2006 stattgefunden

habe. Am 25. September 2006 wäre der Dienstnehmer nach [Stadt8] und anschließend nach [Stadt9]/[Land] gefahren. Am 16. Jänner 2007 wäre die Differenz zwischen Terminkalender und Fahrtenbuch vermutlich wiederum dem Zeilensprung zuzuordnen. Die Versicherungsmeldung hinsichtlich des ersten Unfalles werde in Kopie ebenso beigelegt, wie die Unterlagen zum zweiten Unfall. Wenn im Terminkalender in der Überschriftszeile Ortsangaben gemacht worden seien, handle es sich um Fahrten des Dienstnehmers "mit seinem Vertreter", bei welchen nicht im Vorhinein festgehalten werden könne, welche Kunden um welche Uhrzeit besucht werden würden, da dies der Vertreter selbst auswähle. Wenn hingegen genau der Ort und der Kunde vermerkt seien, handle es sich um Kundenbesuche, welche der Dienstnehmer persönlich vereinbart habe. Wenn im Terminkalender Auswärtsfahrten vermerkt seien, im Fahrtenbuch jedoch lediglich eine Stadtfahrt aufscheint, handle es sich um Termine, die nachträglich abgesagt und nicht gelöscht worden seien.

Rechnungskopien für diverse Aufenthalte würden vorgelegt. Der zweite Dienstnehmer habe "keine Nächtigungskosten gem. § 26 EStG 1988 geltend gemacht, sondern die tatsächlichen Kosten abgerechnet". Die Reisekosten wären mit der persönlichen Kreditkarte abgerechnet worden. Auch die angeforderten Kopien hinsichtlich des ersten Dienstnehmers würden vorgelegt.

Nicht korrekt wäre die Behauptung, dass auf Grund der Aufzeichnungen in keiner Weise gesichert sei, dass bei zahlreichen Terminen mit Kunden lt Terminkalender auch tatsächlich entsprechende Auswärtsfahrten stattgefunden hätten. Es wäre mit den Fahrtenbüchern eindeutig nachgewiesen, dass beide Dienstnehmer "sämtliche Auswärtstermine, die im Fahrtenbuch vermerkt" seien, vorgenommen hätten. Termine im Terminkalender ohne Eintragung im Fahrtenbuch wären abgesagte Termine gewesen. Mit den vorliegenden Fahrtenbüchern und Terminkalendern wäre eindeutig nachgewiesen, dass die beiden Dienstnehmer ihre betrieblichen Fahrzeuge nicht mehr als 500 km/Monat für private Fahrten nutzen würden. Insbesondere wäre der zweite Dienstnehmer während der Arbeitszeit überwiegend in [Ausland] unterwegs und hätte somit keine Möglichkeit, private Fahrten durchzuführen. Wenn auch im Fahrtenbuch "hin und wieder" Fehlaufzeichnungen stattgefunden hätten, so heiße das nicht, dass nicht mit dem Fahrtenbuch der glaubhafte Nachweis der beruflichen Fahrten gelungen sei. Der BFH habe in seinem Urteil vom 10. April 2008, VI R 38/06, entschieden, dass kleinere Mängel nicht zu einer Verwerfung des Fahrtenbuches führen könnten, sofern die Angaben insgesamt plausibel seien. Die Ansicht des BFH zeige deutlich, "dass zwar tatsächlich vorhandene, im Einzelnen jedoch nur vereinzelt auftretende Mängel zur kompletten Nichtanerkennung der Aufzeichnungen in den Fahrtenbüchern überschießend und unverhältnismäßig" seien. Zugleich zeige das Urteil auch eine profunde Kenntnis des BFH der Realität dahingehend, dass Kilometerangaben von Autowerkstätten fast immer "Zirca-Werte" seien. Häufig würden sie auf- und abgerundet oder basierten auf den Angaben der Autobesitzer, die den genauen Kilometerstand naturgemäß "nicht im Kopf" haben würden. Gemäß diesem Erkenntnis würden bei den beiden Dienstnehmern Fahrtenbücher vorliegen, die zwar kleinere Mängel aufweisen würden, im Gesamten jedoch plausibel

seien und darlegen würden, dass die Dienstnehmer nicht mehr als 500 km pro Monat private Fahrten tätigen würden.

Das Finanzamt hatte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat im September 2008 zur Entscheidung vorgelegt. Diese war am 31. Dezember 2013 noch unerledigt anhängig und ist daher nach § 323 Abs 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde iSd Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen.

2. Sachverhalt und Beweiswürdigung:

Die Beschwerdeführerin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH). Die in Rede stehenden Dienstnehmer sind (nicht wesentlich) an der Beschwerdeführerin geteilt und gemeinsam als Geschäftsführer zur Vertretung der Beschwerdeführerin berufen (siehe Firmenbuchauszug).

Im vorliegenden Fall ist unstrittig, dass die in Rede stehenden Dienstnehmer mit den ihnen von der Arbeitgeberin kostenlos zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeugen auch private Fahrten unternommen haben. Dies ergibt sich nicht nur aus der Tatsache, dass bereits im Zuge der laufenden Lohnverrechnung ein Sachbezug in Höhe von € 218,02 monatlich angesetzt worden ist, sondern wurden auch im gesamten Verwaltungsverfahren keinerlei gegenteilige Angaben gemacht bzw die private Nutzung ausdrücklich angeführt.

Ebenso trifft es unbestritten zu, dass der (volle) Sachbezug in Anbetracht der Anschaffungskosten der Fahrzeuge monatlich mit € 510,00 bzw ab Jänner 2005 mit € 600,00 zu berechnen gewesen wäre. Diesbezüglich wurden im gesamten Verwaltungsverfahren keinerlei Einwendungen erhoben.

Strittig ist, ob im Zuge der Lohnverrechnung der Ansatz des vollen Sachbezuges zu erfolgen gehabt hätte oder ob auf Grund der Anzahl der gefahrenen Privatkilometer der halbe Sachbezugswert angesetzt hätte werden dürfen.

Als Privatfahrten iSd Sachbezugswerteverordnung gelten einerseits alle nicht beruflich veranlassten Fahrten und andererseits auch die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

a) Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte:

Dazu ist vorweg festzuhalten, dass der Dienstnehmer [DN1] in [Adresse1] wohnte. Der Dienstnehmer [DN2] wohnte in [Wohnort], [Adresse2] bzw ab September 2006 in der [Adresse3]. Der Arbeitsort der beiden Dienstnehmer befand sich in [Adresse4].

Die einfache Fahrtstrecke Wohnung - Arbeitsstätte beträgt daher beim erstgenannten Arbeitnehmer 1,8 km, beim zweiten Arbeitnehmer 2 km und ab September 2006 3,9 km. Der Fußweg beträgt beim ersten Arbeitnehmer 1,2 km (20 min, Höhenunterschied ca 70 m) und beim zweiten Arbeitnehmer 1,3 km (17 min, überwiegend flach) bzw nach der Übersiedlung 3,4 km (45 min, Höhenunterschied ca 90 m). Diese Daten sind dem Routenplaner von Google Maps entnommen.

Fest steht, dass in den vorgelegten Fahrtenbüchern keine Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vermerkt sind. In der (damals) Berufung wurde ausgeführt, dass beide Dienstnehmer die Firma zu Fuß binnen 10 Minuten erreichen könnten und dass sie "sehr oft" zu Fuß gehen würden.

Im Vorlageantrag wurde zum Dienstnehmer [DN1] ausgeführt, dass es sich bei den Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, "sofern dieses stattfanden", um eine vernachlässigbare Größe handeln würde, weshalb keine Eintragungen im Fahrtenbuch erfolgten.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 16. November 2011 wurde sodann die Behauptung aufgestellt, der Dienstnehmer würde "den Weg von seiner Wohnung zur Arbeitsstätte stets zu Fuß" gehen und das Auto würde "in der Garage im Büro" stehen.

Dazu ist festzuhalten, dass von der Beschwerdeführerin einerseits unterschiedliche Angaben zum Sachverhalt gemacht werden (der Umstand, dass das arbeitgebereigene Kraftfahrzeug in der Garage an der Arbeitsstätte abgestellt war, wurde erstmals zu einem sehr späten Zeitpunkt im Verfahren erwähnt) und andererseits auch hinsichtlich der tatsächlichen Fußwege stark untertrieben wird. So mag es sein, dass die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, alleine luftlinienmäßig betrachtet, eine geringe ist. Auf Grund der Topographie, der Grundgrenzen/Eigentumsverhältnisse sowie fehlender Wege ist es tatsächlich nicht möglich, einen direkten Weg zu gehen. Somit ist durchaus von einem Fußweg von 20 Minuten (an Stelle der behaupteten 10 Minuten) und von 1,8 km auszugehen. Auch wurde im Vorlageantrag ausdrücklich angeführt, dass die Reisen des Dienstnehmer "grundsätzlich bei seiner Heimatadresse begonnen und auch dort geendet" hätten. Wie sollte dies möglich sein, wenn das Fahrzeug gar nicht an der Wohnadresse geparkt worden sein soll. Es widerspricht somit der sonstigen Verantwortung im Verwaltungsverfahren und ist es auch sonst völlig unglaublich, dass die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte bei allen Witterungsverhältnissen "stets zu Fuß" zurückgelegt worden ist. Somit steht für das Bundesfinanzgericht fest, dass Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte stattgefunden haben. In welchem Ausmaß hier Privatkilometer iSd Verordnung angefallen sind, ist nicht feststellbar.

Zum Dienstnehmer [DN2] wurde die Nichteintragung im Fahrtenbuch ebenso mit der geringfügigen Entfernung argumentiert. Der Dienstnehmer habe seine Auslandsfahrten lt Vorlageantrag immer von seiner Wohnung aus gestartet, sodass offensichtlich ist, dass es auch zu Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte gekommen sein muss. Hinsichtlich der Anzahl wird damit argumentiert, dass der Dienstnehmer "des öfteren" diese Strecke zu Fuß zurückgelegt habe. Auch betreffend diesen Dienstnehmer wird offensichtlich versucht, Distanzen und Gehdauer entgegen den tatsächlichen Verhältnissen zu minimieren. So wird (offenbar hinsichtlich der Wohnadresse in den ersten Prüfungsjahren) von 10 Minuten anstelle der sich aus dem Routenplaner ergebenden 17 Minuten, hinsichtlich der Wohnadresse ab September 2006 von 20 Minuten (Vorhaltsbeantwortung vom 16. November 2011) an Stelle der sich aus dem Routenplaner ergebenden 45 Minuten, für jeweils die einfache Wegstrecke gesprochen. Für das Bundesfinanzgericht steht

auch hinsichtlich dieses Dienstnehmers fest, dass Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte stattgefunden haben. In welchem Ausmaß für diese Fahrten Privatkilometer iSd Verordnung angefallen sind, ist nicht feststellbar.

b) sonstige Privatfahrten:

Dazu ist festzuhalten, dass als Beweismittel durch die Beschwerdeführerin Fahrtenbücher der beiden Dienstnehmer vorgelegt wurden. Auf Basis dieser Fahrtenbücher wurden sodann die jeweiligen Gesamtkilometer der einzelnen Jahre festgestellt und diesen die beruflich zurückgelegten Kilometer lt Fahrtenbuch gegenübergestellt. Nach dieser Berechnung ergeben sich bei jedem der zwei Dienstnehmer in jedem Jahr Privatkilometer von (weit) unter 5.000. Ausgehend von den Eintragungen in den Fahrtenbüchern wäre somit der Ansatz des halben Sachbezuges gerechtfertigt.

Nun zeigt aber die Analyse der Fahrtenbücher diverse Unstimmigkeiten auf.

ba) Kilometerstände allgemein:

Die in den Fahrtenbüchern erfassten Kilometerstände stimmen in keinem einzigen Fall mit den Kilometerständen lt den vorliegenden Reparaturrechnungen überein. Dies wird durch die Beschwerdeführerin damit erklärt, dass "in der Reparaturwerkstätte immer nur geschätzte Angaben" erfolgen würden.

Dass diese Erklärung nicht zielführend sein kann, ergibt sich ganz deutlich aus den vermerkten Kilometerständen, die - von wenigen Ausnahmen abgesehen - ganz offensichtlich bis auf den einzelnen Kilometer genau den tatsächlichen Stand wiedergeben und somit in keiner Weise geschätzt oder gerundet sind.

Wenn aber in den Fahrtenbüchern Kilometerstände angeführt sind, die mit den tatsächlichen Kilometerständen nicht übereinstimmen, ist nicht davon auszugehen, dass die Aufzeichnungen das tatsächliche Geschehen wiedergeben und wird die Beweiskraft dadurch erschüttert.

bb) beruflich veranlasste Fahrten:

Beim Dienstnehmer [DN1] sind im Fahrtenbuch zudem Kilometerstandssprünge zu verzeichnen. Dass diese Sprünge auf - wie von der Beschwerdeführerin behauptet - Rechenfehlern beruhen, mag zutreffen. Derartige Rechenfehler können aber nur entstehen, wenn die Aufzeichnungen nicht auf Grund der tatsächlichen Verhältnisse geführt, sondern (im Nachhinein) rein rechnerisch erstellt werden. Nur so ist es zu erklären, dass zB am 10. April 2004 eine als beruflich bezeichnete Fahrt im Ausmaß von 554 Kilometern mit einem Kilometerstand von 214.812 begonnen und am 13. April 2004 mit einem Kilometerstand von 214.366 beendet wird und in der Folge mit diesem Kilometerstand fortgefahren wird. Würden die Aufzeichnungen nach den tatsächlichen Verhältnissen geführt worden sein, hätte auffallen müssen, dass hier plötzlich Kilometer fehlen. Fällt dies nicht auf, kann das nur bedeuten, dass aufgezeichnete (berufliche) Fahrten im Ausmaß von 1.000 km tatsächlich zu diesem Zeitpunkt nicht stattgefunden haben. Im Juni 2004 wurde eine Begutachtung nach § 57a KFG durchgeführt und in der diesbezüglichen Rechnung ein Kilometerstand von 220.000 angeführt. Auch wenn

dieser Kilometerstand offenbar gerundet erscheint, was auf Grund der Tatsache der Durchführung der technischen Prüfung eigentlich nicht der Fall sein dürfte, steht diesem im Fahrtenbuch ein Kilometerstand von (gerundet) fast 222.000 gegenüber. Wiederum kann daraus abgeleitet werden, dass (beruflich veranlasste) Fahrten im Fahrtenbuch verzeichnet wurden, die tatsächlich nicht stattgefunden haben. Auch Ende März 2005 ergibt sich eine Diskrepanz zwischen dem Kilometerstand lt Reparatturrechnung und den Aufzeichnungen von ca 1.700 km. Auch in der Folge kommt es immer wieder zu Kilometersprüngen in den Aufzeichnungen (vgl den Vorhalt vom 8. September 2011). Aus einem Vergleich der Daten der Reparatturrechnungen und den Eintragungen im Fahrtenbuch ergibt sich ebenfalls, dass im Fahrtenbuch verzeichnete Fahrten nicht stattgefunden haben können. Beispielsweise ergibt sich aus dem Fahrtenbuch, dass in der Zeit von 8. Dezember 2003 ab 6:00 Uhr bis 10. Dezember 2003 um 22:00 Uhr eine Auslandsfahrt unternommen worden sein soll. Gleichzeitig liegt aber eine Reparatturrechnung vom 10. Dezember 2003 (Annahmedatum und Lieferdatum jeweils 10. Dezember 2003) vor, nach welcher sich das Fahrzeug zur Reparatur in der Werkstätte befunden hat. Wenn nun in der Vorhaltsbeantwortung vom 16. November 2011 dazu ausgeführt wird, es handle sich um eine Rechnung vom 11. Dezember 2003, nach der sich das Fahrzeug am 5. Dezember 2000(!) in der Werkstätte befunden habe, ist dies nicht nachvollziehbar. Auch die Argumentation, es wären "lediglich die Glühlampen ausgewechselt" worden, sodass "eine Auswärtsfahrt möglich gewesen" sei, steht im krassen Widerspruch zum Inhalt der Rechnung, in der umfangreiche Arbeiten am Fahrzeug aufscheinen.

Zu den anderen über den ganzen Prüfungszeitraum verteilten Tagen, an welchen sich das Fahrzeug lt Rechnungen in der Werkstätte befunden hat, aber keine bzw Auswärtsfahrten (wie etwa im Feber 2006: lt Fahrtenbuch berufliche Fahrt mit Abfahrt 2. Feber um 6:00 Uhr und Rückkehr am 3. Feber um 19:00 Uhr, gleichzeitig Rechnung, nach der sich das Fahrzeug in der Werkstätte befunden hat - Annahmedatum 2. Feber, Lieferdatum 3. Feber) im Fahrtenbuch aufscheinen, wird gesamthaft zugestanden, dass Fahrten in die Werkstätte tatsächlich nicht ins Fahrtenbuch übernommen wurden bzw das Datum der Rechnung nicht darauf schließen lasse, dass sich das Fahrzeug an diesem Tag in der Werkstätte befunden habe. Dazu ist festzuhalten, dass sich aus den Rechnungen stets das Annahmedatum und insbesondere das Lieferdatum ergeben und somit eine zeitliche Zuordnung jedenfalls klar und eindeutig möglich ist. Regelmäßig und auch der allgemeinen Übung entsprechend, wird die Rechnung bei Abholung des Fahrzeuges erstellt. Dass die von der Beschwerdeführerin angesprochene Rechnung aus dem Jahr 2007 eine längere Zeitspanne zwischen dem Annahme- und dem Lieferdatum ausweist, kann damit zusammenhängen, dass bereits - wie durchaus üblich - frühzeitig ein Termin für den Reifenwechsel vereinbart wurde.

Die sich aus den aufgezeichneten Tankungen ergebenden stark unterschiedlichen Durchschnittsverbräuche erklärte die Beschwerdeführerin pauschal damit, dass sich bei Fahrten ins Ausland geringere Durchschnittsverbräuche ergeben würden, als bei Fahrten im Raum Tirol. Nun entspricht es durchaus dem allgemeinen Erfahrungsgut,

dass bei längeren Fahrten im Verhältnis zu kurzen Stadt- oder Bergfahrten ein geringerer Durchschnittsverbrauch feststellbar ist. Nicht erklärbar ist damit aber, dass bei lt Fahrtenbuch ausschließlich längeren Fahrten (zB Zeitraum 2. bis 22. Juli 2003 oder 20. bis 28. April 2006), die durch einige Tage ohne verzeichnete Fahrten unterbrochen sind, oder überhaupt bei nur einer längeren Fahrt (zB Zeitraum 13. bis 16. Dezember 2005) 50% bis mehr als 100% höhere Durchschnittsverbräuche zu verzeichnen sind. Auch ergeben sich - unter der Prämisse, dass stets vollgetankt wurde - aus den vorgelegten Aufzeichnungen in Einzelfällen Durchschnittsverbräuche auf 100 Kilometer von gerundet 18 Litern (13. Juli 2003, 3. Jänner 2004, Mitte Mai 2005, Zeitraum 22. März bis 2. April 2007), 68 Litern (16. September 2003), 26 Litern (22. Oktober 2003), 25 Litern (26. Juni 2004), 22 Litern (28. April 2005), 1.885 Litern (Anfang Juni 2005), 31 Litern (Anfang August 2005), 309 Litern (Mitte Dezember 2005) und 80 Litern (Ende April 2006). Diese Umstände sind - bei allen Unschärfen einer nachträglichen Rekonstruktion - letztlich nur damit erklärbar, dass in diesem Zeitraum oder davor oder danach auch nicht verzeichnete (Privat)Fahrten stattgefunden haben. Andererseits können außerordentlich niedrige Durchschnittsverbräuche ein Indiz dafür sein, dass verzeichnete berufliche Fahrten in einem kürzeren als dem angeführten Ausmaß oder möglicherweise gar nicht stattgefunden haben. Wenn in diesen Fällen zu viele Kilometer aufgezeichnet werden, eröffnet dies die Möglichkeit von Privatfahrten, die dann nicht aufgezeichnet werden müssen. Dennoch ergibt sich ein passender Gesamtkilometerstand.

In diesem Zusammenhang muss auch erwähnt werden, dass von der Beschwerdeführerin dem im Vorhalt vom 8. September 2011 gestellten Ersuchen um Vorlage der Buchhaltungskonten, mit welchen die anlässlich der auswärtigen Nächtigungen entstandenen Kosten verbucht wurden, nicht entsprochen wurde und auch konkret angeforderte Rechnungen über Aufenthalte - entgegen den Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung - tatsächlich für keinen Termin vorgelegt wurden. Auch dieser Umstand bestärkt die Vermutung, dass die Angaben im Fahrtenbuch nicht mit der Realität bzw den Buchungen im Rechenwerk der Beschwerdeführerin übereinstimmen.

Der Dienstnehmer [DN1] ist zudem Funktionär der [Institution]. In dieser Eigenschaft nahm er an Sitzungen in Tirol, aber auch in [Stadt4] teil. Fahrten zu diesen Sitzungen wurden im Fahrtenbuch als beruflich veranlasste Fahrten verzeichnet. Nun wird in Beantwortung des Vorhaltes vom 8. September 2011 ausgeführt, diese Fahrten wären im Rahmen der Geschäftsführertätigkeit durchgeführt worden. Es ist wohl nicht näher zu erläutern, dass die Geschäftsführertätigkeit für eine Kapitalgesellschaft und die Ausübung einer Funktion im Rahmen einer Interessensvertretung voneinander unabhängige Tätigkeiten darstellen und Aufwendungen im Zusammenhang mit dieser Funktionsausübung nicht der Kapitalgesellschaft zuzurechnen sind. Es mag nun zutreffen, dass der Dienstnehmer auf dem Weg nach [Stadt4] - wie ebenfalls in der Vorhaltsbeantwortung ausgeführt - auch berufliche Termine in anderen Ortschaften durchgeführt hat. Letztlich wird aber gar nicht behauptet, dass Besprechungen und Termine mit Kunden in [Stadt4] stattgefunden haben,

sodass jedenfalls zusätzliche Kilometer für die Fahrt nach [Stadt4] als nicht berufliche Kilometer zu verzeichnen gewesen wären.

Zusammengefasst ist festzuhalten, dass das vorgelegte Fahrtenbuch im gesamten Prüfungszeitraum nicht nur lediglich geringfügige Mängel aufweist, sondern tatsächlich in keiner Weise als tauglicher Nachweis für das Ausmaß der Verteilung von beruflich zurückgelegten und privat veranlassten Kilometern anzusehen ist, da sich aus der Zusammenschau aller vorgelegten Unterlagen zahlreiche konkrete Verdachtsmomente auf unrichtige Eintragungen ergeben. Aus diesem Grund sind auch die im September 2008 nachgereichten Aufstellungen über die beruflichen Fahrten, welche lediglich eine Zusammenstellung auf Basis der Eintragungen im Fahrtenbuch darstellen, als entsprechender Nachweis nicht anzuerkennen.

Zum Dienstnehmer [DN2] ist vorerst festzuhalten, dass dieser bis inklusive dem Jahr 2006 ein "Fahrtenbuch" in Form einer Excel-Tabelle erstellt hat und die (Tages)Kilometerstände offensichtlich durch das Programm errechnet wurden. Nur so ist es zu erklären, dass ab November 2005 die Tageskilometerstände sich nicht mehr aus den am jeweiligen Tag verzeichneten Kilometern ergeben. Dieser Umstand belegt, dass das "Fahrtenbuch" nicht zeitnahe auf Grund der tatsächlichen Fahrten erstellt worden sein kann, weil ansonsten die falschen Tageskilometerstände aufgefallen sein müssten. Weiters ist in der Excel-Aufstellung lediglich der Tag der Reise, nicht aber die Abfahrts- und die Ankunftszeit vermerkt.

Aus einem Vergleich der Daten der Reparaturrechnungen und den Eintragungen im Fahrtenbuch ergibt sich, dass im Fahrtenbuch verzeichnete Fahrten nicht stattgefunden haben können. Beispielsweise ergibt sich aus dem Fahrtenbuch, dass der sich aus rein beruflich veranlassten Fahrten ergebende Kilometerstand am 31. Jänner 2003 277.725 betragen habe. Lt Reparaturrechnung vom 31. Jänner 2003 betrug der Kilometerstand jedoch nur 276.402. Am 22. April 2003 wurde das Fahrzeug in die Werkstätte gefahren und wurde lt Rechnung die Reparatur offenbar am 25. April 2003 beendet. Als Kilometerstand sind im Fahrtenbuch 289.288, auf der Reparaturrechnung 288.541 vermerkt. Im Juli 2003 betrug die Differenz zwischen dem Kilometerstand lt Fahrtenbuch und Reparaturrechnung "nur mehr" ca 450 km. Diese und weitere Abweichungen wurden der Beschwerdeführerin mit Vorhalt vom 8. September 2011 mitgeteilt. Wenn diese Abweichungen zwischen den aufgezeichneten und den in den Rechnungen aufscheinenden Kilometerständen sodann mit der lapidaren Bemerkung, die Kilometerstände würden der Reparaturwerkstätte nur geschätzt mitgeteilt, abgehandelt werden, ist festzuhalten, dass in den Rechnungen (nahezu) ausschließlich nicht gerundete auf den einzelnen Kilometer genaue Stände angeführt sind, was klar für den Vermerk der tatsächlichen Kilometerstände spricht. Scheinen im Fahrtenbuch aber berufliche Fahrten auf, die nach den Kilometerständen nicht durchgeführt wurden, kann dies nur bedeuten, dass gleichsam "auf Vorrat" berufliche Fahrten verzeichnet wurden, um die privat gefahrenen Kilometer in der Gesamtzahl der Kilometer "unterzubringen".

Bei einem Unfall am 21. November 2005 wurde das Fahrzeug des Dienstnehmers schwer beschädigt, sodass ua die Servolenkung und andere für die Verwendbarkeit und

die Fahrsicherheit des Fahrzeuges unverzichtbare Teile getauscht werden mussten. Die entsprechende Rechnung weist als Lieferdatum den 29. November 2005 aus. Dennoch ist im Fahrtenbuch am 22./23. November eine berufliche Reise nach [Ausland] von über 1.200 km verzeichnet.

In anderen Fällen wurden private Fahrten als berufliche Fahrten verzeichnet, wie sich aus der Vorhaltsbeantwortung beispielsweise für die Fahrten im Juli 2005 nach [Stadt2] (458 km) und im Oktober 2005 nach [Stadt4] (1.016 km) ergibt. Dies obwohl diese Fahrten nicht nur im Fahrtenbuch, sondern auch in der zum Vorlageantrag nachgereichten Aufstellung der beruflichen Fahrten als beruflich veranlasst dargestellt wurden.

Gleiches gilt für die Fahrt am 5. August 2005, die nach den Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung am Anfang einesurlaubes, den der Dienstnehmer offensichtlich regelmäßig in [Stadt10] verbracht hat, lag. Im Zuge dieser Fahrt wurden nach den Angaben in den Eingaben Kunden in zwei Orten besucht, sodann aber der Urlaubsort aufgesucht. In diesem Zusammenhang fielen alleine im Rahmen der Hinfahrt zumindest ca 200 Privatkilometer (vom letzten Kunden zum Urlaubsort) an. Im Urlaub wurde je eine berufliche Fahrt am 23. und 24. August 2005 verzeichnet und sodann am 28. August die Rückfahrt vom Urlaubsort nach [Wohnort]. Auch die Rückfahrt wurde zur Gänze als berufliche Fahrt aufgeführt, obwohl nicht einmal behauptet wurde, dass während dieser Rückfahrt Kundenbesuche stattgefunden hätten. Ähnliche Vorgangsweisen ergeben sich auch im Jahr 2003 (30. Juli bis 22. August) und im Jahr 2004 (5. bis 29. August). Im Jahr 2007 hat nach dem Terminkalender der Urlaub am 3. August begonnen und am 26. August geendet. In diesem Zeitraum wurden 1.121 berufliche Kilometer verzeichnet. Während aller Urlaube wurden keine privaten Fahrten angegeben. Bei einem längeren Urlaub ist es völlig unglaublich, dass keine einzige private Fahrt anfällt.

Nach den Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung hat es im April 2006 einen Termin in [Stadt7] gegeben. Ob dieser am 4. oder am 11. April stattgefunden hat, könne - nach der Vorhaltsbeantwortung - nicht mehr eruiert werden. Tatsächlich scheinen aber im Fahrtenbuch sowohl am 4., als auch am 11. April 2006 Fahrten nach [Stadt7] im Ausmaß von 635 km bzw 622 km auf.

Im Fahrtenbuch ist in der Zeit von 7. bis 9. November 2005 eine Auslandsfahrt verzeichnet. Aus der Aufstellung bezüglich der Betankung ist ersichtlich, dass sich der Dienstnehmer tatsächlich bereits am 7. November in [Stadt10] befunden hat. Nächtigungsbelege wurden vorgelegt für 8./9. und 9./10. November. Daraus folgt, dass die Rückfahrt zumindest einen Tag später als verzeichnet stattgefunden haben muss. Auch wenn dies grundsätzlich keine Auswirkungen auf die Zahl der beruflichen Kilometer hat, wird dadurch zum wiederholten Male aufgezeigt, dass die Aufzeichnungen nicht die tatsächlichen Verhältnisse wiedergeben.

Am 30. November 2005 erfolgte eine Betankung in [Stadt11], einer Stadt in unmittelbarer Nähe von [Stadt10]. Dies obwohl die an diesem Tag aufgezeichnete Fahrt den Dienstnehmer (nur) bis [Stadt12] geführt hat und [Stadt10] erst am Ende der in [Stadt12] begonnenen Fahrt des nächsten Tages Zielort war. Am nächsten Tag befand sich der Dienstnehmer aber wieder in [Wohnort]. Die Fahrtstrecke nach [Stadt12] beträgt nach

dem Routenplaner ca 500 km, die Fahrt nach [Stadt10] ca 700 km; verzeichnet wurden am ersten Tag 765 km, am zweiten Tag 689 km und am dritten Tag eine Stadtfahrt in [Wohnort]. Wiederum eine offensichtlich nicht den Tatsachen entsprechende Reiseroute bzw Kilometeranzahl. Unterschiede zwischen den verzeichneten Kilometern und den sich aus dem Routenplaner ergebenden Kilometern ergeben sich beispielsweise auch bei den Fahrten am 14. September 2006 (verzeichnet wurden 1.256 km, lt Routenplaner ca 800 km), am 5. Oktober 2006 (verzeichnet wurden 1.145 km, lt Routenplaner ca 850 km), am 11. Jänner 2007 (verzeichnet wurden 876 km, lt Routenplaner ca 630 km), am 17./18. Jänner 2007 (verzeichnet wurden 1.475 km, lt Routenplaner ca 920 km) und am 10./11. April 2007 (verzeichnet wurden 1.423 km, lt Routenplaner ca 1.100 km). Diese doch sehr erheblichen Abweichungen sind auch nicht damit erklärbar, dass allfällige Strecken auf dieser Route mehrfach befahren worden sind, ist doch davon auszugehen, dass die nach seinen Angaben besuchten Orte entsprechend vermerkt wurden und somit die Fahrtstrecke nachvollziehbar ist. Im Übrigen erscheint bei mehreren 100 Kilometer betragenden Fahrtstrecken an einem Tag verbunden mit dem Besuch von mehreren Geschäftspartnern eine entsprechende Planung der Fahrt unumgänglich, sodass davon auszugehen sein muss, dass diese Planung eine sowohl hinsichtlich der Kilometer, als auch hinsichtlich der Fahrtdauer möglichst kurze Fahrtstrecke umfasst. Bei der Rückfahrt nach einem beruflichen Termin in [Stadt13] kam es zu einem Unfall. Die Entfernung zwischen [Stadt13] und dem Unfallort beträgt je nach Fahrtstrecke zwischen ca 50 und ca 70 km, im Fahrtenbuch finden sich 145 km.

Andere Unstimmigkeiten werden in der Vorhaltsbeantwortung ohne nähere Ausführungen pauschal mit "Zeilensprüngen" begründet oder wird ausgeführt, dass im Terminkalender angeführte Termine (ohne Löschung im Kalender oder sonstigen Vermerk) nicht zu Stande gekommen wären, sich nicht im Terminkalender vermerkte Auswärtsfahrten "kurzfristig" ergeben hätten oder die Eintragung "Scheck" mit entsprechender Uhrzeit nur eine Erinnerung darstelle, einen Scheck "entweder an diesem Tag oder an einem der nachfolgenden Tage bei der Bank" einzulösen. Somit ist nicht sicher gestellt, dass aus diesen Eintragungen auf tatsächliche (berufliche) Fahrten rückgeschlossen werden kann. Zusammengefasst ist erneut festzuhalten, dass das vorgelegte Fahrtenbuch des zweiten Dienstnehmers auch in Verbindung mit dem Terminkalender im gesamten Prüfungszeitraum Mängel aufweist, die nicht nur lediglich geringfügig sind, sondern tatsächlich in keiner Weise als tauglicher Nachweis für das Ausmaß der Verteilung von beruflich zurückgelegten und privat veranlassten Kilometern anzusehen ist, da sich aus der Zusammenschau aller vorgelegten Unterlagen zahlreiche konkrete Umstände und Verdachtsmomente auf unrichtige Eintragungen ergeben. Aus diesem Grund sind auch die im September 2008 nachgereichten Aufstellungen über die beruflichen Fahrten, welche lediglich eine Zusammenstellung auf Basis der (wie oben ausgeführt nicht verlässlichen) Eintragungen im Fahrtenbuch darstellen, als entsprechender Nachweis nicht anzuerkennen.

In beiden Fällen kann somit auf Grund einer Vielzahl von unrichtigen bzw zweifelhaften Angaben in den "Fahrtenbüchern" (auch in Kombination mit den sonstigen vorgelegten

Unterlagen) nicht nachgewiesen werden, dass mit den arbeitgebereigenen Kraftfahrzeugen maximal monatlich 500 Privatkilometer im Jahresschnitt zurückgelegt wurden.

3. Rechtslage:

Nach § 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. Abs 2 leg cit bestimmt, dass geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen sind.

§ 25 Abs 1 lit a EStG 1988 bestimmt, dass ua Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden Dienstverhältnis Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind. Bei diesen Einkünften wird entsprechend § 47 Abs 1 EStG 1988 die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte des Arbeitgebers besteht. § 47 Abs 2 EStG 1988 definiert den Begriff des Dienstverhältnisses. Die §§ 78 und 79 EStG 1988 legen die Verpflichtung des Arbeitgebers zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer fest. Nach § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für diese Einbehaltung und Abfuhr.

Gemäß § 4 Abs 1 der Sachbezugswerteverordnung ist ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 510 Euro bzw ab 1. Jänner 2005 600 Euro monatlich, anzusetzen, wenn für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen, besteht. Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen. Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des § 4 Abs 1 leg cit im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist ein Sachbezugswert im halben Betrag (0,75% der tatsächlichen Anschaffungskosten, maximal 255 Euro bzw ab 1. Jänner 2005 300 Euro monatlich) anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich (§ 4 Abs 2 Sachbezugswerteverordnung).

Gemäß § 41 Abs 1 FLAG 1967 haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten. Der Beitrag ist von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer gewährt worden sind. Nach § 43 Abs 2 FLAG 1967 finden die Bestimmungen über den Steuerabzug vom Arbeitslohn sinngemäß Anwendung.

§ 122 Abs 7 und 8 WKG 1988 enthält die entsprechenden Bestimmungen zum Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.

4. Erwägungen:

Im vorliegenden Fall ist unstrittig, dass im streitgegenständlichen Zeitraum tatsächlich eine Privatnutzung der den in Rede stehenden Dienstnehmern kostenlos überlassenen arbeitgebereigenen Fahrzeugen stattgefunden hat und daher ein Sachbezug entsprechend den oben dargestellten Bestimmungen zu erfolgen hat. Diesbezüglich sehen die Bestimmungen grundsätzlich den Ansatz eines Sachbezuges in Höhe eines Prozentsatzes der tatsächlichen Anschaffungskosten, begrenzt mit einem Höchstbetrag vor. Abweichend vom vollen Sachbezugsansatz ist ein Sachbezug in Höhe von 50% des definierten Wertes heranzuziehen, wenn eine private Nutzung von maximal 6.000 km im Kalenderjahr nachgewiesen werden kann.

Nach § 138 Abs 2 BAO haben die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. Nachdem die Sachbezugswerteverordnung im gegenständlichen Zusammenhang bereits ausdrücklich von "nachweislich" spricht und zudem keinerlei Gründe ersichtlich sind, weshalb ein entsprechender Nachweis nicht zugemutet werden könnte, reicht eine bloße Glaubhaftmachung nicht dafür aus, abweichend vom Sachbezug nach Abs 1 der genannten Verordnung einen geringeren Sachbezug nach Abs 2 anzusetzen.

Aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich zum Thema "Sachbezug PKW", dass die Nachweisführung iSd § 4 Abs 2 der Verordnung nicht nur mit einem Fahrtenbuch erfolgen kann (vgl zB VwGH 7.8.2001, 97/14/0175). Der in § 4 Abs 2 der Verordnung geforderte Nachweis erfordert eine konkrete Behauptung betreffend die Anzahl der für Fahrtstrecken iSd § 4 Abs 1 der Verordnung zurückgelegten Kilometer und die Beibringung geeigneter Beweismittel (vgl zB VwGH 18.12.2001, 2001/15/0191). Auch besteht im Zusammenhang mit der Ermöglichung eines lückenlosen Nachvollzuges der getätigten Fahrten eine erhöhte Mitwirkungspflicht (vgl VwGH 23.11.2004, 2001/15/0083, mwN). Der Arbeitgeber ist für die Einhaltung der 500 km-Grenze beweispflichtig (vgl VwGH 27.7.2001, 2001/08/0076). Wenn das Ausmaß der privat gefahrenen Kilometer nicht entsprechend nachgewiesen wird, kann dem Ansatz eines Sachbezuges nach § 4 Abs 1 der Verordnung nicht mit Erfolg entgegengetreten werden (vgl VwGH 3.5.2000, 99/13/0186, VwGH 13.5.2009, 2006/08/0266, oder VwGH 24.6.2010, 2007/15/0238). Es liegt somit alleine in der Verantwortung der Beschwerdeführerin, die Abgabenbehörde oder das Bundesfinanzgericht durch Vorlage entsprechender Beweismittel in die Lage zu versetzen, den Ansatz des "nur" halben Sachbezugswertes anerkennen zu können (vgl auch *Yildirim* in *PV-Info* 8/2014, 22).

Wenn sich nun aus der Rechtsprechung ergibt, dass der Nachweis des Ausmaßes der Privatkilometer nicht nur in Form eines ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuches erfolgen kann, bedeutet dies jedoch nicht, dass dadurch die Mitwirkungs- und Nachweispflicht dem Grunde nach nur eingeschränkt oder nicht in dem erforderlichen Maß bestehen würde. Vielmehr müssen die notwendigen Informationen, die der Abgabenbehörde und auch dem Bundesfinanzgericht eine wirksame Kontrolle der

Richtigkeit und Vollständigkeit der Erfassung der durchgeführten Fahrten ebenso ermöglichen wie die Zuordnung jeder Fahrt zu den beruflichen bzw. iSd Verordnung privaten Fahrten, vorhanden sein. In diesem Zusammenhang ist auch festzuhalten, dass es nicht die Aufgabe der Abgabenbehörde oder des Bundesfinanzgerichtes sein kann und ist, eine Vielzahl von Unterlagen zu durchforsten und sodann festzustellen, dass sich aus der Zusammenschau aller vorgelegten Unterlagen eine entsprechende Anzahl von Privatkilometern ergibt. Vielmehr ist es nach der Judikatur die Aufgabe der Arbeitgeberin, den entsprechenden Nachweis über das Ausmaß der Privatfahrten zu führen. Unrichtige Angaben zum Ausmaß der privaten Kilometer (=Nichtfeststellbarkeit des tatsächlichen Ausmaßes der privaten Kilometer) führen zwangsläufig dazu, dass es den vorgelegten Unterlagen an der Beweiskraft mangelt, der geforderte Nachweis einer "geringen" Privatnutzung somit nicht gelingt und der Ansatz des Sachbezuges nach § 4 Abs 1 Sachbezugswerteverordnung in Höhe des nicht "ermäßigten" Normalansatzes zu erfolgen hat (vgl. neuerlich das Erkenntnis vom 24.6.2010). Es ist somit nicht an der Abgabenbehörde oder dem Bundesfinanzgericht gelegen, den Nachweis einer Privatnutzung von **über** 500 km im Monatsschnitt zu führen, sondern liegt es alleine an der Arbeitgeberin, die den Ansatz des "halben Sachbezuges" begehrt, die Rechtmäßigkeit der Inanspruchnahme der Begünstigung durch den Nachweis einer im Jahresschnitt **unter** 500 km monatlich liegenden Privatnutzung nachzuweisen.

Die Beschwerdeführerin hat in ihren Eingaben auf ein Urteil des Bundesfinanzhofes (BFH 10.4.2008, VI R 38/06) verwiesen. In diesem Urteil hat der Bundesfinanzhof klare und eindeutige Aussagen zu einem ordnungsgemäßen Fahrtenbuch getroffen. Auch wenn der Begriff des ordnungsgemäßen Fahrtenbuches im Gesetz nicht näher bestimmt ist, sind - so der Bundesfinanzhof auf seine Judikatur verweisend - die Voraussetzungen, die an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch zu stellen sind, im Wesentlichen geklärt. Ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch muss demnach zeitnah und in geschlossener Form geführt werden. Die zu erfassenden Fahrten einschließlich des an ihrem Ende erreichten Gesamtkilometerstandes müssen im Fahrtenbuch vollständig und in ihrem fortlaufenden Zusammenhang wiedergegeben werden. Dabei ist jede einzelne berufliche Verwendung grundsätzlich für sich und mit dem bei Abschluss der Fahrt erreichten Gesamtkilometerstand des Fahrzeugs aufzuzeichnen. Besteht eine einheitliche berufliche Reise aus mehreren Teilabschnitten, so können diese Abschnitte miteinander zu einer zusammenfassenden Eintragung verbunden werden. Es genügt dann die Aufzeichnung des am Ende der gesamten Reise erreichten Kfz-Gesamtkilometerstands, wenn zugleich die einzelnen Kunden oder Geschäftspartner im Fahrtenbuch in der zeitlichen Reihenfolge aufgeführt werden, in der sie aufgesucht worden sind. Wird andererseits der berufliche Einsatz des Fahrzeugs zugunsten einer privaten Verwendung unterbrochen, so stellt diese Nutzungsänderung wegen der damit verbundenen unterschiedlichen steuerlichen Rechtsfolgen einen Einschnitt dar, der im Fahrtenbuch durch Angabe des bei Abschluss der beruflichen Fahrt erreichten Kilometerstands zu dokumentieren ist.

Die Aufzeichnungen im Fahrtenbuch müssen außerdem eine hinreichende Gewähr für ihre Vollständigkeit und Richtigkeit bieten. Sie müssen mit vertretbarem Aufwand auf

ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sein. Weisen die Fahrtenbücher inhaltliche Unregelmäßigkeiten auf, kann dies die materielle Richtigkeit der Kilometerangaben in Frage stellen. Kleinere Mängel führen jedoch nach Ansicht des Bundesfinanzhofes nicht zur Verwerfung des Fahrtenbuches, wenn trotz bestehender Mängel noch eine hinreichende Gewähr für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Angaben gegeben und der Nachweis des zu versteuernden Privatanteils an der Gesamtfahrleistung des Dienstwages möglich ist.

Ausgehend von dieser Rechtsprechung, die dem Grunde nach auch auf das österreichische Recht übertragen werden kann, müssen für den Fall, dass kein Fahrtenbuch geführt wird, aus den vorliegenden Beweismitteln jene Informationen hervorgehen, die letztlich keine begründeten Zweifel an der Behauptung entstehen lassen, die Anzahl der privat gefahrenen Kilometer würde im Jahresschnitt 500 km monatlich nicht übersteigen.

Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin "Fahrtenbücher", Reparaturrechnungen und Aufstellungen über die "beruflichen Fahrten" vorgelegt. Darüber hinaus wurden über Vorhalt weitere Unterlagen betreffend den Dienstnehmer [DN2] nachgereicht, während den Dienstnehmer [DN1] betreffend keine weiteren Nachweise vorgelegt wurden. Insbesondere blieb auch das Ersuchen um Beibringung der Buchhaltungskonten, auf welchen die Nächtigungskosten der beiden Dienstnehmer vermerkt sind, ungehört.

Wie oben bereits ausführlich dargestellt, kann durch die vorgelegten Unterlagen der durch die Sachbezugswerteverordnung geforderte **Nachweis** einer Privatnutzung von im Jahresschnitt maximal 500 km monatlich nicht erbracht werden. Damit ist entsprechend § 4 Abs 1 der Sachbezugswerteverordnung und den zur Berechnung der Höhe des Sachbezuges unbestrittenen Ausführungen im Bericht über die Außenprüfung ein Sachbezug von monatlich € 510,00 für den Zeitraum Jänner 2003 bis Dezember 2004 und von monatlich € 600,00 für den restlichen Prüfungszeitraum anzusetzen, was mit den bekämpften Bescheiden bereits erfolgt ist.

Hinsichtlich der sich neu ergebenden (Jahres-)Bemessungsgrundlagen für die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag wird auf die Seiten 8 und 9 des Berichtes verwiesen.

5. Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Fall hat der Senat auf Basis des festgestellten Sachverhaltes in Einklang mit der einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Sachbezug für die Privatnutzung arbeitgebereigener Kraftfahrzeuge entschieden, weshalb keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen war.

Innsbruck, am 31. Juli 2019