

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Elisabeth Traxler über die Beschwerde des Bf., vertreten durch ****, vom 1. Juli 2014, gegen die Bescheide des Finanzamtes **** vom 13. Juni 2014 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Kalenderjahre 2009, 2010, 2011 und 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden (ersatzlos) aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist - als Ergebnis einer Lohnsteuerprüfung (§ 86 Abs. 1 EStG 1988) -, ob die Privatnutzung eines firmeneigenen Fahrzeuges durch die Ehegattin und Dienstnehmerin des XY (in der Folge: Bf.) einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis (§§ 15, 25 EStG 1988) darstellt.

Dieser Frage liegt folgendes Verwaltungsgeschehen zu Grunde:

In der über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO aufgenommenen **Niederschrift vom 5. Mai 2014** hat das Finanzamt Folgendes ausgeführt: Die Ehegattin (Dienstnehmerin) des Bf., Frau XY1, habe im Prüfungszeitraum über kein eigenes Fahrzeug verfügt. Es werde daher der Sachbezug gemäß § 15 EStG 1988 zur Vorschreibung gebracht. Im Betriebsvermögen des Bf. seien (inkl. Leasingfahrzeug) drei Busse für

Personentransporte angemeldet. Diese alle hätten einen Anschaffungswert in Höhe von brutto € 87.312,53, dividiert durch drei ergäbe einen durchschnittlichen Anschaffungswert in Höhe von € 29.104,18. Da die private Kilometerleistung von Frau XY1 unter 6.000 Kilometern liege, werde der halbe Sachbezugswert vorgeschrieben (monatlicher Sachbezug daher € 218,28).

Die angefochtenen **Bescheide vom 13. Juni 2014** hat das Finanzamt wie folgt begründet (Bescheidbegründung vom 17. Juni 2014): Gemäß § 15 Abs. 2 lägen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 zufließen würden. Geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) seien mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen. Der Ansatz bzw. die Ermittlung eines geldwerten Vorteils sei in der Sachbezugswerteverordnung klar geregelt. Gemäß § 4 Abs. 1 der Verordnung sei ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal € 600,00 monatlich (bis 28.02.2014) anzusetzen, wenn für den Arbeitnehmer die Möglichkeit bestehe, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen. Gemäß Abs. 2 dieser Bestimmung sei ein Sachbezugswert im halben Betrag (0,75% der tatsächlichen Anschaffungskosten, maximal € 300,00 monatlich, bis 28.02.2014) anzusetzen, wenn die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 Kilometer betrage. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen seien unbeachtlich.

Frau XY1 sei während des gesamten Prüfungszeitraumes bei ihrem Gatten, dem Bf., im Ausmaß von 15 Wochenstunden als Arbeitnehmerin beschäftigt gewesen. Der Dienort befände sich an der Wohnadresse. Frau XY1 habe im Prüfungszeitraum über kein eigenes Kraftfahrzeug verfügt. Auf den Bf. seien drei betriebliche Kraftfahrzeuge (Kleinbusse für Personentransporte, ein Bus davon geleast) zugelassen. Im Familienhaushalt befänden sich noch zwei weitere private Fahrzeuge. Unbestritten sei, dass von Frau XY1 privat veranlasste Fahrten (Großeinkäufe für die Familie) - wenn auch nur im geringen Ausmaß (unter 500 Kilometer monatlich) - mit den betrieblichen Kraftfahrzeugen unternommen worden seien. Aufgrund der unbestrittenen Tatsache der Privatnutzung der im Betriebsvermögen befindlichen Fahrzeuge liege nach Ansicht der Behörde ein geldwerter Vorteil aus dem Dienstverhältnis vor und sei daher ein (halber) Sachbezug (monatlich € 218,28) anzusetzen.

Diesen Ausführungen ist der Bf. in seiner **Beschwerde vom 1. Juli 2014** wie folgt entgegen getreten: Die mit 15 Stunden pro Woche und einem Bruttogehalt in Höhe von € 550,00 monatlich im Dienstverhältnis zum Bf. befindliche Ehegattin habe im Prüfungszeitraum

2009-2012 ein betrieblichen KFZ (Bus mit neun Sitzen) im völlig untergeordneten Ausmaß für private Zwecke verwendet (für Familiengroßeinkauf einmal pro Monat von A1 nach A2 rund 50 km). Der Bus werde vom Bf. grundsätzlich beinahe ausschließlich für Schülertransporte betrieblich verwendet. An Hand der vorliegenden Rechnungen für die Schülertransporte, welche die genaue Kilometeranzahl enthielten, sowie den weiteren nachweislich betrieblichen Fahrten und den privaten Urlaubsfahrten (des Bf. mit Söhnen zum Schiurlaub) hätten sich für diesen Bus für das Jahr 2012 restliche Privatfahrten von rd. 1.000 Kilometern ergeben, welche dann zwischen dem Bf. und seiner Ehegattin im Schätzungswege 50:50 aufgeteilt worden seien. Die Richtigkeit der Ermittlung der Privatfahrten für diesen Bus sei von Seiten des Prüfungsorgans nicht angezweifelt und auch für den restlichen Prüfungszeitraum 2009-2011 angenommen worden. Für weitere Privatfahrten stünden dem Bf. und seiner Ehegattin die Privatfahrzeuge des Großvaters bzw. des Sohnes (beide: Golf) zur Verfügung, wobei erwähnt werden müsse, dass die gesamte Familie - wie am Land üblich - an der gleichen Adresse wohne und der Vater auf Grund seines Alters den Pkw nicht mehr benützen könne. Die Kosten der Privatfahrzeuge würden - so wie ein Großteil der Lebenshaltungskosten - von der Familie gemeinsam getragen.

Es sei in diesem Zusammenhang kein Sachbezug für die untergeordnete Privatnutzung des Busses in der laufenden Lohnverrechnung bei der Ehegattin berücksichtigt worden. Die gesamte Privatnutzung des Busses sei (beim Bf.) mit einem Privatanteil steuerlich gewürdigt worden.

Im Zuge der GPLA für die Jahre 2009-2012 sei aufgrund der privat gefahrenen Kilometer der halbe Sachbezug für Frau XY1 angesetzt worden. Der bundesweite Fachbereich bzw. das Finanzamt hätten dies mit dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. Juni 2009, Zl. 2008/08/0224, begründet. Es werde dieses Erkenntnis kurzgefasst so ausgelegt, dass der Umfang der privaten Nutzung des betrieblichen KFZ sowie die Höhe des Bruttogehaltes rechtlich nicht relevant seien und daher bei privater Nutzung eines betrieblichen KFZ durch die angestellte Ehegattin immer ein geldwerter Vorteil vorliege, welcher ohne vollständiges Fahrtenbuch immer zumindest mit dem 1/2 Sachbezug anzusetzen sei. In dem von der Behörde zitierten Judikat sei unstrittig gewesen, dass die angestellte Ehegattin den PKW für private Fahrten (zB Wohnung-Arbeitsstätte) dauerhaft zur Verfügung gestellt bekommen und diesen auch in nicht untergeordnetem Ausmaß genutzt habe.

Die sehr enge Auslegung des gegenständlichen Judikats durch das Finanzamt würde nach Auffassung des Bf. bei einer Vielzahl an Sachverhalten zu völlig unverständlichen Ergebnissen führen. Folgende Beispiele könnten angeführt werden:

- Die im Dienstverhältnis befindliche Ehefrau habe ein eigenes privates KFZ und der Ehemann habe ein betrieblich genutztes KFZ. Fahre die Ehefrau nur einmal im Monat mit dem betrieblichen KFZ (weil beispielsweise mehr Platz) einkaufen oder nur einmal schnell

die Kinder holen, so müsste bei dieser sehr engen Auslegung der halbe Sachbezug in diesem Monat angesetzt werden, da kein Fahrtenbuch geführt werde.

- Ein Dienstnehmer (nicht naher Angehöriger) leihe sich das Auto des Dienstgebers um kurz eine private Besorgung zu machen (z.B. 2 km). Auch hier würde es bei dieser Auslegung zum halben Sachbezug kommen, da kein Fahrtenbuch geführt werde.

Würde man bei diesen Fällen rechtlich einen Sachbezug bejahen, würde dies wohl bedeuten, dass es keine angestellte Ehegattin ohne Sachbezug mehr gäbe, da wohl jede Ehefrau irgendwann einmal kurz mit dem betrieblichen KFZ des Ehegatten fahre und es lebensfremd wäre, das Gegenteil zu behaupten. Diese Lösung erscheine nach Auffassung des Bf. rechtlich unsystematisch und - da dem Leistungsfähigkeitsprinzip diametral widersprechend - auch verfassungsrechtlich mehr als bedenklich. Zusätzlich müsse nach Auffassung des Bf. auch noch berücksichtigt werden, ob das Bruttogehalt inkl. dem Sachbezug fremdüblich, d.h. auch angemessen, sei. Sei die Ehegattin nämlich nur geringfügig beschäftigt, würde ein halber Sachbezug bereits beinahe eine Verdoppelung ihres Gehalts bedeuten. Ebenso wäre wohl die Zurverfügungstellung eines KFZ mit höchstem Sachbezug bei einer geringfügig und damit nur wenige Stunden beschäftigten Ehegattin in Anbetracht der Rechtsprechung zu Verträgen zwischen nahen Angehörigen mangels Angemessenheit wohl nicht anzuerkennen.

Aus all diesen Überlegungen komme der Bf. zu dem Schluss, dass das VwGH-Judikat vom 10. Juni 2009 nicht immer anwendbar sein könne und es auch eine unterschiedliche Behandlung geben müsse. Das VwGH-Judikat vom 29. Juni 2005, Zl. 2003/08/0086, enthalte dazu einen Hinweis, wenn der Verwaltungsgerichtshof ausführe: *"Eine nach außen zu Tage getretene Trennung von Familiärem und Dienstlichem in Bezug auf die Benützung des Kraftfahrzeuges durch den Dienstnehmer (und Sohn) des Beschwerdeführers war nicht gegeben (wie z.B. im Fall der Überlassung eines nicht zum Betriebsvermögen gehörenden Kraftfahrzeuges). Ebenso wenig kommt eine familienrechtliche - z.B. unterhaltsrechtliche - Verpflichtung zur Überlassung in Betracht, sodass die belangte Behörde im Ergebnis zutreffend von einem Vorteil aus dem Dienstverhältnis ausgehen konnte."* In genau die gleiche Richtung argumentiere auch Büsser in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 15 Tz 9 (Auflage 2002, also vor dem obigen Judikat) mwN, wobei auf die nicht einheitliche Rechtsprechung verwiesen werde.

Aus dem Judikat vom 29. Juni 2005 (Umkehrschluss) und der Literatur sei nach Auffassung des Bf. erkennbar, dass es offensichtlich auch eine andere Betrachtung geben könne. Dann nämlich, wenn die Überlassung des betrieblichen KFZ nicht mehr durch das Dienstverhältnis veranlasst sei (z.B. weil der Umfang der Nutzung so gering bzw. sporadisch sei; oder das Entgelt inklusive Sachbezug nicht angemessen sei), sondern ausschließlich nur noch private bzw. familiäre Gründe für die Mitbenützung ausschlaggebend seien, könne ein geldwerter Vorteil aus dem Dienstverhältnis gar nicht mehr vorliegen. Dies sei aus § 15 Abs. 1 EStG bzw. § 49 Abs. 1 ASVG (Arg.: "auf Grund des Dienstverhältnisses") ableitbar, da

Einnahmen nur dann vorlägen, wenn diese im Rahmen der Einkunftsarten gemäß § 2 Abs. 3 Z 4-7 EStG anfielen. Die sporadische Überlassung des KFZ an die Ehegattin (z.B. zum Einkaufen für die Familie) in völlig untergeordnetem Ausmaß stelle aber keine Einnahme aus dem Dienstverhältnis der Ehegattin dar, sondern sei ausschließlich privat bedingt (ebenso auf den Grund der Überlassung abstellend *Jakom*, EStG, § 15 Tz 21). In die gleiche Richtung argumentiere auch der Verwaltungsgerichtshof im Judikat ZI. 2008/15/0297 vom 29. Juli 2010 - wenn auch bei einer anderen Rechtsfrage - und halte im Beschwerdefall für entscheidend, ob der Dienstnehmerin der PKW in ihrer Eigenschaft als Dienstnehmerin überlassen worden sei, oder ob die Überlassung aus persönlichen Gründen, insbesondere als nahestehende Person, erfolgt sei. Der Verwaltungsgerichtshof führe weiters aus, dass die belangte Behörde das Vorliegen von Arbeitslohn (Sachbezug) hinterfragen und die Vereinbarung mit der Dienstnehmerin unter Bedachtnahme auf die Rechtsprechung zu Verträgen zwischen nahen Angehörigen auf ihre Fremdüblichkeit prüfen hätte müssen. Die geringfügige und nicht dauerhafte Überlassung des KFZ stelle daher nach Auffassung des Bf. genauso wie ein (neben dem Gehalt) allfällig zusätzlich überwiesenes Haushaltsgeld aus Sicht des Ehegatten Einkommensverwendung dar und sei durch den Privatanteil steuerlich angemessen zu würdigen.

Nach Auffassung des Bf. müsse es zwischen dem zugewendeten Vorteil und dem Dienstverhältnis einen Veranlassungszusammenhang geben, welcher vom Verwaltungsgerichtshof in dem Judikat vom 10. Juni 2009 offensichtlich erkannt worden sei. Ein Veranlassungszusammenhang liege vor, wenn der Arbeitnehmer die Zuwendungen vernünftigerweise als Frucht seiner Leistung für den Arbeitgeber ansehen müsse (vgl. *Doralt*, EStG, § 15 Tz 13). Es müsse also ein Zusammenhang der Einnahmen mit der Leistung bestehen, die der Einkunftsart zugrunde liege, wobei die gleichen Grundsätze wie bei den betrieblichen Einkunftsarten anzuwenden seien (vgl. *Doralt*, EStG, § 15 Tz 28). Aber genau an diesem Veranlassungszusammenhang zum Dienstverhältnis fehle es völlig, wenn die Ehefrau nur einmal im Monat mit dem KFZ einkaufen fahre und sonst ein privates KFZ verwendet werde (in diesem Sinn auch LStRL Rz 138; vgl. *Doralt*, EStG, § 15 Tz 30 mit Verweis auf Weihnachtsgeschenke an die Kinder des Dienstnehmers).

Weiters sei zu beachten, dass eine Nutzungsüberlassung nur dann eine Einnahme begründen könne, wenn der Steuerpflichtige selbständig über den Gebrauch des Wirtschaftsgutes entscheiden könne (vgl. *Doralt*, EStG, § 15 Tz 10). Dies sei aber gerade nicht der Fall, wenn die Ehegattin nur einmal im Monat für die Familie einkaufen fahre und dies unter Umständen auch noch auf Aufforderungen des Ehegatten hin und sonst, so wie im Fall von Frau XY1, ein anderes privates KFZ zu verwenden habe.

Zusammenfassend könne daher gesagt werden: Frau XY1 sei 15 Stunden/Woche im Dienstverhältnis für ihren Ehegatten (den Bf.) tätig gewesen und dabei mit € 550,00 brutto angemessen entlohnt worden. Die nachweislich nur gelegentliche und nicht dauerhafte Zurverfügungstellung bzw. Verwendung (einmal im Monat A1-A2) des betrieblichen Busses

für Familieneinkaufsfahrten durch Frau XY1 stelle mangels Veranlassungszusammenhang keinen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar, sondern sei ausschließlich mit der familiären Stellung als Ehegattin zu begründen. Das Finanzamt habe es verabsäumt, entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Juli 2010, Zl. 2008/15/0297, vorweg zu prüfen, ob der Dienstnehmerin das KFZ in ihrer Eigenschaft als Dienstnehmerin überlassen worden sei, oder ob die Überlassung aus persönlichen Gründen, insbesondere als nahestehende Person, erfolgt sei. Die anderslautende Rechtsmeinung des Finanzamtes, welche aus dem Judikat vom 10. Juni 2009 abgeleitet worden sei, nämlich dass jegliche auch noch so geringe Nutzung eines betrieblichen KFZ durch einen Dienstnehmer (ohne Fahrtenbuch) bereits den halben Sachbezug erfordere, verkenne, dass für das Vorliegen von steuerbaren Einnahmen gemäß § 25 EStG 1988 jedenfalls ein Veranlassungszusammenhang mit dem Dienstverhältnis bestehen müsse. Bestehe dieser Veranlassungszusammenhang mit dem Dienstverhältnis aber nicht, da aus dem Sachverhalt eindeutig erkennbar sei, dass die geringfügige, gelegentliche und nicht dauerhafte Nutzung eines betrieblichen KFZ ausschließlich aus der familiären Stellung als Ehegattin bedingt sei, könnten steuerbare Einkünfte dem Grunde nach nicht vorliegen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 29. Juli 2014** hat das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Nach Wiedergabe der Bescheidbegründung hat das Finanzamt Folgendes ausgeführt: Die Beschwerde sei damit begründet worden, dass die nachweislich nur gelegentliche Nutzung des betrieblichen Busses für Familieneinkaufsfahrten durch Frau XY1 keinen Vorteil aus dem Dienstverhältnis darstelle, sondern ausschließlich in der familiären Stellung als Ehegattin begründet sei. Es bestehe daher kein Veranlassungszusammenhang mit dem Dienstverhältnis.

Der Verwaltungsgerichtshof habe in seinem Erkenntnis vom 10. Juni 2009, Zl. 2008/08/0224, zu dieser Thematik ausgeführt, dass es nicht von Relevanz sei, dass ein Firmenfahrzeug der Ehegattin aufgrund ihrer familiären Stellung als Ehefrau überlassen werde. Bei dem steuerlich anzuerkennenden Arbeitsverhältnis zwischen Ehegatten seien alle abgabenrechtlichen Folgen zu tragen wie bei familienfremden Mitarbeitern. Angesichts dieser klaren Aussage des Verwaltungsgerichtshofes liege im gegenständlichen Fall ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis gemäß § 4 der Sachbezugswerteverordnung vor. Dass mit dem Firmenfahrzeug lediglich eine geringe Kilometeranzahl privat zurückgelegt worden sei, sei ausschließlich für die Bemessung der Höhe des Sachbezuges von Bedeutung.

In seinem dagegen eingebrachten **Vorlageantrag vom 30. Juli 2014** hat der Bf. sein Beschwerdevorbringen noch wie folgt ergänzt: Wie bereits ausgeführt worden sei, hätten sich im Familienhaushalt zwei private Fahrzeuge befunden. Frau XY1 sei zumindest eines der Fahrzeuge immer durchgehend zur privaten Nutzung zur Verfügung gestanden. Weiters werde darauf hingewiesen, dass im Gegensatz zum Judikat des

Verwaltungsgerichtshofes vom 10. Juni 2009, Zl. 2008/08/0224, Frau XY1 das betriebliche Fahrzeug nur einmal im Monat für Großeinkäufe (rund 500 km pro Jahr) verwendet habe und ihr dieses Fahrzeug sonst auch nicht zur freien Verfügung gestanden sei. Die Ehegattin im zitierten Judikat sei hingegen rund 4.150 Kilometer pro Jahr gefahren und habe ausschließlich das betriebliche KFZ, welches ihr überdies jederzeit zur Privatnutzung zur Verfügung gestanden sei, verwendet.

Zusätzlich werde noch einmal auf das Judikat des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Juli 2010, Zl. 2008/15/0297, verwiesen. Darin habe der Verwaltungsgerichtshof für entscheidend gehalten, ob der Dienstnehmerin der PKW in ihrer Eigenschaft als Dienstnehmerin überlassen worden sei, oder ob die Überlassung aus persönlichen Gründen, insbesondere als nahestehende Person, erfolgt sei. Es sei ebenfalls ausgeführt worden, dass die belangte Behörde das Vorliegen von Arbeitslohn (Sachbezug) hinterfragen und die Vereinbarung mit der Dienstnehmerin unter Bedachtnahme auf die Rechtsprechung zu Verträgen zwischen nahen Angehörigen auf ihre Fremdüblichkeit hätte überprüfen müssen. Frau XY1 sei 15 Stunden pro Woche im Dienstverhältnis beschäftigt gewesen und mit € 550,00 brutto angemessen entlohnt worden. Die nachweislich nur gelegentliche und nicht dauerhafte Verwendung des betrieblichen Busses für Familieneinkaufsfahrten durch Frau XY1 stelle mangels Veranlassungszusammenhang keinen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar, sondern sei ausschließlich mit ihrer familiären Stellung als Ehegattin zu begründen.

Am **16. August 2019** hat das Bundesfinanzgericht einen **Vorhalt** folgenden Inhaltes an das Finanzamt gerichtet: Das Finanzamt habe (unter Bezugnahme auf VwGH vom 10. Juni 2009, Zl. 2008/08/0224) deshalb einen Sachbezugswert hinzugerechnet, weil Frau XY1 Firmenfahrzeuge (einmal monatlich) für eine Einkaufsfahrt verwendet habe. Der Bf. habe (unter Bezugnahme auf VwGH vom 29. Juli 2010, Zl. 2008/15/0297) dagegen eingewendet, dass die (geringfügige) Überlassung des Firmenfahrzeuges nicht durch das Dienstverhältnis veranlasst sondern (ausschließlich) privat begründet sei. Als Begründung dafür habe der Bf. (zusammengefasst) vorgebracht, dass das Firmenfahrzeug der Ehegattin und Dienstnehmerin nur einmal im Monat - und nicht auf Dauer - überlassen worden sei, die Überlassung daher nicht als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung ihrer Arbeitskraft, die mit brutto € 550,00 monatlich fremdüblich entlohnt worden sei, zu betrachten sei. Ob Arbeitslohn (§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988) vorliege - und damit auch: ob die Verpflichtung zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages samt Zuschlag bestehe (§ 41 Abs. 3 FLAG bzw. § 122 Abs. 7 WKG) - sei nach dem Einkommensteuergesetz und der dazu ergangenen Rechtsprechung und nicht nach dem ASVG und der dazu ergangenen Rechtsprechung zu beurteilen. Dem vom Finanzamt herangezogenen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. Juni 2009, Zl. 2008/08/0224, komme daher im gegenständlichen Verfahren keine entscheidungsrelevante Bedeutung zu. In dem (zum EStG) ergangenen (und auch in der Beschwerde angesprochenen) Erkenntnis vom

29. Juli 2010, Zl. 2008/15/0297, habe der Verwaltungsgerichtshof im Zusammenhang mit der Überlassung eines arbeitgebereigenen Fahrzeuges an eine Dienstnehmerin (= Ehegattin) ausgeführt, dass für die Frage, ob ein als Sachbezug zu versteuernder Vorteil vorliege entscheidend sei, ob der Dienstnehmerin das Fahrzeug in ihrer Eigenschaft als Dienstnehmerin überlassen worden sei, oder "ob die Überlassung aus persönlichen Gründen, als nahestehende Person, erfolgt" sei. Vor dem Hintergrund der Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes in diesem Erkenntnis - auf die das Finanzamt überhaupt nicht eingegangen sei - im Zusammenhalt mit den Ausführungen des Bf. sei daher beabsichtigt, der Beschwerde Rechnung zu tragen.

Im **Schriftsatz vom 26. August 2019** hat das Finanzamt (nach Rücksprache mit dem bundesweiten Fachbereich Lohnsteuer) dazu wie folgt Stellung genommen: Das Bundesfinanzgericht habe ua. ausgeführt, dass die Frage, ob Arbeitslohn (§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988) vorliege - und damit auch: ob die Verpflichtung zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages samt Zuschlag bestehe (§ 41 Abs. 3 FLAG bzw. § 122 Abs. 7 WKG) - nach dem Einkommensteuergesetz und der dazu ergangenen Rechtsprechung und nicht nach dem ASVG und der dazu ergangenen Rechtsprechung zu beurteilen sei und dass dem vom Finanzamt herangezogenen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. Juni 2009, Zl. 2008/08/0224, daher keine entscheidungsrelevante Bedeutung zukomme. Dazu sei festzuhalten, dass die Bewertung des KFZ-Sachbezuges sowohl für steuerliche Zwecke als auch für die Berechnung der Sozialversicherungsbeiträge nach der Sachbezugswerteverordnung zu erfolgen habe (§ 50 Abs. 2 ASVG). Im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. Juni 2009, Zl. 2008/08/0224, sei es zwar um die Ermittlung der Beitragsgrundlage zur Sozialversicherung gegangen, die Frage, ob und in welchem Ausmaß bei einem Arbeitnehmer ein KFZ-Sachbezug anzusetzen sei, habe der Verwaltungsgerichtshof jedoch ausschließlich an Hand der Sachbezugswerteverordnung beurteilt. Habe der Verwaltungsgerichtshof eine konkrete Rechtsquelle - wie hier die Sachbezugswerteverordnung - als Grundlage für seine Entscheidungen herangezogen, so komme diesen Entscheidungen unabhängig davon, ob diese in einem Steuer- oder in einem Sozialversicherungsverfahren ergangen seien, sehr wohl eine entscheidungsrelevante Bedeutung zu, weil es sich dabei um Judikatur zu eben dieser Rechtsquelle handle. So habe beispielsweise der Verwaltungsgerichtshof im angesprochenen (zur Sozialversicherung ergangenen) Erkenntnis vom 10. Juni 2009, Zl. 2008/08/0224, auf das Erkenntnis vom 23. November 2004, Zl. 2001/15/0083, verwiesen, in dem es in Steuersachen um einen KFZ-Sachbezug gegangen sei. Auch bei der Frage, ob nach Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision zugelassen werde oder nicht, sei der Verwaltungsgerichtshof - bezogen auf eine konkrete Rechtsquelle (wie beispielsweise die Sachbezugswerteverordnung) - als eine einheitliche Institution zu betrachten und nicht danach, welcher Senat des Verwaltungsgerichtshofes eine bestimmte Frage beurteilt habe. Das werde auch vom BFG so gesehen. So habe das BFG (in

einem gleichgelagerten Fall) beispielsweise im Erkenntnis vom 15. Juni 2016, GZ. RV/3100200/2016, unter Bezugnahme auf die im Sozialversicherungsrecht ergangene Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. Juni 2009, Zl. 2008/08/0224, die (ordentliche) Revision nicht zugelassen. Damit habe das BFG die zum Sozialversicherungsrecht ergangene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als auch für das Steuerrecht relevant erachtet.

Das vom BFG herangezogene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Juli 2010, Zl. 2008/15/0297, sei - auf den gegenständlichen Fall bezogen - nicht einschlägig, weil es in diesem Verfahren um die Betriebsvermögenszugehörigkeit eines KFZ und nicht um den Ansatz eines Sachbezuges (bei der angestellten Ehegattin) gegangen sei. Ein Sachbezug sei in diesem Fall ohnedies berücksichtigt worden.

Zusammenfassung: Sei die Betriebsvermögenszugehörigkeit eines KFZ unstrittig, dann komme für die Frage der Sachbezugsbewertung bei angestellten Angehörigen dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. Juni 2009, Zl. 2008/08/0224, mit seinen eindeutigen und klarstellenden Ausführungen maßgebliche Relevanz zu, unabhängig davon, ob es sich um ein abgabenrechtliches oder um ein sozialversicherungsrechtliches Verfahren handle. Die Frage, ob bei einer Privatnutzung eines (zu Recht) im Betriebsvermögen befindlichen Fahrzeuges durch einen fremdüblich angestellten Angehörigen ein Sachbezugswert anzusetzen sei, sei somit durch den Verwaltungsgerichtshof eindeutig beantwortet worden.

Mit **Schriftsatz vom 2. Oktober 2019** hat das Bundesfinanzgericht dem Bf. sowohl den (an das Finanzamt gerichteten) ho. Vorhalt vom 16. August 2019 als auch die Stellungnahme des Finanzamtes vom 26. August 2019 übermittelt und ihm gleichzeitig die Möglichkeit eingeräumt, dazu Stellung zu nehmen.

In seiner **Stellungnahme vom 11. Oktober 2019** hat der Bf. dazu Folgendes ausgeführt: Abgesehen von der Tatsache, dass das Judikat des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. Juni 2009, Zl. 2008/08/0224, zur Sozialversicherung ergangen und daher für steuerliche Fragen nicht heranzuziehen sei, gäbe es auch noch weitere Gründe, warum die vom Finanzamt daraus abgeleiteten Aussagen im gegenständlichen Fall nicht zutreffend seien:

1. Der Sachverhalt im gegenständlichen Fall sei mit dem Sachverhalt im Judikat vom 10. Juni 2009, Zl. 2008/08/0224, nicht vergleichbar:
 - a. Die Dienstnehmerin S habe - und das sei nach Auffassung des Bf. der größte Unterschied - das KFZ täglich zur freien Verfügung gehabt und damit regelmäßig den Weg Wohnhaus/Arbeitsplatz zurückgelegt. D.h., dass die private Nutzung in keinem völlig untergeordneten Ausmaß gewesen sei. Die Ehegattin des Bf. hingegen habe den Bus nur 1x im Monat zum Einkaufen für die Familie verwendet und nicht zur freien Verfügung gehabt.
 - b. Aus dem Judikat des Verwaltungsgerichtshofes sei nicht ersichtlich, mit wie viel Stunden Frau S angemeldet gewesen sei und mit welchem Entgelt. Es sei auch nicht ersichtlich, ob

das Entgelt inkl. Sachbezug für Frau S noch fremdüblich gewesen sei. Die Ehegattin des Bf. sei nur 15 Stunden pro Woche mit € 550,00 brutto angemeldet gewesen, wodurch eine Erhöhung des Entgeltes um den 1/2 Sachbezug auch aus Sicht des Fremdvergleiches abzulehnen sei.

2. Der Verwaltungsgerichtshof habe sich im Judikat vom 10. Juni 2009, Zl. 2008/08/0224, nicht mit der - im gegenständlichen Fall aber entscheidenden - grundsätzlichen Frage des Einkommens- bzw. Entgeltsbegriffes auseinandergesetzt. Dies könne daran liegen, dass der Beschwerdeführer keine entsprechenden Argumente vorgebracht habe, aber auch, dass dies auf Grund des Sachverhaltes aus Sicht des Verwaltungsgerichtshofes nicht entscheidungsrelevant gewesen sei. Was auch immer der Grund für die fehlende inhaltliche Auseinandersetzung gewesen sei, so seien im gegenständlichen Fall diese Grundsätze des Einkommensteuerrechtes zu beachten.

Zu den Grundsätzen der Einkommensermittlung würden die Beschwerdeausführungen daher noch wie folgt ergänzt: Aus steuerlicher Sicht sei einer Person - ihrer Leistungsfähigkeit entsprechend - das am Markt erzielte Nettoeinkommen zuzurechnen. Nettoprinzip, Leistungsfähigkeitsprinzip und Markteinkommenstheorie seien daher die tragenden Grundsätze des Ertragssteuerrechts (vgl. *Doralt*, EStG, § 2 Tz 1ff). Dies bedeute aber gleichzeitig, dass der Ansatz eines KFZ-Sachbezuges bei einem Dienstnehmer als geldwerter Vorteil auch immer zu einem Betriebsausgabenabzug der KFZ-Kosten beim Dienstgeber führen müsse. Ob die Einnahmen beim Dienstnehmer auf Grund einer Pauschalierung der Einnahmen oder der pauschalen Bewertung des geldwerten Vorteils kleiner, größer oder gleich hoch wie die Betriebsausgaben beim Dienstgeber seien, sei für die Frage des Betriebsausgabenabzuges aber ohne Belang. Im gegenständlichen Fall entstehe aber der Eindruck, dass die pauschal höhere Bewertung der Einnahmen bei der Dienstnehmerin dazu führe, dass diese tragenden Prinzipien des Steuerrechts durch das Finanzamt negiert würden. Es sei aber unbestritten so, dass die konkrete Rechtsfrage auf beiden Seiten (Dienstnehmer und Dienstgeber) gleich zu beantworten sei, d.h., Betriebsausgaben beim Dienstgeber führten zu Einnahmen beim Dienstnehmer und umgekehrt. Nach Auffassung des Bf. könne man deshalb auch auf die umfangreiche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Angemessenheit von Dienstverträgen zurückgreifen und die gegenständliche Rechtsfrage auch aus Sicht des Dienstgebers beantworten. Es stelle sich nämlich für den Bf. systematisch gleichermaßen die Frage, ob die Kosten für die monatlichen Einkaufsfahrten der Ehegattin steuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben darstellten oder ob eine steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung bzw. Nutzungsentnahme vorliege. Auf die Höhe der anteiligen KFZ-Kosten dürfe es bei der Beantwortung dieser Frage aber gerade nicht ankommen. Führe man sich in weiterer Folge die strenge Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Angemessenheit von Dienstverträgen zwischen nahen Angehörigen vor Auge (vgl. EStRL Rz 1127ff; *Doralt*, EStG § 2 Tz 158), erscheine es geradezu

grotesk, dass die KFZ-Kosten für die monatlichen Familieneinkaufsfahrten der Frau XY1 als Betriebsausgaben (wirtschaftlich: Personalkosten) beim Bf. anzusetzen seien, da diese Ausgaben gerade eben nicht durch den Betrieb bzw. durch das Dienstverhältnis mit Frau XY1 veranlasst seien (vgl. *Doralt*, EStG, § 4 Tz 228ff). Ohne einen Betriebsausgabenabzug dieser KFZ-Kosten beim Bf. sei aber ein gleichzeitiger geldwerter Vorteil bei der Dienstnehmerin denkunmöglich. Dieses synallagmatische Verhältnis müsse daher neben den bereits in der Beschwerde vorgebrachten Argumenten als weitere Begründung für den Nichtansatz eines Sachbezugswertes bei Frau XY1 angeführt werden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Frau XY1, die Ehegattin des Bf., stand im beschwerdegegenständlichen Zeitraum in einem aufrechten Dienstverhältnis zum Bf., mit einer Arbeitszeit von 15 Stunden pro Woche und einem (unstrittig fremdüblichen) monatlichen Bruttogehalt in Höhe von € 550,00. Einmal pro Monat hat Frau XY1 ein betriebliches Kraftfahrzeug (Kleinbus) privat (für einen Familiengroßeinkauf) verwendet. Strittig ist, ob dafür ein (halber) Sachbezug (€ 218,28 monatlich) anzusetzen ist.

Der Bf. hat dem Ansatz eines Sachbezugswertes (zusammengefasst) entgegengehalten, dass die (nur einmal im Monat erfolgte) Überlassung des (arbeitgebereigenen) Kleinbusses nicht durch das Dienstverhältnis veranlasst, sondern (ausschließlich) aus persönlichen Gründen, nämlich als (als Ehegattin) nahestehende Person, erfolgt sei. Das Finanzamt hingegen vertritt unter Bezugnahme auf die beiden zum ASVG (und zur Sachbezugswerteverordnung) ergangenen Judikate des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Juni 2005, Zl. [2003/08/0086](#), und vom 10. Juni 2009, Zl. 2008/08/0224, (zusammengefasst) die Auffassung, dass die (unstrittig erfolgte) Privatnutzung für den Ansatz eines Sachbezugswertes ausreichend sei und dass es dabei nicht auf die Motivation ankomme. Diese beiden Judikate des Verwaltungsgerichtshofes seien zur Sachbezugswerteverordnung ergangen, sodass ihnen auch für das gegenständliche Verfahren maßgebliche Bedeutung zukomme.

Dazu ist Folgendes auszuführen: Richtig ist, dass die Sachbezugswerteverordnung auch im Bereich des ASVG anzuwenden ist ([§ 50 ASVG](#)). Die Sachbezugswerteverordnung ist jedoch nicht losgelöst von anderen Rechtsvorschriften anzuwenden. So hatte der Verwaltungsgerichtshof in den beiden angesprochenen Judikaten zu beurteilen, ob der in der Privatnutzung arbeitgebereigener Kraftfahrzeuge gelegene Vorteil in die allgemeine Beitragsgrundlage nach [§ 44 Abs. 1 ASVG](#) iVm [§ 49 Abs. 1 ASVG](#) einzubeziehen ist. Im

Anwendungsfall des EStG ist in so einem Fall zu beurteilen, ob es sich bei einem in der Privatnutzung arbeitgebereigener Kraftfahrzeuge gelegenen Vorteil um Arbeitslohn iSd [§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988](#) handelt. Erst wenn diese Frage (nach [§ 44 Abs. 1 ASVG](#) iVm [§ 49 Abs. 1 ASVG](#) bzw. nach [§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988](#)) zu bejahen ist, ist in weiterer Folge sowohl im Bereich des ASVG als auch im Bereich des EStG nach der Sachbezugswerteverordnung vorzugehen. Den beiden angesprochenen (und zum ASVG ergangenen) Judikaten wird die Maßgeblichkeit für das gegenständliche Verfahren daher nicht deshalb abgesprochen, weil sich der Verwaltungsgerichtshof im Zusammenhang mit dem ASVG (und nicht mit dem EStG) mit der Sachbezugswerteverordnung auseinandergesetzt hat oder weil darüber beim Verwaltungsgerichtshof ein anderer Senat entschieden hat, sondern deshalb, weil der Verwaltungsgerichtshof in den beiden angesprochenen Judikaten über die Bestimmung des [§ 44 Abs. 1 ASVG](#) iVm [§ 49 Abs. 1 ASVG](#) abgesprochen hat, im gegenständlichen Fall aber zu beurteilen ist, ob die Tatbestandsvoraussetzungen des [§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988](#) vorliegen.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 sind u.a. Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn).

Zu den Bezügen und Vorteilen gehören alle Einnahmen ("Geld oder geldwerte Vorteile") iSd [§ 15 Abs. 1 EStG 1988](#) (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Rz 10 zu § 25).

Arbeitslohn iSd [§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988](#) - sei es in Form von Geld oder in Form eines geldwerten Vorteils - liegt (nur) dann vor, wenn die Einnahmen "aus einem ... Dienstverhältnis" stammen. Sie müssen dem Empfänger deshalb zugute kommen, weil er in einem Dienstverhältnis steht (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Rz 12 zu § 25). Das Vorliegen von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit iSd [§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988](#) setzt also Einnahmen, ein Dienstverhältnis, UND, dass die Einnahmen DESHALB gewährt werden, weil ein Dienstverhältnis vorliegt, voraus. Die Einnahmen müssen ihre Wurzel daher im Dienstverhältnis haben. Arbeitslohn liegt demnach (nur) dann vor, wenn sich die Leistung des Arbeitgebers im weitesten Sinn als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Rz 12 zu § 25; VwGH vom 25. Juli 2018, [Ro 2018/13/0005](#), mw Judikaturhinweisen).

Zwischen dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer können aber neben dem Dienstverhältnis auch andere, vom Dienstverhältnis unabhängige Rechtsbeziehungen

bestehen, die dann steuerlich grundsätzlich getrennt zu beurteilen sind (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Rz 12 zu § 25; VwGH vom 25. Juli 2018, [Ro 2018/13/0005](#), mw Judikaturhinweisen). Im Zusammenhang mit der Frage der Betriebsvermögenszugehörigkeit eines Kraftfahrzeuges hat der Verwaltungsgerichtshof daher ausgesprochen (VwGH vom 29. Juli 2010, Zl. [2008/15/0297](#)), dass entscheidend sei, ob der Dienstnehmerin (und Ehegattin des Beschwerdeführers) das Kraftfahrzeug in ihrer Eigenschaft als Dienstnehmerin als weitere Entlohnung überlassen worden sei (dann: Betriebsvermögenszugehörigkeit), oder ob die Überlassung aus persönlichen Gründen, insbesondere als nahestehende Person, erfolgt sei (dann: keine Betriebsvermögenszugehörigkeit). Auch im Erkenntnis vom 25. Juli 2018, Ro 2018/13/0005, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass für die Frage, ob Arbeitslohn iSd [§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988](#) vorliegt, die Motive ausschlaggebend seien; sei das Motiv für die Zuwendung in der Leistung des Arbeitnehmers begründet, dann lägen Einnahmen vor, erfolgten die Zuwendungen hingegen aus privaten Motiven, dann lägen keine Einnahmen vor.

Im gegenständlichen Fall hat der Bf. seiner Ehegattin und (unstrittig) fremdüblich entlohnten Dienstnehmerin das (arbeitgebereigene) Kraftfahrzeug nicht deshalb überlassen, weil diese in einem Dienstverhältnis zu ihm stand. Er hat Frau XY1 das (arbeitgebereigene) Kraftfahrzeug aus persönlichen Gründen, nämlich als - als Ehefrau - (ihm) nahestehende Person, überlassen. Die persönliche Motivation wird vom Finanzamt auch nicht in Zweifel gezogen. Das Finanzamt vertritt unter Bezugnahme auf die beiden Judikate des Verwaltungsgerichtshofes Zl. [2003/08/0086](#) vom 29. Juni 2005 und Zl. 2008/08/0224 vom 10. Juni 2009 (nur) die Auffassung, dass die Motivation nicht von Bedeutung sei.

Dazu ist Folgendes auszuführen: Die Motivation völlig außer acht zu lassen, würde bedeuten, dass dann, wenn ein Dienstverhältnis vorliegt, Zuwendungen des Arbeitgebers an einen Arbeitnehmer stets (und im vollen Umfang) als Ausfluss aus dem Dienstverhältnis zu betrachten wären. Es würde bedeuten, dass bei Vorliegen eines Dienstverhältnisses eine Privatsphäre völlig "ausgeblendet" würde und somit auch aus privaten Gründen erfolgte Zuwendungen als Arbeitslohn zu qualifizieren wären. Eine solche Betrachtungsweise stünde weder im Einklang mit [§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988](#), der als Arbeitslohn ausdrücklich nur solche Zuwendungen bezeichnet, die AUS einem (bestehenden oder früheren) Dienstverhältnis resultieren, noch mit der Lebenswirklichkeit, in der auch aus privaten Gründen erfolgte Zuwendungen eines Arbeitgebers an einen Arbeitnehmer vorkommen. Der vom Verwaltungsgerichtshof in den beiden angesprochenen Judikaten (Zl. 2003/08/0086 vom 29. Juni 2005 und Zl. 2008/08/0224 vom 10. Juni 2009) und in weiterer Folge auch vom Finanzamt vertretenen Auffassung kann daher nicht gefolgt werden. Da im gegenständlichen Fall die Privatnutzung eines

arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges nicht im Dienstverhältnis begründet ist, ist das Vorliegen von Arbeitslohn iSd [§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988](#) zu verneinen.

Da der Beschwerde aus den dargelegten Gründen stattzugeben war, war auf die weiteren Parteivorbringen nicht mehr einzugehen.

Gemäß [§ 201 Abs. 1 BAO](#) erfolgt eine bescheidmäßige Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben unter den dort genannten Voraussetzungen ua. nur dann, wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist. Für die beschwerdegegenständlichen Kalenderjahre wurden (nur) deshalb Abgabenbescheide (Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen samt Zuschlag) erlassen, weil das Finanzamt zu dem Ergebnis gelangt ist, dass ein in der Privatnutzung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges gelegener geldwerter Vorteil aus dem Dienstverhältnis vorliege. Diese Beurteilung erweist sich den oa. Ausführungen zufolge als nicht zutreffend, sodass für eine Bescheiderlassung nach [§ 201 BAO](#) kein Raum verbleibt. Die angefochtenen Bescheide waren daher (ersatzlos) aufzuheben.

Zur Revision ([Art. 133 Abs. 4 B-VG](#)):

Eine Revision ist dann zulässig, wenn zu einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt oder wenn die Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet worden ist oder wenn das Verwaltungsgericht in seinem Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht. Im gegenständlichen Fall war zu entscheiden, ob Arbeitslohn iSd [§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988](#) vorliegt. Diese Frage wurde (soweit erkennbar) in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes einheitlich beantwortet. Von dieser Rechtsprechung ist das Bundesfinanzgericht nicht abgewichen.

Es war somit wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 28. Jänner 2020