

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Rauschenberger Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Marburger Straße 6, 8430 Leibnitz, über die Beschwerde vom 27. Juli 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 16. Juli 2018 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2013 bis 2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit den Haftungsbescheiden vom 16. Juli 2018 wurde die Beschwerdeführerin für die Jahre 2013 bis 2016 als Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer in Anspruch genommen. Mit den Abgabenbescheiden vom selben Tag wurden der Beschwerdeführerin für die Jahre 2013 bis 2016 der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (Dienstgeberbeitrag) und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vorgeschrieben. In den jeweiligen Bescheidbegründungen wurde auf den Bericht vom 16. Juli 2018 über das Ergebnis einer Außenprüfung und allenfalls auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen. In diesen wurde (wortgleich) ausgeführt, Mag. ***1*** ***2*** sei Gesellschafter-Geschäftsführer und Dienstnehmer der Beschwerdeführerin. Die Beteiligung betrage 25%. Im Prüfungszeitraum seien mehrere Firmen-Personenkraftwagen zur Verfügung gestanden. Herr Mag. ***1*** ***2*** selbst besitze kein Privatfahrzeug. Aufzeichnungen über die Verwendung der Firmenfahrzeuge seien im Prüfungszeitraum keine geführt worden. Als Abgeltung für die private Verwendung der Firmen-Personenkraftwagen würden pauschal für 8.000 Kilometer jährlich 3.300 Euro mit der

Beschwerdeführerin verrechnet. Diese Regelung resultiere aus dem Ergebnis einer Betriebsprüfung (gewinnerhöhend bei der Beschwerdeführerin), entspreche jedoch nicht dem tatsächlichen Wert bzw. der Vorgehensweise bei Anwendung der Sachbezugsverordnung. Ohne Nachweis über die private Verwendung sei grundsätzlich vom vollen Sachbezug auszugehen. Dabei sei es durchaus denkbar, dass mehrere Fahrzeuge privat genutzt würden. Der teilweise Ersatz der Kosten solle eventuell diesem Umstand Rechnung tragen. An die Beschwerdeführerin geleistete Ersätze seien dem Sachbezugswert entgegen zu rechnen. Betreffend die Ermittlung des gesamten Sachbezugswertes wurde auf die Beilage zu der Niederschrift verwiesen.

Gegen diese Bescheide richtete sich die Beschwerde vom 27. Juli 2018. Die Beschwerdeführerin, vertreten durch Dr. Rauschenberger Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., beantragte die ersatzlose Aufhebung der Bescheide und brachte vor, Herr Mag. ***1*** ***2*** habe als Geschäftsführer seit Eintritt in das Unternehmen am 16. Jänner 1997 eine Vereinbarung dahingehend, dass er zwar für private Fahrten ein firmeneigenes Fahrzeug verwenden könne, dies jedoch nur unter vollem Kostenersatz. Der Verwaltungsgerichtshof habe in seiner Entscheidung vom 21. April 2016, Zahl 2013/15/0259, ausgeführt, zum Ansatz eines Sachbezugswertes werde jener Vorteil erfasst, der darin bestehe, dass sich der Dienstnehmer jenen Aufwand erspare, der ihm erwachsen würde, wenn er für die Kosten einer vergleichbaren Leistung aus eigenem aufkommen müsse. Somit lege das Höchstgericht klar und deutlich fest, dass nur jener Wert anzusetzen sei, der einen Vorteil des Dienstnehmers darstelle.

Da Herr Mag. ***1*** ***2*** stets die Kosten zu ersetzen gehabt habe, und dies nicht über irgendwelche Verrechnungen, sondern bar, sei für ihn kein Vorteil entstanden, sodass auch kein Sachbezugswert in dieser Art anzurechnen sei. Dies dokumentierten auch der Bericht der belangten Behörde vom 4. Mai 2006 über die Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2005, wonach keinerlei Änderungen und Feststellungen getroffen worden seien bzw. die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 10. September 2008 über die Außenprüfung; mit dieser sei die private Nutzung lediglich in jener Form geändert worden, als diese auch der Umsatzsteuer zu unterziehen gewesen sei, da der damals benutzte Personenkraftwagen vorsteuerabzugsberechtigt gewesen sei. Klargestellt werde jedoch, dass es sich dabei um die private Nutzung von Firmen-Kraftfahrzeugen der Beschwerdeführerin durch Herrn Mag. ***1*** ***2*** gehandelt habe.

Mit der Betriebsprüfung vom Jahr 2017 habe die belangte Behörde für die Geschäftsjahre 2011 bis 2015 festgestellt, dass für den Zeitraum 2012 bis 2015 für die private Nutzung der sich im Betriebsvermögen befindlichen Personenkraftfahrzeuge durch den Gesellschafter-Geschäftsführer Mag. ***1*** ***2*** jährlich 5.000 Kilometer mit dem amtlichen Kilometergeld in der Höhe von 0,42 Euro von der Beschwerdeführerin verrechnet worden seien. Laut Betriebsprüfung sei eine jährliche Nutzung von 8.000 Kilometer angesetzt worden, da eine geringere private Nutzung nicht nachgewiesen habe werden können. Damit sei bereits eine Schätzung mit Sicherheitszuschlag gegeben.

Somit habe die gleiche Abgabenbehörde, die nunmehr die bekämpften Bescheide erlassen habe, festgestellt, dass auf Grund der privaten Nutzung von Firmen-Personenkraftwagen für den Geschäftsführer ein Wert von jährlich 3.300 Euro zu erfassen sei; die Differenzbeträge habe Herr Mag. ***1*** ***2*** der Beschwerdeführerin im Nachhinein selbstverständlich auch bezahlt.

Wenn nunmehr eine Änderung dieser Vorgangsweise bzw. Bewertung stattfinde, werde darin keine rechtliche Vorgangsweise gesehen, sondern das Ausnützen von irgendwelchen verordnungsmäßigen Möglichkeiten, um der Beschwerdeführerin weitere Abgabenvorschriften aufzuoktroieren. Es sei festzuhalten, dass der Abgabenbehörde über Jahre die Vorgangsweise der Kostenverrechnung der privaten Nutzung des Personenkraftwagens bekannt gewesen sei, die Abgabenbehörde diese Vorgangsweise akzeptiert und überprüft habe und lediglich, wenn sie wertmäßig nicht mehr den Kosten entsprochen habe, Änderungen vorgenommen habe. Zudem habe die selbe Abgabenbehörde für die Jahre 2012 bis 2015 die private Nutzung mit jährlich 3.300 Euro festgestellt. Es sei nicht möglich, dass die gleiche Behörde nochmals für den Zeitraum 2012 bis 2013 neue Wertfestsetzungen durchführe, da auch dem Prüfer im Jahr 2017 der Sachverhalt – wie dem GPLA-Prüfer bekannt – vorgelegen sei.

Nach der Aufschlüsselung der Kosten der Beschwerdeführerin für die Fahrzeuge laut Buchhaltung führte die Beschwerdeführerin weiter aus, auf Grund dieser „Sachverhaltsaufstellung“ sei ersichtlich, dass der Bescheid höhere Zurechnungen an Sachbezugswerten vornehme als der Beschwerdeführerin Kosten angefallen seien. Gehe man von einer jährlichen Kilometerleistung mit den beiden Fahrzeugen ***3*** und ***4*** von insgesamt 30.000 Kilometer (17.000 und 13.000) aus und unterstelle eine private Nutzung laut Betriebsprüfung von 8.000 Kilometer, so bedeute „dies eine perzentuelle private Nutzung von 26,67%“. Welche Kosten Herr Mag. ***1*** ***2*** zu ersetzen gehabt habe, wogegen von ihm stets laut Finanzamt 3.300 Euro ersetzt worden seien. Damit führten sich die bekämpften Bescheide im Sinne eines Kostenersatzes sowie eines Vorteiles aus einem Dienstverhältnis ad absurdum.

Zudem sei die Vorgangsweise der Abgabenbehörde durch die GPLA-Prüfung und die Haftungsbescheide insofern rechtswidrig, als sich dabei um fiktive Lohnerhöhungen handle, welche selbstverständlich, falls sie zutreffend seien, im Rahmen des Kostenersatzes durch den Geschäftsführer Herrn Mag. ***1*** ***2*** der Beschwerdeführerin zu ersetzen seien, und daher nie Bestandteil von Lohn sein könnten.

Ein weiterer Beschwerdepunkt sei der Sachverhalt, dass bei Ermittlung des jährlichen Sachbezugswertes ab dem Jahr 2014 nicht einmal die in der Verordnung vorgesehenen Höchstbeträge akzeptiert worden seien, sondern beispielsweise für 2014 7.515 Euro, für 2015 9.890,18 Euro und für 2016 12.900,42 Euro angesetzt worden seien, wogegen die Bestimmung des § 4 der Verordnung zu § 15 Abs. 2 EStG 1988 eine wesentlich geringere Sachbezugswertfestsetzung vorschreibe. Zusammenfassend sei festzuhalten, die

Abgabenbehörde habe entgegen den Vereinbarungen des Kostenersatzes und entgegen den Feststellungen der Betriebsprüfung Werte zum Ansatz gebracht, die von der Sachbezugsbewertung unzutreffend und von der Vornahme der Anwendung der Verordnung gesetzwidrig seien, da die Verrechnung von etwaigen Nutzungswerterhöhungen stets stattgefunden habe und auch vom geschäftsführenden Gesellschafter bezahlt worden seien. Auf Grund der Ausführungen werde beantragt, dem Rechtsmittel zu entsprechen.

Mit Schreiben vom 3. Oktober 2018 ersuchte die belangte Behörde die Beschwerdeführerin, den Anteil der Privatnutzung der firmeneigenen Personenkraftwagen durch geeignete Nachweise darzulegen und bekannt zu geben, wie die Verrechnung des Kostenersatzes erfolgt sei. Weiters wurde um Vorlage von Unterlagen (Verrechnungskonto, Geschäftsführervertrag, Vereinbarungen über Nutzung der Personenkraftwagen) ersucht.

In Beantwortung des vorstehenden Schreibens teilte die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 16. Oktober 2018 mit, die Ermittlung des Anteils der Privatnutzung habe nicht die Beschwerdeführerin oder der geschäftsführende Gesellschafter durchgeführt, diesen habe die Abgabenbehörde im Zuge der Außenprüfung für die Jahre 2011 bis 2015 geschätzt. Der Kostenersatz sei durch Verrechnung an Herrn Mag. ***1*** ***2*** vorerst auf seinem Verrechnungskonto verbucht und anschließend von diesem bar bezahlt worden (die Verrechnungskonten und Zahlungsnachweise wurden vorgelegt). Es könne kein Geschäftsführervertrag vorgelegt werden, es gäbe keinen schriftlichen Vertrag. Die durchgeführte Vorgangsweise sei auch mit Geschäftsführern außerhalb des Familienverbandes so gehandhabt worden. Herr Mag. ***1*** ***2*** habe sich wie der Zweitgeschäftsführer, Herr Dr. ***7*** ***2***, selbstverständlich den mündlichen Vereinbarungen unterworfen und ersetze die mit Firmenfahrzeugen unternommenen Privatfahrten dem Unternehmen. Herr Dr. ***7*** ***2*** unterliege nicht einem solchen Ersatz, da er über vier Personenkraftwagen im privaten Bereich verfüge, welche auch Herrn Mag. ***1*** ***2*** zur Benützung im privaten als auch im Firmenbereich zur Verfügung stünden.

Mit der Beschwerdevorentscheidung vom 22. Oktober 2018 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend führte die belangte Behörde aus (auszugsweise):

„A. Sachverhalt und bisheriger Verfahrensgang:

(...)

*Die Bf wird seit 31.12.1998 von Herrn Dr. ***7*** ***8*** ***2*** sowie seit 16.06.1999 von Herrn Ing. Mag. ***1*** ***2*** jeweils selbständig vertreten.*

*Im verfahrensgegenständlichen Zeitraum stand Herrn Ing. Mag. ***1*** ***2*** in einem Dienstverhältnis zu Bf. Laut amtsintern durchgeführter EKIS-Abfrage besitzt Mag. ***1*** ***2*** keine eigenen Kraftfahrzeuge.*

*Unbestritten ist, dass Herr Ing. Mag. ***1*** ***2*** mehrere im Betriebsvermögen der Bf befindliche Kraftfahrzeuge in den Beschwerdejahren zur Durchführung privat veranlasster Fahrten nutzen konnte und genutzt hat. Es handelt sich dabei um die Fahrzeuge ***3*** (Kennzeichen ...), ***6*** (Kennzeichen ...) sowie ***4*** ***5*** (Kennzeichen ...).*

Ein Verbot der privaten Nutzung dieser Fahrzeuge hat nicht bestanden. Aufzeichnungen über den Umfang der privaten bzw. der dienstlichen Nutzung (beispielsweise Fahrtenbücher) konnten nicht vorgelegt werden. Schriftliche Vereinbarungen über die Nutzung der Fahrzeuge liegen nicht vor.

In der Buchhaltung wurde dem Verrechnungskonto von Mag. ***2*** ein jährlicher Kostenbeitrag für ca 8.000 km iHv EUR 3.300,00 angelastet. Der aushaftende Saldo wurde am Verrechnungskonto einmal jährlich getilgt.

Im Zuge einer gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben wurde für die Jahre 2013-2016 für die Zurverfügungstellung des Firmenfahrzeugs bei Herr Ing. Mag. ***1*** ***2*** der volle Sachbezug laut Sachbezugswerteverordnung - abzüglich der verbuchten Kostenbeteiligung - angesetzt und der Lohnsteuer bzw. den Lohnnebenkosten unterworfen sowie mit den angefochtenen Bescheiden vorgeschrieben.

Hiergegen richtet sich die rechtzeitig erhobene Beschwerde. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, dass (...)

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 03.10.2018 wurde die Bf ausgefordert, (...)

Diesem Ersuchen ist die Bf insoweit nachgekommen, als (...)

B. Rechtliche Würdigung:

Mit dem von der Bf angeführten Verweis auf vorherige Betriebsprüfungen ohne entsprechende Feststellungen wird implizit der Grundsatz Treu und Glauben angesprochen. Hierunter wird verstanden, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (zB VwGH 15.3.2001, 2001/16/0063). Dieser Grundsatz ist auch im Abgabenrecht zu beachten (zB VwGH 10.10.1996, 95/15/0208, 0209).

Nach ständiger Judikatur (zB VwGH 21.1.2004, 2003/16/0113; VwGH 3.11.2005, 2003/15/0136) ist jedoch das Legalitätsprinzip (Art. 18 Abs. 1 B-VG) grundsätzlich stärker als jeder andere Grundsatz, insbesondere jener von Treu und Glauben. Der Grundsatz von Treu und Glauben schützt nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Die Behörde ist vielmehr verpflichtet, von einer gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen (zB VwGH 15.6.2005, 2002/13/0104; VwGH 3.11.2005, 2003/15/0136).

Im verfahrensgegenständlichen Zeitraum stand Herr Ing. Mag. ***1*** ***2*** in einem Dienstverhältnis zur Bf. Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählen Bezüge und Vorteile aus einem Dienstverhältnis (§ 25 Abs 1 Z 1 lit. a EStG 1988). Zu den "Bezügen und Vorteilen" gehören alle Einnahmen in Geld oder in geldwerten Vorteilen im Sinne des § 15 Abs 1 EStG 1988. Ein Vorteil wird dann für ein Dienstverhältnis gewährt, wenn er durch das individuelle Dienstverhältnis des Arbeitnehmers veranlasst ist. Ein geldwerter Vorteil eines Dienstnehmers aus dem Dienstverhältnis ist sohin ua. dann gegeben, wenn ihm ein Kfz des Arbeitgebers unentgeltlich zur privaten Nutzung überlassen wird. Es steht dem Arbeitgeber frei,

dem Dienstnehmer das Kfz ausschließlich für Dienstfahrten zur Verfügung zu stellen und ihm jede private Nutzung zu verbieten. Die Lohnsteuer- und Dienstgeberbeitragspflicht ist in einem solchen Fall nicht gegeben, sofern ein tatsächlich ernst gemeintes Verbot des Arbeitgebers hinsichtlich der privaten Fahrten vorliegt und der Arbeitgeber auch für die Wirksamkeit eines solchen Verbotes vorsorgt (VwGH 24.6.2010, 2007/15/0238). Besteht zwischen dem Geschäftsführer einer Gesellschaft und einem Gesellschafter ein Naheverhältnis, entspricht es der allgemeinen Lebenserfahrung, ein konkludentes Einverständnis des Arbeitgebers zu Privatfahrten des Geschäftsführers zu unterstellen (VwGH 22.3.2000, 99/13/0164; VwGH 3.5.2000, 99/13/0186). Ein Verbot der Privatnutzung lag im gegenständlichen Fall nicht vor und wurde von der Bf auch nicht behauptet.

Wird einem Dienstnehmer vom Dienstgeber ein firmeneigenes Fahrzeug für Privatfahrten zur Verfügung gestellt, liegt ein Sachbezug vor, was immer das Motiv des Dienstgebers dafür sein mag (vgl. VwGH 29.06.2005, 2003/08/0086). Der im Zuge der Bemessung der Ertragsteuer des Dienstgebers berücksichtigte Privatanteil an der Nutzung des PKW drückt lediglich das Ausmaß der nicht betrieblichen Nutzung durch den oder im Interesse des Dienstgebers aus. Die Privatnutzung durch einen Dienstnehmer geht aber stets zu Lasten der betrieblich veranlassten Nutzung, auch wenn es sich dabei um ein Familienmitglied des Dienstgebers handelt (VwGH 10.06.2009, 2008/08/0224). Der Ansatz eines Privatanteils für ein arbeitgebereigenes Kfz schließt den Ansatz eines Sachbezugs für einen Dienstnehmer, der das arbeitgebereigene Kfz für private Fahrten nutzt, nicht aus (zB VwGH 23.11.2004, 2001/15/0083; VwGH 10.6.2009, 2008/08/0224).

Im vorliegenden Fall steht fest, dass dem Dienstnehmer der Beschwerdeführerin die Benützung der firmeneigenen Kraftfahrzeuge für private Zwecke gestattet wurde. Bereits damit ist der Tatbestand der Gewährung einer Sachleistung aus dem Dienstverhältnis hergestellt. Für diese Beurteilung ist das Motiv der Überlassung ebenso wenig maßgeblich wie die Frage, ob und aus welchem Grunde eine derartige Überlassung allenfalls auch bereits vor Beginn des Dienstverhältnisses erfolgt ist; auch auf die Frage, ob anderen Dienstnehmern der Beschwerdeführerin ebenfalls Kraftfahrzeuge zur privaten Benützung zur Verfügung standen, kommt es bei der Beurteilung der dem konkreten Dienstnehmer eingeräumten Benützungsmöglichkeit nicht an. Schon der Umstand, dass die dem Dienstnehmer zur privaten Benützung überlassenen Kraftfahrzeuge sich unstrittig im Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin befanden, indiziert einen unmittelbaren Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis. Eine nach außen zu Tage getretene Trennung von Familiärem und Dienstlichem in Bezug auf die Benützung des Kraftfahrzeuges war nicht gegeben. Ebenso wenig kommt eine familienrechtliche - z.B. unterhaltsrechtliche - Verpflichtung zur Überlassung in Betracht (vgl. VwGH 29.6.2005, 2003/08/0086).

Dass es im vorliegenden Fall an einer konkreten (schriftlichen) Abmachung mangelt, der zufolge die Zurverfügungstellung eines Kfz als Lohn- bzw. Gehaltsbestandteil vereinbart worden ist, vermag am Vorliegen eines geldwerten Vorteils nichts zu ändern. Ein Vorteil iSd § 25 EStG 1988 kann bei Eintritt des wirtschaftlichen Ergebnisses (Nutzungsüberlassung) nicht dadurch

ausgeschlossen werden, dass nach außen hin keine Vereinbarung betreffend eine Überlassung des im Betriebsvermögen befindlichen Fahrzeugs in Erscheinung getreten ist (vgl. BFG vom 15.06.2016, RV/3100200/2016).

Im Beschwerdefall ist unstrittig, dass es dem im Betrieb der Bf tätigen und die Geschäftsführung innehabenden leitenden Dienstnehmer gestattet war, die Kfz neben den dienstlich veranlassten Fahrten auch für private Zwecke zu verwenden, womit ein Zusammenhang mit dem bestehenden Dienstverhältnis anzunehmen und der Tatbestand der Gewährung einer Sachleistung aus dem Dienstverhältnis als hergestellt anzusehen ist. Eine nach außen hin in Erscheinung tretende Trennung von Privatem (Familiärem) und Dienstlichem in Bezug auf die Nutzung des Kraftfahrzeugs war nicht gegeben. Nach den Gesamtumständen des Beschwerdefalls ist die Überlassung des im Betriebsvermögen stehenden Kraftfahrzeugs zur Durchführung von privaten Fahrten nur durch das bestehende Dienstverhältnis zu erklären. Es handelt sich - ungeachtet des vom Dienstnehmer entrichteten Kostenbeitrags - grundsätzlich um einen weiteren Bezug aus dem Dienstverhältnis. Dieser vermindert diesen nur, wie in weiterer Folge dargestellt wird.

Zudem besteht, anders als von der Bf angeführt, zwischen Betriebsausgaben und lohnsteuerpflichtigen Einkünften kein Korrespondenzprinzip, sodass beispielsweise auch nicht abzugsfähige Aufwendungen des Arbeitgebers beim Arbeitnehmer zu steuerpflichtigen Einnahmen führen. Auch der Umstand, dass das Fahrzeug beim Arbeitgeber bereits voll abgeschrieben ist, stellt keinen begründeten Einzelfall für den Ansatz eines niedrigeren Sachbezugswertes dar (vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG¹⁹ § 15 Rz 93). Der Verweis der Bf auf die Höhe der tatsächlichen Betriebsausgaben, geht somit ins Leere. Für die Bewertung von Sachbezügen für alle Bezüge aus einem bestehendem oder früheren Dienstverhältnis im Sinne des § 25 Abs 1 Z 1 EStG ist grundsätzlich die Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge (Sachbezugswerteverordnung), BGBl. II Nr 416/2001, maßgeblich. Der geldwerte Vorteil durch die private Nutzung eines Betriebsfahrzeuges ist verpflichtend nach der Sachbezugswerteverordnung zu bemessen (vgl.

Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG¹⁹ § 15 Rz 92).

Wird nach dessen § 4 einem Arbeitnehmer ein Firmen-KFZ zur Privatnutzung zur Verfügung gestellt, einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, so ist bei der Berechnung der Lohnabgaben ein Sachbezug in Höhe von 1,5 % bzw 2 % der Anschaffungskosten, bzw bei einer privaten Nutzung von bis zu 500 km pro Monat 0,75% bzw. 1 % der Anschaffungskosten, zu berücksichtigen. Wird das firmeneigene KFZ nachweislich im Jahresdurchschnitt für Privatfahrten (einschließlich Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte) nicht mehr als 500 Kilometer monatlich benützt, ist der Sachbezugswert im halben Betrag anzusetzen. Da bereits laufend ein Kostenbeitrag für 8.000 km jährlich entrichtet wurde, erscheint der Ansatz des halben Sachbezugswertes (für max 6.000 km jährlich) nicht möglich. Auch existieren keine Aufzeichnungen über die privaten Fahrten. Es ist somit grundsätzlich der volle Sachbezugswert anzusetzen.

Hat ein Arbeitnehmer gleichzeitig mehrere Kraftfahrzeuge zur Verfügung, ist ein

Sachbezugswert für jedes einzelne Fahrzeug anzusetzen. Anwendungsfälle werden insbesondere solche sein, in denen Familienmitglieder den Firmenwagen benützen (vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG¹⁹ § 15 Rz 117). Im gegenständlichen Fall ist es somit durchaus denkbar, dass mehrere Fahrzeuge gleichzeitig benutzt werden (zB durch Familienangehörige), da weder Aufzeichnungen über die privaten Fahrten geführt wurden noch in der laufenden Verrechnung der pauschalen 8.000 km eine Aufteilung auf die verschiedenen Fahrten oder Fahrzeuge getroffen wurde. Herr Mag. ***2*** bzw. dessen Gattin verfügen über keine privaten Fahrzeuge.

Laut § 4 Abs 7 der Sachbezugswerteverordnung mindern tatsächlich entrichtete Kostenbeiträge des Arbeitnehmers den Sachbezugswert. Die von Mag. ***2*** entrichteten Kostenbeiträge iHv EUR 3.300,00 pro Jahr wurden daher in Abzug gebracht.

Hinsichtlich der Berechnung der Bemessungsgrundlagen wird auf die Beilage zur Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 10.07.2018 verwiesen. In der darin angestellten Berechnung sind für das hg. Finanzamt keine Unrichtigkeiten zu erkennen. Die monatlichen Höchstgrenzen (bis 28.02.2014 600,00 €, ab 01.03.2014 € 720,00, ab 01.01.2016 € 960,00 bzw. 720,00) pro Fahrzeug wurden eingehalten. Für den BMW X83 wurden für den Zeitraum Jänner 2013 – Mai 2014 ein Sachbezug von EUR 600,00 pro Monat, für den ***3*** für den Zeitraum Juni 2014 – Dezember 2016 ein Sachbezug von EUR 645,00 pro Monat und für den ***4*** ***5*** für den Zeitraum August 2015 - Dezember 2016 ein Sachbezug von EUR 430,04 pro Monat festgesetzt. Für die Monate August 2015 bis Dezember 2016 wurde der Sachbezugswert für zwei Fahrzeuge (***3*** und ***4*** ***5***) berechnet, weshalb hier die Grenzwerte des Sachbezugswert für jedes einzelne Fahrzeug einzuhalten sind und auch entsprechend eingehalten wurden.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.“

Mit Schreiben vom 7. November 2018 führte die Beschwerdeführerin Folgendes aus:
 „(...), teilen wir der Abgabenbehörde mit, dass diese mit der Beschwerdevorentscheidung vom 22.10.2018 betreffend die Haftungsbescheide und die Festsetzung der Dienstgeberbeitrags- und der Dienstgeberbeitragszuschlagsbescheide für die Jahre 2013, 2014, 2015 und 2016 nicht einverstanden ist, weshalb beantragt wird, die
 Beschwerde vom 27.7.2018 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

Ergänzende Begründung:

1)

Ergänzend darf ausgeführt werden, dass die belangte Behörde vermeint, dass mit den vom Beschwerdeführer angeführten Verweisen auf die vorherigen Betriebsprüfungen lediglich der Grundsatz von Treu und Glauben angesprochen worden sei.

Hiezu darf bemerkt werden, dass es sich keinesfalls um Verweise nach den Grundsätzen von Treu und Glauben handelt, sondern ist dieser Verweis mit den Feststellungen durch die Betriebsprüfung des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg auf die im vorgelegten und angeführten Bericht getroffenen Schätzungsfeststellungen abzustellen. Hier wird nämlich im Bericht vom 5.5.2017 über das Ergebnis der Außenprüfung unter

TZ 1 Private PKW Nutzung ausgeführt:

*"Für die private Nutzung der sich im Betriebsvermögen befindlichen PKW durch den Gesellschafter-Geschäftsführer, Ing. Mag. ***1*** ***2***, wurden jährlich 5.000 km mit dem amtlichen km-Geld in der Höhe von € 0,42 von der (...) verrechnet. Laut BP wird eine jährliche Nutzung von 8.000 km angesetzt, da eine geringere private Nutzung nicht nachgewiesen werden konnte."*

Dabei handelt es sich eindeutig um eine Schätzung der Abgabenbehörde und zwar im Zuge der Außenprüfung und nicht um eine willkürliche Vorgangsweise im freien Ermessen.

Die Ermittlung des für die Abgabenerhebung maßgebenden Sachverhaltes ist gemäß VWGH vom 29.4.1953, ZL 876/51, niemals Gegenstand des freien Ermessens, sondern eine Feststellung der Abgabenbehörde, die dem Sachverhalt und den Denkfolgevorgängen zu folgen hat. Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinen Erkenntnissen vom 12.02.1965, Zahl 2096/63, wie auch vom 11.11.1977, Zahl 771/77, ausgeführt, dass die Schätzungsgrundlagen in einem einwandfreien Verfahren ermittelt werden müssen, und der Schätzungsvorgang schlüssig sein muss. Lediglich die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethoden steht der Abgabenbehörde frei.

*Wenn somit die gleiche Abgabenbehörde ein Jahr vorher im Schätzungswege die private Nutzung des Pkws durch Herrn Mag. ***2*** ermittelte, so ist diese Sachverhaltsfeststellung selbstverständlich auch für die danach folgende GPLA-Prüfung bindend.*

Dies auch deshalb, da die vom GPLA-Prüfer angesetzten Werte laut Verordnung gleichfalls eine Schätzung darstellen und damit dem Grundsatz "ne bis in idem" widersprechen.

2)

*Die Ausführungen der Abgabenbehörde, wonach es sich bei Herrn Mag. ***2*** um einen Dienstnehmer handelt sind richtig, jedoch ist festzuhalten, dass ab seinem Eintritt in das Unternehmen im Jahre 1997 die private Nutzung eines firmeneigenen KFZ stets in der Weise erfolgte, dass das Unternehmen die Kosten verrechnete, und diese von Herrn Mag. ***2*** auch in barem Geld ersetzt wurden. Zum Beweise wird hier auf die seinerzeitigen Berichte der Betriebsprüfungen durch die belangte Behörde, sowie auf den Bericht der letzten GPLA-Prüfung verwiesen. (Kopien vorgelegt)*

*Auch im gegebenen Fall konnte die Abgabenbehörde feststellen, dass die Herrn Mag. ***2*** verrechneten und dem Betriebsprüfungsbericht entsprechenden Nutzungswerte durch Barzahlungen abgedeckt wurden. Weiters wird darauf hingewiesen, dass selbst jene Nachforderungen, welche sich aus den Betriebsprüfungen der vorangegangenen Jahre ergeben haben, stets auch zur Verrechnung gelangten, sodass bei einem etwaigen Obsiegen der belangten Behörde diese Nachverrechnungen erfolgen müssten und daher niemals ein Vorteil aus einem Dienstverhältnis sein können.*

Dieser Sachverhalt wurde der Abgabenbehörde im Zuge der Stellungnahmen, Beschwerdeausführungen und Besprechungen stets mitgeteilt, jedoch von ihr in keiner Weise gewürdigt.

3)

Wenn die belangte Behörde ausführt, dass die Bewertung der privaten Nutzung stets nach den Werten der Verordnung zu erfolgen hat, so muss ihr entgegengehalten werden, dass beim üblicherweise vorzunehmenden Ersatz der Kosten dies deshalb nicht erforderlich bzw. gesetzwidrig ist, da dem Dienstnehmer Mag. ***2*** dadurch keine Vorteile aus einem Dienstverhältnis zufließen, sondern er stets den vollen Ersatz der verrechneten Leistungen selbst bei Erhöhungen durch Schätzungen leisten musste, weshalb die Ausführungen, dass es sich ungeachtet des vom Dienstnehmer entrichteten Kostenbeitrages grundsätzlich um einen weiteren Bezug aus dem Dienstverhältnis handle, unrichtig sind.

Würde man nämlich den Ausführungen der belangten Behörde in diesem Punkt folgen, und mit der Einsetzung des Kostenbeitrages nur eine Verminderung des Wertes der privaten Nutzung sehen, so wären die Ersatzleistungen sämtlicher Sachbezugswerte stets der Lohnsteuerpflicht zu unterziehen.

4)

Auch die Ausführungen der belangten Behörde, wonach dem Arbeitnehmer gleichzeitig mehrere Kraftfahrzeuge zur Verfügung standen, und für jedes einzelne Fahrzeug ein Sachbezugswert anzusetzen sei, sind unrichtig, da es im Prüfungszeitraum die Vorschrift für die Benützung von PKW im Pool nur für 2016 gab, und war jenes Fahrzeug heranzuziehen, dass vom Dienstnehmer benutzt wurde.

Zu den Ausführungen der belangten Behörde, wonach es durchaus denkbar sei, dass mehrere Fahrzeuge gleichzeitig benutzt werden, (z.B. durch Familienangehörige) und dies mit dem Vermerk, die Gattin verfüge über keine privaten Fahrzeuge, darf ausgeführt werden, dass es sich hierbei lediglich um die sachverhältnismäßig nicht recherchierte und der abweisenden Beschwerdebeurteilung dienenden Formulierung handelt, da die Gattin des Herrn Mag. ***2***, Frau Mag. (...), Dienstnehmerin der Firma (...) ist.

Sie wird zu diesem Zweck von ihrem Gatten am Montag jeder Woche zu ihren Eltern nach (...) gebracht und am Samstag wiederum abgeholt. Inwieweit dort Firmenfahrzeuge oder private Fahrzeuge der Eltern von Frau Mag. (...) benützt werden, steht außerhalb der Kenntnis unseres Mandanten Mag. ***2*** sowie dieses Abgabeverfahrens.

5)

Hinsichtlich der Ausführungen zur Berechnung der Bemessungsgrundlage in der bekämpften Vorentscheidung darf ausgeführt werden, dass der Verweis auf die Berechnung in der Beilage zur Niederschrift, sowie die Feststellung des Finanzamtes, dass keine Unrichtigkeiten zu erkennen sind, dem Sachverhalt nicht entspricht.

Dies deshalb, da für die Jahre 2015 sowie 2016 für zwei Fahrzeuge eine Privatnutzung angenommen wurde, und die Verordnung jedoch festhält, dass für das Jahr 2015 überhaupt keine Ermittlung in Form von einem Kfz-Pool vorgesehen ist.

Für das Jahr 2016 bestimmt § 4 Abs. 6 a der zitierten Sachbezugsbewertungsverordnung, dass bei Arbeitnehmern bei denen die Möglichkeit besteht, abwechselnd verschiedene arbeitgebereigene Fahrzeuge zu benützen, der Durchschnittswert der Anschaffungskosten aller Fahrzeuge und der Durchschnittswert des auf die Fahrzeuge anzuwendenden Prozentsatzes

maßgebend ist.

Geht man von den Berechnungen der Prüfung, und zwar in den Prüfungsfeststellungen aus, so ist für das Jahr 2015 der Ansatz eines Zweitfahrzeuges nach den Bestimmungen der Verordnung nicht möglich, und ergibt sich lediglich ein Sachbezugswert von € 7.740,- während im Kalenderjahr 2016 sich ein solcher von € 6.450,- errechnet, und zwar dadurch, dass man die von der belangten Behörde angesetzten monatlicher Wert von € 645,- und € 430,- addiert € 1.075,-

und durch zwei dividiert, sodass ein monatlicher Sachbezugswert von € 537,50 verbleibt, welcher umgelegt, auf das Kalenderjahr einen Wert von € 6.450,- ergibt.

Es darf nochmals in diesem Zusammenhang auf die Ausführungen in der bekämpften Vorentscheidung, wie auch im Bericht, wonach die Benützung auch durch Familienangehörige möglich gewesen sei, und daher eine doppelte Verrechnung von Privatnutzungen als richtig angesehen wird, verwiesen, und dabei bemerkt werden, dass es sich hierbei um keinerlei fundierte Annahmen der Abgabenbehörde handelt, welche lediglich zur Stützung ihrer Entscheidung getroffen bzw. angenommen wurden.

Weiters wird die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.“

Mit Schreiben vom 20. November 2018 teilte die Beschwerdeführerin der Abgabenbehörde mit, „dass die am 9. November 2018 eingereichte Beschwerde nicht nur den Zahlungs- und Haftungsbescheid an Lohnsteuer, sondern auch die Abgabenbescheide betreffend Dienstgeberbeitrag sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die angeführten Jahre betreffen“ solle.

Mit Schreiben vom 23. Jänner 2019 führte die Beschwerdeführerin zur Beschwerdevorlage und deren Ausführungen aus, sie halte ihre bisherigen Aufwendungen aufrecht. Zu der Stellungnahme der belangten Behörde im Vorlagebericht führte die Beschwerdeführerin aus: „Unsere Mandantschaft hält Ihr Beschwerdevorbringen so wie Ihre bisherigen Einwendungen in den Schriftstücken vom 20.11.2018, 09.11.2018, 07.11.2018, 16.10.2018, 27.07.2018 und 30.04.2018 vollaufrecht und ergänzt diese noch dadurch, dass zu den Ausführungen der belangten Behörde auf Seite 7 „Stellungnahme“ ergänzt wird:

*„Für Dienstnehmer gemäß § 25 EStG ist iSd § 15 Abs 2 Z 2 EStG die Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge maßgeblich. Der geldwerte Vorteil durch die private Nutzung eines Betriebsfahrzeuges ist verpflichtend nach der Sachbezugswerteverordnung zu bemessen (vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG¹⁹ § 15 Rz 92). Der von Mag. ***2*** bezahlte Kostenbeitrag wurde entsprechend berücksichtigt.“*

*Hiezu darf ausgeführt werden, dass wie die belangte Behörde richtig zitierte, der geldwerte Vorteil, den der angestellte geschäftsführende Gesellschafter Herr Mag. ***2*** im Falle der privaten Nutzung von Firmenfahrzeugen hat, von ihm ersetzt wurde. Dies bedeutet eindeutig, dass nur der Vorteil aus dieser Privatnutzung eine Einnahme für den Dienstnehmer darstellen kann. Niemals ist es jedoch ein Vorteil, wenn der Dienstnehmer verpflichtet ist die erhöhten Sachbezugswerte in Barem Geld zu ersetzen.*

Wie im Vorlageantrag vom 07.11.2018 unter Punkt 2 Abs. 2 ausgeführt, konnte die belangte

Behörde in den Büchern feststellen, dass stets bei Erhöhung der Sachbezugswerte diese an den Dienstnehmer zur Weiterverrechnung gelangten, und von diesem auch in Barem Geld bezahlt wurden.

*Damit ist dem Geschäftsführer Herrn Mag. ***2*** kein geldwerter Vorteil zugeflossen und die Abgabenbehörde wäre daher nicht berechtigt gewesen, entsprechend den Wertermittlungen nach der Sachbezugsverordnung vorzugehen und die damit verbundenen Abgaben an Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag etc. vorzuschreiben.*

Wenn daher die, von der belangten Behörde, angewendete Verordnung im § 4 ausführt: „Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht berufliche veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen, gilt folgendes:

So ist damit noch nicht dargelegt, dass es sich ohne Prüfung der zu ersetzenden Kosten oder des Kostenersatzes bereits um einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis im Sinne des § 15 EStG handeln muss.

Da dies nicht vorliegt, und von der belangten Behörde auch nicht beachtet wurde, wird beantragt der BESCHWERDE stattzugeben.“

Mit Schreiben vom 24. August 2020 zog die Beschwerdeführerin den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Herr Ing. Mag. ***1*** ***2*** ist Dienstnehmer und Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung; er ist mit 25% am Stammkapital der Gesellschaft beteiligt. Herrn Ing. Mag. ***1*** ***2*** standen in den nachfolgend genannten Zeiträumen die nachstehend angeführten, arbeitgebereigenen Personenkraftwagen zur Verfügung, welche vom Geschäftsführer auch für nicht beruflich veranlasste Fahrten verwendet worden sind.

6: Jänner 2013 bis Mai 2014

3: Juni 2014 bis Dezember 2016

4 ***5***: August 2015 bis Dezember 2016

Auf den Geschäftsführer war in den verfahrensgegenständlichen Jahren kein Personenkraftwagen angemeldet. Aufzeichnungen über die Nutzung der genannten Fahrzeuge wurden nicht geführt. Die belangte Behörde hat im Rahmen einer Außenprüfung für die Jahre 2012 bis 2015 die private jährliche Nutzung mangels Nachweise einer geringeren privaten Nutzung mit 8.000 Kilometer angesetzt. Ausgehend von dieser Schätzung hat der Geschäftsführer in den verfahrensgegenständlichen Jahren einen jährlichen Kostenbeitrag in der Höhe von 3.300 Euro an die Beschwerdeführerin geleistet.

Gemäß dem im Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber anderen

Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 26.7.2019, Ra 2019/16/0082).

Der festgestellte Sachverhalt stand aufgrund der Vorbringen der Beschwerdeführerin und der Feststellungen der belangten Behörde fest. Dass der Geschäftsführer die ihm zur Verfügung gestellten Personenkraftwagen auch für nicht beruflich veranlasste Fahrten verwenden durfte und verwendet hat, ergab sich schon aus den Ausführungen der Beschwerdeführerin. So lässt sich aus der in der Beschwerdeschrift enthaltenen Aufstellung (die auf einer Kostenerfassung laut Buchhaltung basiert) klar und deutlich ableiten, wann der Beschwerdeführer welche Fahrzeuge für nicht beruflich veranlasste Fahrten verwendet hat; diese Angaben decken sich mit den Prüfungsfeststellungen. Die genannte Aufstellung weist für den Zeitraum August 2015 bis Dezember 2016 die Verwendung von zwei Kraftfahrzeugen aus. Die Höhe des Kostenbeitrages durch den Geschäftsführer ergibt sich aus den von der Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 16. Oktober 2018 vorgelegten Unterlagen; die Höhe des Kostenbeitrages beruht auf den Prüfungsfeststellungen, auf die sich die Beschwerdeführerin beruft.

Im verfahrensgegenständlichen Fall war strittig, ob trotz der Leistung eines Kostenbeitrages durch den Geschäftsführer der Beschwerdeführerin für die Privatnutzung der arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuge durch den Geschäftsführer ein Sachbezug anzusetzen war.

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

Einnahmen liegen gemäß § 15 Abs. 1 EStG 1988) vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Ziffer 4 bis 7 (und somit auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) zufließen. Im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG 1988 (in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 85/2008) sind geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchortes anzusetzen. § 15 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 in der Fassung Bundesgesetz, BGBl. I Nr. 118/2015 (für das Jahr 2016) lautete: *„Geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) sind mit den um übliche Preisnachlässe verminderten üblichen Endpreisen des Abgabeortes anzusetzen.“*

Die zu § 15 Abs. 2 EStG 1988 ergangene Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge (Sachbezugswerteverordnung), BGBl. II 2001/416, bestimmt in der für das Jahr 2013 sowie für den Zeitraum 1. Jänner bis 28. Februar 2014 geltenden Fassung, BGBl. II Nr. 467/2004, betreffend die Bewertung der Privatnutzung firmeneigener Kraftfahrzeuge Folgendes (auszugsweise):

„§ 4. (1) Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen, dann ist ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und

Normverbrauchsabgabe), maximal 600 Euro monatlich, anzusetzen. Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen. Selbständig bewertbare Sonderausstattungen gehören nicht zu den Anschaffungskosten.

(2) Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist ein Sachbezugswert im halben Betrag (0,75% der tatsächlichen Anschaffungskosten, maximal 300 Euro monatlich) anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich.“

§ 4 Abs. 1 und Abs. 2 Sachbezugswerteverordnung in der Fassung BGBl. II Nr. 29/2014 für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 28. Februar 2014 enden, lauten:

„(1) Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benutzen, dann ist ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 720 Euro monatlich, anzusetzen. Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen. Selbständig bewertbare Sonderausstattungen gehören nicht zu den Anschaffungskosten.

(2) Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist ein Sachbezugswert im halben Betrag (0,75% der tatsächlichen Anschaffungskosten, maximal 360 Euro monatlich) anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich.“

§ 4 Abs. 4 und Abs. 7 der Sachbezugswerteverordnung lauten in den vorstehend genannten Fassungen:

(4) Bei Gebrauchtfahrzeugen ist für die Sachbezugsbewertung der Listenpreis im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung des Fahrzeuges maßgebend. Sonderausstattungen bleiben dabei unberücksichtigt. Anstelle dieses Betrages können die nachgewiesenen tatsächlichen Anschaffungskosten (einschließlich allfälliger Sonderausstattungen und Rabatte) im Sinne des Abs. 1 des ersten Erwerbes des Kraftfahrzeuges zu Grunde gelegt werden.

(7) Kostenbeiträge des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber mindern den Sachbezugswert. Bei einem einmaligen Kostenbeitrag besteht ein Wahlrecht, diesen auf acht Jahre verteilt vom laufend ermittelten Sachbezugswert abzuziehen oder den Sachbezugswert von den um den Kostenbeitrag geminderten Anschaffungskosten zu berechnen. Trägt der Arbeitnehmer Treibstoffkosten selbst, so ist der Sachbezugswert nicht zu kürzen.“

§ 4 Sachbezugswerteverordnung in der Fassung BGBl. II Nr. 395/2015 für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 2015 enden, lautet (auszugsweise):

„(1) Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benutzen, gilt Folgendes:

1. Es ist ein Sachbezug von 2% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 960 Euro monatlich,

anzusetzen.

2. Abweichend von Z 1 ist für Kraftfahrzeuge mit einem CO₂-Emissionswert von nicht mehr als 130 Gramm pro Kilometer ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 720 Euro monatlich, anzusetzen. Dabei gilt:

a) Für Kalenderjahre bis 2016 ist als CO₂-Emissionswert 130 Gramm pro Kilometer maßgeblich. Dieser Wert verringert sich beginnend ab dem Kalenderjahr 2017 bis zum Kalenderjahr 2020 um jährlich 3 Gramm. Ab dem Jahr 2021 ist der CO₂-Emissionswert des Jahres 2020 von 118 Gramm maßgeblich. Für die Ermittlung des Sachbezugs ist die CO₂-Emissionswert-Grenze im Kalenderjahr der Anschaffung des Kraftfahrzeuges oder seiner Erstzulassung (Abs. 4) maßgeblich.

b) Sofern für ein Kraftfahrzeug kein CO₂-Emissionswert vorliegt, ist Z 1 anzuwenden.

3. Abweichend von Z 1 und Z 2 ist für Kraftfahrzeuge mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer ab dem Kalenderjahr 2016 ein Sachbezugswert von Null anzusetzen.

4. Der maßgebliche CO₂-Emissionswert ergibt sich aus dem CO₂-Emissionswert des kombinierten Verbrauches laut Typen- bzw. Einzelgenehmigung gemäß Kraftfahrgesetz 1967 oder aus der EG-Typengenehmigung.

Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen. Sonderausstattungen, die selbständige Wirtschaftsgüter darstellen, gehören nicht zu den Anschaffungskosten.

(2) Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist ein Sachbezug im Ausmaß des halben Sachbezugswertes gemäß Abs. 1 anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind dabei unbeachtlich.

(...)

(4) Bei Gebrauchtfahrzeugen ist für die Sachbezugsbewertung der Listenpreis und die CO₂-Emissionswert-Grenze im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung des Fahrzeuges maßgebend. Sonderausstattungen bleiben dabei unberücksichtigt. Anstelle dieses Betrages können die nachgewiesenen tatsächlichen Anschaffungskosten (einschließlich allfälliger Sonderausstattungen und Rabatte) im Sinne des Abs. 1 des ersten Erwerbes des Kraftfahrzeuges zu Grunde gelegt werden.

(...)

(6a) Besteht für Arbeitnehmer die Möglichkeit abwechselnd verschiedene arbeitgebereigene Fahrzeuge zu benützen, ist der Durchschnittswert der Anschaffungskosten aller Fahrzeuge und der Durchschnittswert des auf die Fahrzeuge anzuwendenden Prozentsatzes maßgebend. Ist unter diesen Fahrzeugen ein Fahrzeug mit einem Sachbezug von 2% (Abs. 1 Z 1), ist ein Sachbezug von maximal 960 Euro anzusetzen. In allen anderen Fällen ist ein Sachbezug von maximal 720 Euro anzusetzen.

(7) Kostenbeiträge des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber mindern den Sachbezugswert. Bei einem einmaligen Kostenbeitrag ist der Sachbezugswert von den um den Kostenbeitrag

geminderten Anschaffungskosten zu berechnen. Trägt der Arbeitnehmer Treibstoffkosten selbst, so ist der Sachbezugswert nicht zu kürzen.“

Mit dem Ansatz eines Sachbezuges im Sinne des § 15 EStG 1988 wird der Vorteil erfasst, der darin besteht, dass sich der Dienstnehmer jenen Aufwand erspart, der ihm erwachsen würde, wenn er für die Kosten einer vergleichbaren Leistung aus Eigenem aufkommen müsste (VwGH 21.4.2016, 2013/15/0259). Für den Fall eines (erheblichen) betrieblichen Interesses an einer Vorteilsgewährung liegt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann kein geldwerter Vorteil im Sinn des § 15 EStG 1988 vor, wenn die Inanspruchnahme im „ausschließlichen Interesse des Arbeitgebers“ liegt (VwGH 31.7.2013, 2009/13/0157). Ein solcher Fall lag verfahrensgegenständlich nicht vor. Zum einen wurde ein erhebliches betriebliches Interesse nicht behauptet, zum anderen hätte der Geschäftsführer nach der zuletzt genannten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei Verwendung eines eigenen Kraftfahrzeuges für die Privatfahrten Kosten für die Anschaffung, Erhaltung und Betrieb des Kraftfahrzeuges zu tragen gehabt. Werden diese der Privatsphäre zugeordneten Kosten durch die Möglichkeit der Verwendung arbeitgebereigener Kraftfahrzeuge für nicht beruflich veranlasste Fahrten vermieden, dann soll für diese Möglichkeit – selbst wenn ein Interesse der Beschwerdeführerin vorgelegen wäre – ein Sachbezug in Ansatz gebracht werden.

Im verfahrensgegenständlichen Fall stand fest, dass der Geschäftsführer arbeitgebereigene Kraftfahrzeuge für nicht beruflich veranlasste Fahrten verwendet hat. Ebenso stand fest, dass vom Geschäftsführer keine Aufzeichnungen über die nicht beruflich veranlassten Fahrten geführt worden sind und somit nicht nachgewiesen werden konnte, dass die monatliche Fahrtstrecke für nicht beruflich veranlasste Fahrten nicht mehr als 500 Kilometer betragen hat. Selbst die Beschwerdeführerin ging durch ihre Berufung auf die Prüfungsfeststellungen von einer jährlichen Fahrtstrecke von 8.000 Kilometer und somit von einer monatlichen Fahrtstrecke von mehr als 500 Kilometer aus.

Die Privatnutzung arbeitgebereigener Kraftfahrzeuge stellt einen Sachbezug dar. Der geldwerte Vorteil durch die private Nutzung arbeitgebereigener Kraftfahrzeuge ist verpflichtend nach der Sachbezugswerteverordnung zu bemessen (*Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG21, § 15 Rz 92). Daran vermochte auch das Vorbringen der Beschwerdeführerin, wonach die angefochtenen Bescheide höhere Zurechnungen an Sachbezugswerten vornehmen würden als effektive Kosten für die Beschwerdeführerin angefallen seien, nichts zu ändern. Denn nach der Bedeutung eines Sachbezugswertes im Sinne des § 15 EStG 1988 wird – wie bereits festgehalten – mit dem Ansatz eines entsprechenden Sachbezugswertes der Vorteil erfasst, der darin besteht, dass sich der Dienstnehmer jenen Aufwand erspart, der ihm erwachsen würde, wenn er für die Kosten eines vergleichbaren Kraftfahrzeuges aus Eigenem aufkommen müsste (VwGH 22.3.2010, 2008/15/0078). Daher rechtfertigt auch zum Beispiel der Umstand einer Vollabschreibung eines Kraftfahrzeuges beim Arbeitgeber keinen geringeren Sachbezug (*Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG21, § 15 Rz 93); der Sachbezugswert ist daher vom Alter des Fahrzeuges unabhängig.

Gemäß § 4 Abs. 7 Sachbezugswerteverordnung mindern Kostenbeiträge des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber den Sachbezugswert. Im verfahrensgegenständlichen Fall war die Frage zu beantworten, ob der vom Geschäftsführer geleistete Kostenbeitrag in der Höhe von 3.300 Euro jährlich es ausschließt, von einem von der Beschwerdeführerin zugewendeten Vorteil aus dem Dienstverhältnis auszugehen.

Der Berechnung der Höhe des vom Geschäftsführer geleisteten Kostenbeitrages lagen die im Zuge einer Außenprüfung angenommenen privaten Fahrten im Ausmaß von 8.000 Kilometer zu Grunde, multipliziert mit dem amtlichen Kilometergeld ($8.000 \times 0,42 \text{ Euro} = 3.360 \text{ Euro}$). Die Feststellungen betreffend die Anzahl der privat gefahrenen Kilometer wurden von der Beschwerdeführerin nicht bestritten, im Gegenteil die Beschwerdeführerin berief sich in ihren Eingaben stets auf diese Feststellungen. Ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis kann auch dann vorliegen, wenn der Dienstgeber Waren gegen Ersatz der Selbstkosten an seine Dienstnehmer abgibt, während die Waren Nichtbediensteten nur zu einem höheren, weil auch Gewinnkomponenten enthaltenden Preis angeboten werden. Entscheidend ist, ob sich der Dienstnehmer die geldwerten Güter am Verbrauchsort um denselben Betrag auch im freien Wirtschaftsverkehr hätte beschaffen können. Ist dies nicht der Fall, liegt in der Differenz ein geldwerter Vorteil im Sinne des § 15 EStG 1988 (VwGH 28.9.2004, 2004/14/0096). Es ist auszuschließen, dass Kraftfahrzeuge im freien Verkehr lediglich gegen Ersatz des amtlichen Kilometergeldes in der Höhe von 0,42 Euro zur Benützung überlassen werden. Denn es ist allgemein bekannt, dass das amtliche Kilometergeld nicht einmal die realen Autokosten abdeckt; Interessensvertretungen treten regelmäßig mit Forderungen auf Anhebung des amtlichen Kilometergeldes an die Öffentlichkeit. Nach einer solchen Aussendung vom 23. November 2010 entsprächen die gültigen 42 Cent lediglich den realen Kosten aus dem Jahr 2004 (zum Beispiel www.biallo.at/artikel/Sparen/kuerzung-bei-kilometergeld - 14. Juli 2020). Selbst wenn das amtliche Kilometergeld die Kosten abgedeckt hätte, wäre in dem vom Geschäftsführer geleisteten Kostenbeitrag noch keine Gewinnkomponente enthalten gewesen.

Davon abgesehen hat die Berechnung des Kostenbeitrages keine Gewähr dafür geboten, dass der Geschäftsführer im Umfang der tatsächlichen Privatnutzung mit den Fahrzeugkosten belastet worden ist. Dass eine auf einer Schätzung basierende Berechnung das Gegenteil einer individuellen, nutzungsgerechten Kostenteilung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer darstellt, liegt auf der Hand (VwGH 28.9.2004, 2004/14/0096). Ein geldwerter Vorteil kann nicht aufgrund einer auf einer Schätzung beruhenden Kostenteilung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer verneint werden, insbesondere wenn wie im verfahrensgegenständlichen Fall die privaten Fahrten nicht ordnungsgemäß dokumentiert werden (*Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG21, § 15 Rz 111*). Der vom Geschäftsführer geleistete Kostenbeitrag schloss das Vorliegen eines geldwerten Vorteils nicht aus.

Hat ein Arbeitnehmer gleichzeitig mehrere Kraftfahrzeuge zur Verfügung, ist nach dem klaren und eindeutigen Wortlaut des § 4 Abs. 1 Sachbezugswerteverordnung (argumentum: „ein

arbeitgebereigenes Fahrzeug“) ein Sachbezugswert für jedes einzelne Fahrzeug anzusetzen (vergleiche auch *Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG21, § 15 Rz 117). Aufgrund der Feststellungen der belangten Behörde, die sich mit den Beschwerdeausführungen decken, standen dem Geschäftsführer im Zeitraum August 2015 bis Dezember 2016 zwei Kraftfahrzeuge zur Verfügung. Dass der Geschäftsführer diese Fahrzeuge abwechselnd genutzt habe und somit für das Jahr 2016 die Bestimmung des § 4 Abs. 6a Sachbezugswerteverordnung einschlägig wäre, hat die Beschwerdeführerin nicht behauptet. Das diesbezügliche Vorbringen der Beschwerdeführerin, wonach der Geschäftsführer die Gattin für die Ausübung ihrer Teilzeitbeschäftigung am Montag zu ihren Eltern gebracht und sie dort am Samstag wieder abgeholt habe und es daher auszuschließen sei, dass von ihr ein Fahrzeug der Beschwerdeführerin verwendet worden sei, ist zum einen völlig unglaubwürdig. Denn die Arbeitsstätte der Gattin des Geschäftsführers lag von ihrem Hauptwohnsitz nicht einmal 20 Kilometer entfernt; dass die Ehegattin für die Ausübung einer Teilzeitbeschäftigung hierfür zur Wochenpendlerin wird, ist unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die Ehefrau bei ihren Eltern nicht einmal mit Nebenwohnsitz gemeldet war, ausgeschlossen. Das diesbezügliche Vorbringen der Beschwerdeführerin vermochte daher die private Nutzung von arbeitgebereigenen Kraftfahrzeugen durch die Ehefrau des Geschäftsführers nicht ausschließen. Zum anderen hatte selbst die Beschwerdeführerin mit ihren Ausführungen in der Beschwerdeschrift die Verwendung von zwei Kraftfahrzeugen durch den Geschäftsführer zum Ausdruck gebracht.

Unter dem Grundsatz von Treu und Glauben versteht man, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben. Dieser Grundsatz ist auch im Abgabenrecht zu beachten (Ritz, BAO⁶, § 114 Tz 6).

Die Behörde ist grundsätzlich verpflichtet, von einer gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Nach der Rechtsprechung müssen besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Abgabenverwaltung unbillig erscheinen lassen. Dies könnte der Fall sein, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt (VwGH 15.9.2011, 2011/15/0126). Eine allfällige Unterlassung von Handlungen kann keine Grundlage für Treu und Glauben bilden (VwGH 28.5.2002, 99/14/0021). Wird bei einer abgabenbehördlichen Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise eines Abgabepflichtigen nicht beanstandet, hindert dies die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen. Der Verwaltungsgerichtshof schützt nach seiner Rechtsprechung kein Vertrauen in die Richtigkeit von Erlässen des Bundesministeriums für Finanzen (Ritz, BAO⁶, § 114 Tz 9 f). Die unterbliebene Beanstandung im Rahmen einer für frühere Jahre durchgeführten Lohnsteuerprüfung hinderte daher nicht die verfahrensgegenständlichen Feststellungen und die Erlassung der angefochtenen Bescheide. Selbst wenn mit den angefochtenen Bescheiden

von den Feststellungen betreffend den Privatanteil abgegangen worden wäre, hätten diese Feststellungen über die ertragsteuerlichen Auswirkungen für das verfahrensgegenständliche Verfahren keine Bindungswirkung entfalten können.

Im Übrigen wird auch auf die Ausführungen in der Begründung der Beschwerdeentscheidung hingewiesen.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Das Bundesfinanzgericht ist von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen, sondern hat sich auf diese und auf die einschlägigen Bestimmungen gestützt. Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren sind keine Rechtsfragen aufgeworfen worden, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt. Eine Revision ist nicht zulässig.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 22. September 2020