

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache Bf., Gde X, N-Straße-xx, vertreten durch die XY-Kanzlei, GDe Y, D-Straße-yy, über die Beschwerden vom 10. Jänner 2017 (2012 - 2014) bzw. vom 13. Oktober 2016 (2015) gegen die gemäß § 293b berichtigten Bescheide des Finanzamtes Z (nunmehr: Finanzamt Österreich), S-Straße-zz, GDE Z, vom 19. Dezember 2016 (2012 - 2014) bzw. vom 16. September 2016 (2015) betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2012 bis 2015 zu Recht erkannt:

- 1) Die Beschwerden betreffend Einkommensteuer für die Jahr 2012 bis 2014 werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
- 2) Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2015 wird gemäß § 279 BAO im Umfang der Beschwerdeventscheidung abgeändert.
Im Hinblick auf die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe wird auf die Beschwerdeventscheidung vom 19. Dezember 2016 verwiesen.
Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.
- 3) Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) war in den Streitjahren als Verwaltungsrat mit Einzelzeichnungsrecht und wesentlich beteiligter (100%) Gesellschaftergeschäftsführer der BF Anstalt, FL-GDe Y, R-Straße-xy, tätig und erzielte aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Im Jahr 2015 bezog er außerdem aus seiner liechtensteinischen (freiwilligen) Krankentaggeldversicherung Taggelder in Höhe von 11.200,00 SFr (= 10.330,56 €; vgl. dazu die

diesbezügliche Leistungsabrechnung der AB Schweizerische Kranken- und Unfallversicherung AG, Landesvertretung FL, vom 27.1.2015).

In seinen Einkommensteuererklärungen für die Beschwerdejahre machte der Bf. neben dem Betriebsausgabenpauschale und dem Gewinnfreibetrag auch an die AB geleistete Krankenversicherungsbeiträge (ua. obligatorische Krankenpflegeversicherung, freiwillige Taggeldversicherung; vgl. diesbezügliche Versicherungspolice vom 14.11.2014) als unbeschränkt abzugsfähige Betriebsausgaben geltend. Die im Jahr 2015 bezogenen Krankentaggelder wurden als (steuerfreie) Progressionseinkünfte (KZ 440) erklärt.

Im Rahmen abgabenbehördlicher Vorhalteverfahren (vgl. Ergänzungsersuchen vom 7.10.2016, Erinnerungsschreiben vom 18.11.2016, Ergänzungsersuchen vom 16.1.2017) legte der Bf. die Versicherungspolice sowie die Leistungsabrechnung der AB Schweizerische Kranken- und Unfallversicherung AG vom 14.11.2014 bzw. vom 27.1.2015, das Lohnkonto 2015, den Lohnausweis für 2015 samt Beiblatt, den Bericht der Revisionsstelle betreffend Jahresrechnung per 31.12.2015 der gegenständlichen Anstalt, die diesbezügliche Jahresrechnung 2015 sowie die entsprechende Steuererklärung 2015 der Anstalt vor.

Zur Firmenfahrzeugnutzung des Bf. brachte seine steuerliche Vertretung mit E-Mail vom 12. Dezember 2016 noch vor, dass der Bf. für die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte bisher keine Fahrtkosten geltend gemacht habe und daher im Gegenzug auch auf den Ansatz eines Sachbezuges aus einkommensteuerlicher Sicht verzichtet worden sei. Für private Fahrten stehe dem Bf. (lt. persönlicher Auskunft) ein eigenes Fahrzeug zur Verfügung. Es seien bis dato weder Kilometergeld noch andere damit zusammenhängende Ausgaben/Aufwendungen/Werbungskosten geltend gemacht worden. Das in Rede stehende Ersuchen um Ergänzung beziehe sich ausdrücklich nur auf die Einkommensteuer für den Zeitraum 2012 - 2015. Die anderen Punkte stünden damit nicht im Zusammenhang. Das Fahrzeug sei damals gebraucht angeschafft worden und sei älter als fünf Jahre. Die gewünschten Fahrtenbücher und andere Unterlagen habe der Bf. ihm (dem steuerlichen Vertreter) vorbeigebracht, jedoch werde der Zusammenhang mit der Einkommensteuer nicht verstanden.

Nach zunächst erklärungskonformer Veranlagung des Bf. zur Einkommensteuer 2012 bis 2014 hat das Finanzamt die diesbezüglichen Einkommensteuerbescheide vom 4. November 2013 (2012), vom 1. Oktober 2014 (2013) bzw. vom 21. August 2015 (2014) mit Bescheiden vom 19. Dezember 2016 gemäß § 293b BAO insofern berichtigt, als es die geltend gemachten Kranken(pflege)versicherungsbeiträge nur noch in Höhe der Pflichtbeiträge in der gesetzlichen (inländischen) Sozialversicherung (Bruttobezug x Krankenversicherungsbeitrag iHv 7,65%) als Betriebsausgaben berücksichtigte und für den übersteigenden Teil einen (Topf-)Sonderausgabenabzug zuließ; gleichzeitig berücksichtigte bzw. adaptierte es jeweils auch das 6%ige Betriebsausgabenpauschale bzw. den 13%igen Gewinnfreibetrag.

Mit Schreiben vom 10. Jänner 2017 berief der Bf. gegen diese berichtigten Einkommensteuerbescheide 2012 bis 2014 vom 19. Dezember 2016, begehrte - neben der Direktvorlage der gegenständlichen Beschwerden an das Bundesfinanzgericht und der Abhaltung einer mündlichen Verhandlung - deren Aufhebung, verwies auf den Beschwerdeschriftsatz (Vorlageantrag) vom selben Tag betreffend Einkommensteuer 2015 und erklärte, dass diese Berichtigungen aufgrund der Befangenheit des Ausfertigers der Bescheide und mangels rechtlicher Grundlage nichtig und rechtsunwirksam seien.

Mit Beschwerdeschriftsatz betreffend Einkommensteuer 2015 (bei der Abgabenbehörde eingelangt am 13.10.2016) begehrte der Bf. neben der Direktvorlage der gegenständlichen Beschwerde an das Bundesfinanzgericht, die ausbezahlte freiwillige Taggeldversicherung iHv 10.330,56 € steuerfrei zu stellen; unter Bezugnahme auf in diesem Zusammenhang vorgelegte Urkundenbeweise sei der Nachweis erbracht worden, dass es sich bei der ausbezahlten Taggeldversicherung um eine freiwillige handle.

Mit Einkommensteuerbescheid 2015 (Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO) vom 19. Dezember 2016 hat das Finanzamt den (zunächst erklärungsgemäß ergangenen) Einkommensteuerbescheid 2015 vom 16. September 2016 insofern zu Ungunsten des Bf. abgeändert, als es die in Rede stehenden Krankentaggeldversicherungsleistungen als steuerpflichtige Einnahmen im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit erfasste, im Hinblick auf seine private Firmenfahrzeugnutzung einen geldwerten Vorteil in Höhe von 1.628,42 € [Ermittlung: 30.000,00 € Anschaffungskosten geschätzt, davon 1,5% = 450,00 € mtl. x 12 Monate = 5.400,00 € abzüglich über das Gesellschafterkonto verrechneter Beitrag lt. Lohnausweis iHv 3.771,58 € (4.089,00 SFr)] berücksichtigte und die beantragten Kranken(pflege)versicherungsbeiträge - wie in den Vorjahren - nur noch in Höhe der Pflichtbeiträge in der gesetzlichen (inländischen) Sozialversicherung (Bruttobezug x Krankenversicherungsbeitrag iHv 7,65%) als Betriebsausgaben anerkannte und für den übersteigenden Teil einen (Topf-)Sonderausgabenabzug zuließ; gleichzeitig rechnete es dem Bruttobezug des Bf. den Arbeitgeberbeitrag zur Krankenversicherung im Betrage von 999,00 SFr hinzu und berücksichtigte bzw. adaptierte das 6%ige Betriebsausgabenpauschale bzw. den 13%igen Gewinnfreibetrag [auf die zusätzliche Bescheidbegründung (Verf67) des Finanzamtes vom selben Tag wird an dieser Stelle verwiesen].

Mit Schreiben vom 10. Jänner 2017 berief der Bf. gegen diese Beschwerdevorentscheidung, begehrte - neben der Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht - die Aufhebung dieses Bescheides und "dem ursprünglichen Antrag vom 16. September 2016 stattzugeben", verwies auf die eingebrachte Beschwerde bzw. Direktvorlage und erklärte, dass der bekämpfte Erstbescheid wie auch die Beschwerdevorentscheidung wegen absoluter Befangenheit (Ausfertigung der beiden Bescheide durch dieselbe Person) nichtig und rechtsunwirksam seien.

Mit Schriftsatz vom 22. März 2017 hat der Bf. im Hinblick auf die Beschwerden betreffend Einkommensteuer 2012 bis 2015 eine Vorlageerinnerung eingebracht; diese wirkt gemäß § 264 Abs. 6 BAO wie eine Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht (Übergang der Entscheidungspflicht).

In weiterer Folge legte das Finanzamt - wie dem Bf. mitgeteilt wurde - mit Vorlagebericht vom 28. März 2017 die entsprechenden Aktenteile dem Bundesfinanzgericht vor.

Mit Schreiben vom 25. April 2022 hat die steuerliche Vertretung des Bf. den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerden erwogen:

Im gegenständlichen Fall bestand Streit darüber, ob

- im Jahr 2015 die in Rede stehende Krankentaggeldversicherungsleistungen zu Recht als steuerpflichtige Einnahmen im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu erfassen sind,
- in den Jahren 2012 bis 2015 die beantragten Kranken(pflege)versicherungsbeiträge unbeschränkt oder "nur" in Höhe der Pflichtbeiträge in der gesetzlichen (inländischen) Sozialversicherung (Bruttobezug x Krankenversicherungsbeitrag von 7,65%) als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind und darüber hinaus "lediglich" (Topf-)Sonderausgaben vorliegen und ob
- im Jahr 2015 für die private Firmenfahrzeugnutzung ein geldwerter Vorteil (Sachbezug) iHv 1.628,42 € anzusetzen ist.

Zu diesen Beschwerdepunkten ist Folgendes zu sagen:

Krankentaggeldversicherungsleistungen (2015):

Sachverhaltsmäßig steht fest, dass der Bf., der in den Beschwerdejahren als Verwaltungsrat mit Einzelzeichnungsrecht und wesentlich beteiligter (100%) Gesellschaftergeschäftsführer der liechtensteinischen BF Anstalt tätig war und daraus (unstrittig) Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielte, im Jahr 2015 aus seiner liechtensteinischen (freiwilligen) Krankentaggeldversicherung Taggelder in Höhe von 11.200,00 SFr (= 10.330,56 €) bezogen hat (vgl. dazu die diesbezügliche Versicherungspolice bzw. Leistungsabrechnung der AB Schweizerische Kranken- und Unfallversicherung AG vom 14.11.2014 bzw. vom 27.1.2015). Die entsprechenden Beiträge wurden zur Hälfte vom Bf. getragen (50% von mtl. 182,00 SFr x 12 = 1.092,00 SFr) und wurden diese (1.092,00 SFr) in den Beschwerdejahren (unbeschränkt) als Betriebsausgaben geltend gemacht und auch berücksichtigt (vgl. dazu auch den vorgelegten Lohnausweis bzw. das Lohnkonto).

Personen, die für Kranken(tag)geld nicht obligatorisch [alle über 15-jährigen *Arbeitnehmer*, die in Liechtenstein für einen Arbeitgeber mit Sitz oder Niederlassung tätig sind, *sind* für Kranken(tag)geld obligatorisch zu versichern; Art. 7 Abs. 1 lit. b Gesetz über die Krankenversicherung, Liechtensteinisches LGBI. Nr. 50/1971, (KVG)] versichert sind (zB *Selbständigerwerbende*), können sich für Kranken(tag)geld freiwillig versichern.

Durch § 3 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 wurde die generelle Steuerfreiheit für Transferleistungen aus der gesetzlichen Krankenversicherung eingeschränkt. Danach sind solche Leistungen steuerpflichtig, sofern sie Einkommensersatz darstellen (so etwa auch das inländische Krankengeld, das als Ersatz für Lohnausfälle auf Grund mehrerer oder längerer Krankenstände des Versicherten geleistet wird). Infolgedessen sind nach § 25 Abs. 1 Z 1 lit. c EStG 1988 auch die Bezüge aus einer gesetzlichen Krankenversorgung sowie nach lit. e dieser Gesetzesstelle die Krankengelder aus den Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Nach den beiden letzten Sätzen des § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind derartige Bezüge gemäß lit. c bis e nur dann Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wenn sie auf Grund eines bestehenden oder früheren Dienstverhältnisses zufließen. In allen anderen Fällen sind diese Bezüge nach § 32 Z 1 EStG 1988 zu erfassen.

Nach § 32 Z 1 lit. a EStG 1988 gehören zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 auch Entschädigungen, die gewährt werden als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen einschließlich eines Krankengeldes und vergleichbarer Leistungen.

Krankengelder und vergleichbare Leistungen - so auch die vom Bf. auf Grund seiner Krankheit (Arbeitsunfähigkeit) als *Einkommensersatz* (Lohnfortzahlungen) erhaltenen Taggelder aus der (freiwilligen) Krankentaggeldversicherung - gelten als Entschädigungen im Sinne des § 32 Z 1 lit. a EStG 1988 und sind der jeweiligen (wirtschaftlich zugehörenden) Einkunftsart, im konkreten Fall den Einkünften aus selbständiger Arbeit, zuzurechnen.

Zu berücksichtigen war in diesem Zusammenhang auch, dass die diesbezüglichen, vom Bf. getragenen Prämien/Beiträge in den Streitjahren (unbeschränkt) als Betriebsausgaben geltend gemacht und auch anerkannt wurden. Dem unbeschränkten Abzug solcher Beiträge entspricht es, dass die ausbezahlten Taggelder auch als steuerpflichtige Einnahmen zu erfassen sind.

Weiters war in die diesbezüglichen Überlegungen einzubeziehen, dass die strittigen Krankentaggeldversicherungsleistungen auch von der gegenständlichen Anstalt in die Bruttobezüge des Bf. einbezogen wurden und die Taggelder damit auch dem Quellensteuerabzug unterlagen (siehe dazu den entsprechenden Lohnausweis 2015).

Plafonierung der Kranken(pflege)versicherungsbeiträge (2012 - 2015):

Der Bf. war in den Beschwerdejahren in Liechtenstein obligatorisch krankenpflegeversichert (vgl. dazu die diesbezügliche Versicherungspolice der AB Schweizerische Kranken- und Unfallversicherung AG vom 14.11.2014). Die geleisteten Beiträge hat er in den Beschwerdejahren (unbeschränkt) als Betriebsausgaben geltend gemacht.

Nach Art. 7 Abs. 1 lit. a KVG sind Personen, die in Liechtenstein ihren zivilrechtlichen Wohnsitz haben oder eine Erwerbstätigkeit ausüben, obligatorisch zur Krankenpflege zu versichern.

Im Hinblick auf die von der Abgabenbehörde - nach Ansicht des Finanzgerichtes zu Recht - vorgenommenen Plafonierung der geltend gemachten Kranken(pflege)versicherungsbeiträge (Betriebsausgaben bis zur Höhe von inländischen Pflichtbeiträgen iHv 7,65%, darüber hinaus Topfsonderausgaben) ist Folgendes zu sagen:

§ 4 Abs. 4 Z 1 lit. a und b EStG 1988 in der in den Streitjahren geltenden Fassungen lauten:

“(4) Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Betriebsausgaben sind jedenfalls:

1. a) Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung, Beiträge zur gesetzlichen Arbeitslosenversicherung sowie

b) Pflichtbeiträge zu Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, soweit diese Einrichtungen der Kranken-, Unfall-, Alters-, Invaliditäts- und Hinterbliebenenversorgung dienen, weiters Beiträge zu einer inländischen gesetzlichen Krankenversicherung. Beiträge zu Einrichtungen, die der Krankenversorgung dienen, sowie Beiträge zu inländischen gesetzlichen Krankenversicherungen sind nur insoweit abzugsfähig, als sie der Höhe nach insgesamt Pflichtbeiträgen in der gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen.“

Das Finanzgericht schließt sich in diesem Zusammenhang - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - der Verwaltungspraxis (vgl. EStR 2000, Rz 1236; siehe dazu auch Jakom/Lenneis EStG, 2021, § 4 Rz 291) an, wonach *“Beiträge zu ausländischen Pflichtversicherungen auch als Beiträge zu einer gesetzlichen Sozialversicherung iSd § 4 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 gelten, wenn die ausländische Pflichtversicherung einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht. Eine gesetzliche Sozialversicherung ist auch dann gegeben, wenn im Rahmen einer gesetzlichen Versicherungspflicht die Versicherung frei gewählt werden kann. Beiträge auf Grund einer Versicherungspflicht sind nur insoweit abzugsfähig, als sie der Höhe nach insgesamt Pflichtbeiträgen in der gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen.“*

Angesichts dieser Überlegungen sind auch die in Rede stehenden Beiträge zur obligatorischen liechtensteinischen Kranken(pflege)versicherung, welche der inländischen gesetzlichen Krankenversicherung entspricht und einen gleichwertigen Versicherungsschutz darstellt, unter

§ 4 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 zu subsumieren. Die Beiträge waren vom Bf. auf Grund einer zwingenden Vorschrift (Art. 7 Abs. 1 lit. a KVG), der er sich nicht entziehen konnte, zu entrichten (Rechtspflicht zur gegenständlichen Krankenpflegeversicherung). Von einer ausländischen gesetzlichen Versicherungspflicht ist im Übrigen auch auszugehen, wenn die Versicherungsanstalt selbst frei gewählt werden konnte. Die (inländischen) Pflichtversicherungsbeiträge bilden die Grenze (den Vergleichsmaßstab) des Abzugsfähigen. Werden - wie im konkreten Fall - höhere Beiträge geleistet, können diese - der vom Gesetzgeber intendierten Gleichstellung entsprechend - nicht mehr als Betriebsausgaben abgezogen werden.

Diese Einschätzung entspricht auch § 16 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988, der Beiträge zu einer Krankenversicherung auf Grund einer in- oder ausländischen gesetzlichen Versicherungspflicht ausdrücklich insoweit zum Werbungskostenabzug zulässt, als sie der Höhe nach insgesamt Pflichtbeiträgen in der gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen. Die gesetzliche Verankerung der Abzugsfähigkeit (dem Grunde nach) auch von Beiträgen zu einer privaten Krankenversicherung auf Grund einer ausländischen gesetzlichen Versicherungspflicht in § 16 EStG 1988 (AbgÄG 2001, BGBl. I Nr. 144/2001) hatte den Zweck, eine Gleichstellung mit Pflichtbeiträgen an eine gesetzliche Krankenversicherung bzw. mit freiwilligen Beiträgen an eine inländische gesetzliche Krankenversicherung herzustellen. Diese Regelung im nichtbetrieblichen Bereich kann nach Ansicht des Finanzgerichtes im Analogieschluss auch auf den betrieblichen Bereich übertragen werden. Es liegt diesbezüglich in § 4 EStG 1988 eine echte Gesetzeslücke bzw. eine planwidrige Unvollständigkeit des Gesetzes vor. Die genannte Gesetzesstelle ist in diesem Zusammenhang unvollständig bzw. ergänzungsbedürftig und widerspricht seine Ergänzung nicht einer vom Gesetz gewollten Beschränkung.

In diesem Zusammenhang war auch zu berücksichtigen, dass dann, wenn sich der Bf. in diesem Zusammenhang auf den allgemeinen Betriebsausgabenbegriff stützt und daher den unbeschränkten Betriebsausgabenabzug dieser Kranken(pflege)versicherungsbeiträge begehrt, ein solcher Abzug in tatsächlicher Höhe - im Gegensatz zu Beiträgen zur gesetzlichen Sozialversicherung iSd § 4 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 - neben der geltend gemachten Basispauschalierung (bei seinen Einkünften aus selbständiger Tätigkeit) nicht zulässig ist.

Gesamthaft gesehen entsprach daher die Vorgehensweise der Abgabenbehörde [Begrenzung des Betriebsausgabenabzuges der in Rede stehenden Kranken(pflege)versicherungsbeiträge mit den Pflichtbeiträgen in der inländischen gesetzlichen Sozialversicherung] durchaus dem Gesetz.

Sachbezug - private Firmenfahrzeugnutzung (2015):

Gemäß § 15 Abs. 1 EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 leg. cit. zufließen. Geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von

Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) sind mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen (§ 15 Abs. 2 EStG 1988). Die üblichen Mittelpreise des Verbrauchsortes sind jene Beträge, die Steuerpflichtige hätten aufwenden müssen, um sich die geldwerten Güter am Verbrauchsort im freien Verkehr zu beschaffen.

§ 4 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge (Sachbezugswerteverordnung), BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 29/2014 (gültig ab 1. März 2014), führt dazu aus, dass, wenn für den Arbeitnehmer die Möglichkeit besteht, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten **einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte** zu benützen, ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 720,00 € monatlich, anzusetzen ist. Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen.

§ 4 Abs. 2 dieser Verordnung bestimmt, dass, wenn die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km beträgt, ein Sachbezug im halben Betrag (0,75% der tatsächlichen Anschaffungskosten, maximal 360,00 € monatlich) anzusetzen ist. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich. Kostenbeiträge des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber mindern den Sachbezugswert (§ 4 Abs. 7 der genannten Verordnung).

Die oben genannte Verordnung verlangt zwar nicht ausdrücklich ein Fahrtenbuch als Nachweis der nicht beruflich veranlassten Fahrten, dennoch wird ein Nachweis üblicherweise durch ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch erbracht. Ein solches hat die beruflichen und privaten Fahrten zu enthalten, es muss fortlaufend, zeitnah und übersichtlich geführt sein und Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei und klar angeben. Die Aufzeichnungen im Fahrtenbuch müssen eine hinreichende Gewähr für ihre Vollständigkeit und Richtigkeit bieten. Sie müssen mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sein (vgl. dazu zB Jakom/Lenneis EStG, 2021, § 15 Rz 20; Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁹, § 15 Tz 102).

Im Hinblick auf den klaren Wortlaut der Verordnung ist hinsichtlich der Höhe des Sachbezuges vom ursprünglichen Neuwert des Fahrzeuges auszugehen. Bei Gebrauchtfahrzeugen ist der Listenpreis im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung maßgebend. Alternativ dazu können die nachgewiesenen tatsächlichen Anschaffungskosten des Ersterwerbers angesetzt werden (vgl. § 4 Abs. 4 der VO; siehe dazu auch Jakom/Lenneis EStG, 2021, § 15 Rz 19).

Gegenständlich hat der Bf. unstrittig das firmeneigene Kfz (das Fahrzeug sei gebraucht angeschafft worden und sei älter als fünf Jahre) für Fahrten zwischen seiner Wohnung in B und der Betriebsstätte in Y verwendet (lt. Vorbringen der steuerlichen Vertretung vom 12. Dezember 2016 sei dem Bf. für andere private Fahrten ein eigenes Fahrzeug zur Verfügung gestanden). Damit lagen aber die Voraussetzungen für die Zugrundelegung und Versteuerung des

entsprechenden Sachbezuges iSd vorgenannten Verordnung zu § 15 EStG 1988 vor. Die Zurverfügungstellung eines Kraftfahrzeuges durch die gegenständliche liechtensteinische Anstalt an den Bf. auch allein für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte begründeten einen Vorteil aus dem bestehenden Arbeitsverhältnis und führt daher zu Einkünften aus selbständiger Arbeit.

Auf Grund der einfachen Fahrtstrecke zwischen der Wohnung des Bf. in B (der Bf. wohnte in den Streitjahren lt. Zentralem Melderegister in Ge B, N-Straße-yz) und seiner Betriebsstätte in Y von 42 km (lt. Routenplaner "ViaMichelin" über A14) war, zumal der Bf. trotz entsprechender Vorhaltung auch keine Aufzeichnungen (zB ein zeitnah erstelltes Fahrtenbuch) vorgelegt hat, aus welchen die diesbezüglichen Privatfahrten einer Überprüfung unterzogen hätten werden können, davon auszugehen, dass der Bf. mit dem Firmenfahrzeug für diese Privatfahrten monatlich mehr als 500 km zurückgelegt hat. Der Ansatz eines "vollen" Sachbezugswertes war daher jedenfalls gerechtfertigt.

Nachdem der Bf. auch trotz entsprechendem Vorhalt der Abgabenbehörde keine konkreten Angaben zum Firmenfahrzeug überhaupt und zu dessen tatsächlichen Anschaffungskosten (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe) im Besonderen gemacht hat und auch der diesbezüglichen Schätzung des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung vom 19. Dezember 2016 (Anschaffungskosten geschätzt: 30.000,00 €) nicht entgegengetreten ist, ist der ermittelte geldwerte Vorteil bzw. Sachbezugswert in Höhe von 1.628,42 € zu Recht den Einkünften aus selbständiger Arbeit hinzuzugerechnet worden.

Dem Einwand der steuerlichen Vertretung des Bf. mittels E-Mail vom 12. Dezember 2016, dass der Bf. für die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte bisher keine Fahrtkosten geltend gemacht habe und im Gegenzug auch auf den Ansatz eines Sachbezuges aus einkommensteuerlicher Sicht verzichtet worden sei, ist zu entgegnen, dass dieses Vorbringen den Bf. nicht davon befreit, einen entsprechenden Sachbezug zu versteuern und es Sache des Bf. gewesen wäre, den Abzug entsprechend nachgewiesener Fahrtkosten als Betriebsausgaben zu beantragen; eine entsprechende Saldierung ist nicht zulässig. Im Übrigen war in diesem Zusammenhang auch zu berücksichtigen, dass der Bf. ohnedies das Betriebsausgabenpauschale geltend gemacht hat und damit Fahrtkosten nicht zusätzlich Berücksichtigung finden könnten.

Abschließend ist zur eingewendeten Befangenheit eines Mitarbeiters des Finanzamtes mit der Begründung, dass dieser sowohl beim Erstbescheid als auch bei der Beschwerdeentscheidung mitgewirkt hat, noch zu sagen, dass diesbezüglich kein Befangenheitsgrund iSd § 76 BAO vorliegt. Die Möglichkeit der Erlassung von Rechtsmittelentscheidungen (Beschwerdeentscheidungen) durch dieselbe Behörde, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat, ist primär aus Gründen der Verfahrensbeschleunigung geschaffen worden. Die Befangenheit von Organen der Abgabenbehörde ist im Übrigen im Hinblick auf § 279 BAO für die Rechtmäßigkeit der Entscheidung über die Beschwerde unbeachtlich (vgl. Ritz⁷, BAO, § 76 Tz 16).

Es besteht im Übrigen weder ein Rechtsanspruch des Antragstellers iSd § 262 Abs. 2 BAO auf Unterbleiben der Beschwerdeentscheidung noch auf rechtzeitige Vorlage der Beschwerde (vgl. vgl. Ritz⁷, BAO, § 262 Tz 6).

Im Hinblick auf die Hinzurechnung des Arbeitgeberbeitrages zur Krankenversicherung im Betrage von 999,00 SFr im Jahr 2015 sowie die Berücksichtigung bzw. entsprechende Adaptierung der 6%igen Betriebsausgabenpauschale bzw. des 13%igen Gewinnfreibetrages in den Jahren 2012 bis 2015 schließt sich das Bundesfinanzgericht im Übrigen der (unstrittigen) Einschätzung und den entsprechenden Berechnungen der Abgabenbehörde an.

Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Im Hinblick auf die im konkreten Verfahren zu lösende Rechtsfrage, ob die in Rede stehenden Beiträge zur obligatorischen liechtensteinischen Kranken(pflege)versicherung unter § 4 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 zu subsumieren sind, besteht keine höchstgerichtliche Rechtsprechung und lag sohin eine Rechtsfrage vor, welcher grundsätzliche Bedeutung zukam. Gegen diese Entscheidung ist daher eine (ordentliche) Revision zulässig.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Hinweis zur Zustellung:

Liechtenstein hat am 22. August 2016 das multilaterale Amtshilfeübereinkommen ratifiziert. Dadurch ist es möglich, Erkenntnisse und Bescheide in Liechtenstein auf dem Postwege zuzustellen und bedarf es daher nicht mehr der Namhaftmachung eines inländischen Zustellbevollmächtigten; allerdings ist dieses Übereinkommen erst ab 1. Jänner 2017 anwendbar und ist dieses nach Auffassung der liechtensteinischen Steuerverwaltung so auszulegen, dass **nur das Jahr 2017 und folgende Zeiträume betreffende Bescheide bzw. Erkenntnisse** in Liechtenstein zugestellt werden dürfen.

Feldkirch, am 19. Mai 2022