

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. Günter Narat über die Beschwerde vom 14. Dezember 2021 der Beschwerdeführerin ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** Steuernummer: ***BF1StNr2***, vertreten durch die FUSSEIS Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Bahnhofstraße 63, 4910 Ried im Innkreis, gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 30. November 2021 betreffend **Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2018 – 2020** zu Recht:

I)

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

II)

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gem. Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Nach einer bei der Beschwerdeführerin (in weiterer Folge kurz BF) durchgeführten Außenprüfung wurden von der belangten Behörde Bescheide betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2018 – 2020 erlassen, wobei von der belangten Behörde in die Bemessungsgrundlage der Lohnnebenkosten im Zusammenhang mit der Privatnutzung des Firmen-Kfz durch den wesentlich beteiligten Geschäftsführer als sonstige Vergütung der Sachbezugswert für das Firmen-Kfz unter Abzug des vom Geschäftsführer geleisteten Kostenbeitrages einbezogen wurde.

Mit Schreiben vom 14.12.2021 erhob die BF Beschwerde gegen die angeführten Bescheide. Als Begründung wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass dem Geschäftsführer kein geldwerter

Vorteil aus der Privatnutzung des Fahrzeuges erwachse. Die Privatnutzung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer sei im vorliegenden Fall zwar möglich, die Überlassung erfolge jedoch nicht unentgeltlich. Auf Basis einer Kostenteilungsvereinbarung würden einmal jährlich die Kosten für die Privatnutzung ermittelt und dem Geschäftsführer in Rechnung gestellt.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 11.07.2022 wurde die Beschwerde von der belangten Behörde als unbegründet abgewiesen. Im gegenständlichen Fall seien von der BF keine Unterlagen vorgelegt worden, mit denen der Anteil der privaten Fahrten nachgewiesen werden könne (zB Vorlage eines Fahrtenbuches). Nach der ab 01.01.2018 anzuwendenden Verordnung über die Bewertung von Sachbezügen betreffend Kraftfahrzeuge bei wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern sei § 4 der Sachbezugswerteverordnung für die Bemessung des geldwerten Vorteils aus der privaten Nutzung des zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeuges sinngemäß anzuwenden. Mangels Vorlage von Unterlagen hinsichtlich des Nachweises des Anteils der privaten Fahrten komme § 1 Z 1 der angeführten Verordnung und somit die Bestimmungen des § 4 der Sachbezugswerteverordnung zwingend zur Anwendung.

Mit Schreiben vom 11.08.2022 wurde von der BF ein Vorlageantrag bei der belangten Behörde eingebracht. Voraussetzung für die Anwendbarkeit des § 22 Z 2 EStG 1988 als auch der im Zuge dieser Bestimmung erlassenen Verordnung sei das Vorliegen von Einkünften bzw. eines geldwerten Vorteils. Ein geldwerter Vorteil könne nur vorliegen, wenn das Kraftfahrzeug für privat veranlasste Fahrten unentgeltlich überlassen werde. Dem Gesellschafter-Geschäftsführer würden im Zuge einer Kostenteilungsvereinbarung jährlich die Kosten für die Privatnutzung des Firmen-Kfz in Rechnung gestellt, sodass diesem kein geldwerter Vorteil entstehe. Im Prüfungsverfahren seien Aufzeichnungen präsentiert worden, die das Verhältnis von Fahrten im Interesse des Unternehmens („betriebliche Fahrten“) als auch jene im Interesse des Gesellschafter-Geschäftsführers („private Fahrten“) belegen würden. Diese Aufzeichnungen würden zwar nicht den Prüfungszeitraum betreffen, da in der inhaltlichen Abwicklung in zeitlicher Hinsicht aber keine Änderungen eingetreten seien, sollten sie auch für den Prüfungszeitraum als repräsentativ angesehen werden

Am 02.11.2022 wurde die Beschwerde von der belangten Behörde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Auskunftersuchen des Bundesfinanzgerichtes vom 21.09.2022 wurde die BF aufgefordert, diverse Fragen zu beantworten, insbesondere, ob für den Beschwerdezeitraum Aufzeichnungen bestehen würden, die den Anteil der vom Gesellschafter-Geschäftsführer durchgeführten privaten Fahrten belegen könnten, und die entsprechenden Nachweise vorzulegen.

Mit Schreiben der BF vom 09.01.2023 wurde eine entsprechende Stellungnahme abgegeben. Vorgelegt wurden die angeforderte Kostenteilungsvereinbarung und eine Ermittlung der Fahrzeugkosten und des Entgeltes für die Privatnutzung.

Hinsichtlich des Anteiles der vom Gesellschafter-Geschäftsführer durchgeführten privaten Fahrten wurde ausgeführt, dass sowohl der Gesellschafter-Geschäftsführer der BF als auch dessen Gattin im gegenständlichen Zeitraum über jeweils ein Privatfahrzeug (PKW2 bzw. PKW3) verfügt hätten und mit diesen Fahrzeugen im Jahr rund 12.000 km (PKW2) bzw. 15.000 km (PKW3) zurückgelegt würden. Hinsichtlich des gegenständlichen PKW1 (polizeiliches Kennzeichen XX) liege zwar kein umfassendes Fahrtenbuch vor, allerdings habe die BF anhand der im Jahr 2020 abgewickelten Aufträge eine Übersicht erstellt, aus der die betriebliche Kilometerleistung des Fahrzeuges hervorgehe (siehe beiliegende Aufstellung „Firmenfahrten 2020“). In dieser Aufstellung würden die im Jahr 2020 abgewickelten Aufträge, die Orte der Bauvorhaben und – falls zutreffend – die Anzahl der Besuche vor Ort angeführt. Da der Gesellschafter-Geschäftsführer der einzige Mitarbeiter sei, der sich im Außendienst mit Akquisition und Baustellenbetreuung befasse, würden diese Termine ausschließlich von ihm wahrgenommen. Aus dieser Aufstellung ergebe sich für 2020 eine betriebliche Kilometerleistung (einschließlich der Fahrten ins Unternehmen sowie der Erledigung administrativer Angelegenheiten) von rund 35.950. Aus Werkstattaufzeichnungen (jeweils Rechnungen des Autohauses W) ergebe sich für den Zeitraum 18.10.2019 (Stand von 177.334 km) bis 18.11.2020 (Stand von 219.262 km) eine Kilometerleistung von 41.928. Umgerechnet auf 12 Monate seien dies rund 38.700. Daraus sei ersichtlich, dass die Anzahl der privat gefahrenen Kilometer (als Restgröße würden rund 2.750 km verbleiben) deutlich unter den verrechneten 10 % der Gesamtleistung liegen würden. Ähnliche Verhältnisse hätten auch in den Jahren 2018 und 2019 gegolten.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 11.01.2023 wurde die belangte Behörde aufgefordert, zu den Ausführungen der BF im Schreiben vom 09.01.2023 eine entsprechende Gegenäußerung abzugeben.

Mit Schreiben der belangten Behörde vom 24.01.2023 wurde ausgeführt, dass von der BF nicht bestritten werde, dass der wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer im Beschwerdezeitraum 2018 bis 2020 das Firmenfahrzeug PKW1 auch für Privatfahrten verwendete. Festgehalten werde, dass in diesem Zeitraum für dieses Fahrzeug kein Fahrtenbuch geführt wurde. Mit Schreiben vom 09.01.2023 habe die BF mitgeteilt, dass sowohl Herr JW als auch dessen Gattin PW im gegenständlichen Zeitraum jeweils über ein Privatfahrzeug verfügt hätten (PKW2 bzw. PKW3) und mit diesen Fahrzeugen im Jahr rund 12.000 km (PKW2) bzw. 15.000 km (PKW3) zurückgelegt worden seien. Dazu werde festgehalten, dass auf Herrn JW im Beschwerdezeitraum kein Kraftfahrzeug angemeldet gewesen sei und auch auf Frau PW sei in diesem Zeitraum kein PKW2 angemeldet gewesen. Mit dem auf Frau PW zugelassenen PKW3 seien im beschwerdegegenständlichen Zeitraum

nicht jährlich 15.000 km zurückgelegt worden, sondern durchschnittlich jährlich 9.000 km, wobei die Fahrt Wohnung – Arbeitsstätte – Wohnung bereits ca. 3.300 bis 3.500 km jährlich betrage (in der Lohnverrechnung sei das große Pendlerpauschale für 8 km einfache Fahrtstrecke berücksichtigt worden).

Die Aufstellung, aus der die betriebliche Kilometerleistung des Fahrzeuges für das Jahr 2020 hervorgehe, sei nach Ansicht der belangten Behörde aus folgenden Gründen nicht dazu geeignet, einen Nachweis im Sinne von § 1 Z 2 der Verordnung zu § 22 Z 2 EStG zu erbringen:

- Der Firmensitz und der Wohnort des Gesellschafter-Geschäftsführers seien 7,5 km voneinander entfernt. Es entspreche der allgemeinen Lebenserfahrung, dass berufliche Fahrten eines Geschäftsführers sowohl vom Firmensitz als auch vom Wohnort aus angetreten würden. Aus der Aufstellung sei nicht ersichtlich, von welchem Ort die betriebliche Fahrt angetreten worden sei, sodass die Kilometeranzahl der betrieblichen Fahrten nicht nachvollzogen werden könne.
- Eine stichprobenartige Überprüfung der Fahrtstrecken mittels Routenplaner habe Differenzen ergeben.
- Es seien keine Nachweise vorgelegt worden, anhand derer nachvollzogen werden könne, wie viele Fahrten tatsächlich stattgefunden hätten.
- Einem Nachweis der privaten Fahrten seien die tatsächlichen Verhältnisse zugrunde zu legen. Die Behauptung der BF, dass in den Jahren 2018 und 2019 ähnliche Verhältnisse wie 2020 gegolten hätten, stelle keinen Nachweis dar.

Da vom wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer der Anteil der privaten Fahrten nicht nachgewiesen wurde, sei der geldwerte Vorteil aus der privaten Nutzung eines zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeuges nach § 1 Z 1 der Verordnung zu § 22 Z 2 EStG zu ermitteln. Der Behauptung der BF im Schreiben vom 09.01.2023, dass eine fiktive Einkommenszurechnung beim Gesellschafter-Geschäftsführer im vorliegenden Falle zu einem völlig sachwidrigen Ergebnis führe, könne nicht zugestimmt werden, da mangels geeigneter Aufzeichnungen das Ausmaß der tatsächlichen privaten Nutzung des Fahrzeuges - und somit die tatsächliche Höhe der von der BF getragenen Aufwendungen - nicht bekannt sei.

Von der belangten Behörde sei aufgrund der nunmehr vorgelegten Unterlagen überprüft worden, ob der Ansatz eines halben Sachbezugswertes nach § 4 Abs 2 Sachbezugswerteverordnung iVm § 1 Z 1 Verordnung zu § 22 Z 2 EStG möglich sei. Da auch § 4 Abs 2 Sachbezugswerteverordnung verlange, dass Privatfahrten nachweislich nicht mehr als 500 km monatlich betragen dürfen, seien mangels Vorliegen eines Nachweises die Voraussetzungen für den halben Sachbezug nicht erfüllt.

Mit Schreiben der BF vom 06.03.2023 wurde eine abschließende Stellungnahme zum Vorbringen der belangten Behörde vom 24.01.2023 abgegeben. Die Ausführungen der belangten Behörde seien nicht entscheidungsrelevant, da im Wesentlichen lediglich das Verhältnis von Privatfahrten zu betrieblich veranlassten Fahrten angezweifelt werde und selbst (geringfügige) Abweichungen in diesem Verhältnis aber nichts am Umstand ändern würden, dass hier bereits für die Privatnutzung eine zivilrechtliche Grundlage bestehe und hierfür angemessen bezahlt werde, sodass für eine fiktive Zurechnung von geldwerten Vorteilen keine Rechtsgrundlage bestehe (da eben kein Vorteil vorliege).

Es möge für die belangte Behörde der allgemeinen Lebenserfahrung entsprechen, dass berufliche Fahrten eines Geschäftsführers sowohl vom Firmensitz als auch vom Wohnort aus angetreten würden. Im konkreten Fall sei es allerdings so – und aufgrund der Unternehmensgröße wohl auch wieder der zitierten Lebenserfahrung durchaus entsprechend – dass der alleinige Gesellschafter und Geschäftsführer des Unternehmens eine morgendliche Lagebesprechung mit seinen Mitarbeitern im Unternehmen durchführe und eine Einteilung der anstehenden Arbeiten vornehme. Fahrten zu den einzelnen Baustellen würden durchwegs nicht frühmorgens, sondern regelmäßig während des Tages durchgeführt, um Gespräche mit den vor Ort tätigen (Mit)Arbeitern, Bauverantwortlichen und/oder Kunden abhalten zu können.

Mit Schreiben der BF vom 23.03.2023 wurde mitgeteilt, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer JW sehr wohl über einen privaten PKW, nämlich einen PKW2 (FIDNr. YY) verfügt habe. Herr JW habe das Fahrzeug mit Kaufvertrag vom 02.05.2017 erworben. Es habe sich um einen Eigenimport gehandelt und am 10.05.2017 sei die dafür vorgesehene Normverbrauchsabgabe entrichtet worden. Das Fahrzeug sei gemeinsam mit dem bestehenden Firmenfahrzeug zum Verkehr zugelassen worden („Wechselkennzeichen“ nach § 48 Abs 2 KFG). Sämtliche Kosten des Fahrzeuges würden ausschließlich von Herrn JW getragen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen wird folgender entscheidungswesentlicher Sachverhalt festgestellt:

Die BF ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH). Ihr Geschäftsführer ist der zu 100 % am Stammkapital beteiligte Gesellschafter JW.

Die BF hat dem Gesellschafter-Geschäftsführer ein Kraftfahrzeug PKW1 mit dem polizeilichen Kennzeichen XX zur Nutzung überlassen, welches auch für Privatfahrten des Gesellschafter-Geschäftsführers genutzt wurde. Hinsichtlich der Nutzung des Kraftfahrzeuges für Privatfahrten wurde zwischen Herr JW und der BF die Kostenteilungsvereinbarung vom 07.01.2015 geschlossen.

Auf Basis der Kostenteilungsvereinbarung vom 07.01.2015 werden einmal jährlich die Kosten für die Privatnutzung ermittelt und dem Gesellschafter-Geschäftsführer in Rechnung gestellt.

Die unternehmensrechtlichen Kosten der Gesamtnutzung des Kraftfahrzeuges betrugen:

2018: € 19.700,80, 2019: € 14.477,26 und 2020: € 19.734,19

Die an den Gesellschafter-Geschäftsführer verrechneten Kostenbeiträge für die Privatnutzung (10% der Gesamtkosten) betrugen:

2018: € 1.670,66, 2019: € 1.738,40 und 2020: € 2.017,50

Herr JW hat im Beschwerdezeitraum über ein privates Fahrzeug (PKW2) verfügt. Die Gattin des Gesellschafter-Geschäftsführers, Frau PW hat im Beschwerdezeitraum über ein privates Fahrzeug (PKW3) verfügt.

Das Ausmaß der privaten Nutzung des von der BF zur Nutzung überlassenen Fahrzeuges PKW1 durch den Gesellschafter-Geschäftsführer im Beschwerdezeitraum wurde nicht nachgewiesen.

2. Beweiswürdigung

Gem. § 167 Abs 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Dass Herr JW alleiniger Anteilsinhaber und Geschäftsführer der BF ist, ergibt sich aus dem Firmenbuchauszug.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich hinsichtlich der Zurverfügungstellung des Fahrzeuges an den Gesellschafter-Geschäftsführer und der an diesen verrechneten Kosten schlüssig aus

dem Inhalt des Verwaltungsaktes, insbesondere den bereits der belangten Behörde vorgelegten bzw dem Gericht nachgereichten Auszügen aus den Buchhaltungskonten, der Kostenteilungsvereinbarung vom 07.01.2015 sowie aus den Angaben der BF im Schreiben vom 09.01.2023.

Die Feststellung, dass Herr JW im Beschwerdezeitraum über ein privates Fahrzeug (PKW2) verfügt hat, ergibt sich zweifelsfrei aus den von der BF vorgelegten Unterlagen. Dass auch die Gattin des Gesellschafter-Geschäftsführers, Frau PW im Beschwerdezeitraum über ein privates Fahrzeug (PKW3) verfügt hat, ist ebenso unzweifelhaft.

Die Feststellung, dass von der BF keine Nachweise hinsichtlich des Ausmaßes der privaten Fahrten im Beschwerdezeitraum betreffend das dem Gesellschafter-Geschäftsführer zur Verfügung gestellte Fahrzeug erbracht werden konnten, gründet sich vor allem darauf, dass seitens Herrn JW im betreffenden Zeitraum keine Fahrtenbücher oder sonstigen Aufzeichnungen geführt wurden.

Von der BF wurden zwar während des von der belangten Behörde durchgeführten Prüfungsverfahrens das Fahrzeug PKW1 (polizeiliches Kennzeichen XX) betreffende Kilometeraufzeichnungen vorgelegt, welche aber für das Jahr 2021 geführt wurden und somit außerhalb des Beschwerdezeitraumes liegen. Im Zuge des Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht wurde von der BF nachträglich anhand der im Jahr 2020 abgewickelten Aufträge eine Übersicht erstellt, aus der die betriebliche Kilometerleistung des gegenständlichen Fahrzeuges hervorgehe. In dieser Aufstellung würden die im Jahr 2020 von der BF abgewickelten Aufträge, der Ort des Bauvorhabens und – falls zutreffend – die Anzahl der Besuche vor Ort angeführt. Dazu wurde ausgeführt, dass Herr JW der einzige Mitarbeiter sei, der sich im Außendienst mit Akquisition und Baustellenbetreuung befasse, sodass diese Termine ausschließlich von ihm wahrgenommen würden.

Eine Umlegung der für 2021 geführten Aufzeichnungen auf den Beschwerdezeitraum ist nicht zulässig bzw lässt keine Rückschlüsse, auf das Verhältnis von beruflich gefahrenen zu privat gefahrenen Kilometern im Beschwerdezeitraum zu. Hinsichtlich der für 2020 vorgelegten, nachträglich erstellten Aufzeichnungen gilt ebenfalls, dass eine Umlegung auf die Zeiträume 2018 und 2019 nicht zulässig ist. Darüber hinaus stellen nachträglich erstellte Aufzeichnungen keinen Nachweis dar, lassen sich diese doch selbst für den Zeitraum (2020), für den sie erstellt wurden, nicht auf ihre materielle Richtigkeit überprüfen. Hinsichtlich der für das Jahr 2020 vorgelegten Aufstellung betreffend der mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer zur Verfügung gestellten Firmenfahrten ist auszuführen, dass mit einer solchen Aufstellung die Anzahl der betrieblichen Fahrten und die Zahl der zurückgelegten Kilometer nicht nachgewiesen werden kann. Es handelt sich hierbei um eine bloße Vermutung, die auf den im Jahr 2020 von der BF abgewickelten Aufträgen basiert und kann mit dieser Aufstellung nicht nachvollziehbar

dargelegt werden, ob und wenn ja, wie oft, der Gesellschafter-Geschäftsführer tatsächlich Besuche bei den einzelnen Bauvorhaben durchgeführt hat bzw. von welchen Orten aus die Baustellenbesuche angetreten wurden.

Wenn sogar der steuerliche Vertreter in seiner Eingabe vom 09.01.2023 darauf hinweist („In dieser Aufstellung...und –falls zutreffend – die Anzahl der Besuche vor Ort angeführt.“), dass nicht sicher ist, ob diese Aufstellung der Richtigkeit entspricht, kann diese für das Bundesfinanzgericht in keinsten Weise einen Nachweis des Ausmaßes der privaten Fahrten darstellen, dies auch vor dem Hintergrund, dass eine Glaubhaftmachung als Nachweis nicht geeignet ist.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gem. § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Außer in den Fällen des § 278 BAO hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen (§ 279 Abs. 1 BAO).

§ 41 FLAG 1967 lautet auszugsweise:

"(1) Den Dienstgeberbeitrag haben alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.

(2) Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

(3) Der Beitrag des Dienstgebers ist von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind,

gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG.

(4) [...] Übersteigt die Beitragsgrundlage in einem Kalendermonat nicht den Betrag von 1 460 Euro, so verringert sie sich um 1 095 Euro."

Der Dienstgeberbeitrag betrug im gegenständlichen Streitzeitraum (2018 bis 2020) gemäß § 41 Abs 5 FLAG 1967 3,9 % der Beitragsgrundlage.

Ebenso wie der Dienstgeberbeitrag knüpft auch der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (Kammerumlage II) nach § 122 Abs 7 und 8 WKG an die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG an und betrug für die BF im Jahr 2018 0,36 % der Beitragsgrundlage und in den Jahren 2019 und 2020 0,34 % der Beitragsgrundlage.

Die Verordnung über die Bewertung von Sachbezügen betreffend Kraftfahrzeuge bei wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern (BGBl II 2018/70) – in der für den Beschwerdezeitraum geltenden Fassung – lautet:

„Auf Grund des § 22 Z 2 des EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, zuletzt geändert durch das BGBl. I Nr. 4/2018, wird verordnet:

Privatnutzung eines überlassenen Kraftfahrzeuges

§ 1. Besteht für einen an einer Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten im Sinne des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich des Einkommensteuergesetzes 1988 die Möglichkeit, ein von der Kapitalgesellschaft zur Verfügung gestelltes Kraftfahrzeug für privat veranlasste Fahrten zu benützen, gilt Folgendes:

1. § 4 der Sachbezugswerteverordnung, BGBl. II 2008/468, in der jeweils geltenden Fassung, ist für die Bemessung des geldwerten Vorteils aus der privaten Nutzung des zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeuges sinngemäß anzuwenden.

2. Abweichend von Z 1 kann der geldwerte Vorteil aus der privaten Nutzung des zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeuges nach den auf die private Nutzung entfallenden, von der Kapitalgesellschaft getragenen Aufwendungen bemessen werden. Dazu ist erforderlich, dass der wesentlich Beteiligte den Anteil der privaten Fahrten (beispielsweise durch Vorlage eines Fahrtenbuches) nachweist.

§ 2. Die Verordnung ist erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2018 anzuwenden.“

§ 4 der Sachbezugswerteverordnung, BGBl. II 2008/468, in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung lautet:

„(1) Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 Kraftfahrgesetz 1967 für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen, 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 141 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) Der CO₂-Emissionswert von 141 Gramm pro Kilometer gilt im Kalenderjahr 2020 für erstmalig nach dem 31. März 2020 zugelassene Kraftfahrzeuge und verringert sich beginnend ab dem Kalenderjahr 2021 bis zum Kalenderjahr 2025 um jährlich 3 Gramm. Für die Ermittlung des Sachbezugs ist die CO₂-Emissionswert-Grenze im Kalenderjahr der erstmaligen Zulassung 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. Als maßgeblicher CO₂-Emissionswert ist entsprechend § 6 Abs. 3 des Normverbrauchsabgabegesetzes (NoVAG 1991) folgender Wert laut Typenschein bzw. Einzelgenehmigungsbescheid gemäß Kraftfahrgesetz 1967 heranzuziehen:

a) der kombinierte WLTP-Wert der CO₂-Emissionen in Gramm pro Kilometer, ermittelt nach dem weltweit harmonisierten Prüfverfahren für leichte Nutzfahrzeuge (WLTP),

b) bei extern aufladbaren Elektro-Hybridfahrzeugen der gewichtet kombinierte WLTP-Wert der CO₂-Emissionen in Gramm pro Kilometer, ermittelt nach dem weltweit harmonisierten Prüfverfahren für leichte Nutzfahrzeuge (WLTP),

c) für Krafträder der WMTC-Wert der CO₂-Emissionen in Gramm pro Kilometer, ermittelt nach dem weltweit harmonisierten Emissions-Laborprüfzyklus (WMTC).

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.

(3) Ergibt sich für ein Fahrzeug mit einem Sachbezug

1. von 2% (Abs. 1 Z 1) bei Ansatz von 0,67 Euro (Fahrzeugbenützung ohne Chauffeur) bzw. 0,96 Euro (Fahrzeugbenützung mit Chauffeur),

2. von 1,5% (Abs. 1 Z 2) bei Ansatz von 0,50 Euro (Fahrzeugbenützung ohne Chauffeur) bzw. 0,72 Euro (Fahrzeugbenützung mit Chauffeur)

pro Kilometer Fahrtstrecke im Sinne des Abs. 1 ein um mehr als 50% geringerer Sachbezugswert als nach Abs. 2, ist der geringere Sachbezugswert anzusetzen. Voraussetzung ist, dass sämtliche Fahrten lückenlos in einem Fahrtenbuch aufgezeichnet werden.

(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.

(5) Bei geleasteten Kraftfahrzeugen ist der Sachbezugswert von jenen Anschaffungskosten im Sinne des Abs. 1 zu berechnen, die der Berechnung der Leasingrate zu Grunde gelegt wurden.

(6) Bei Vorführkraftfahrzeugen sind die um 15% erhöhten tatsächlichen Anschaffungskosten (einschließlich Sonderausstattungen) zuzüglich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe anzusetzen.

(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 dieser zuerst von den tatsächlichen Anschaffungskosten

(Abs. 1) abzuziehen, davon der Sachbezugswert zu berechnen und dann erst der Maximalbetrag gemäß Abs. 1 Z 1 oder 2 zu berücksichtigen. Bei einem laufenden Kostenbeitrag ist zuerst der Sachbezugswert von den tatsächlichen Anschaffungskosten (Abs. 1) zu berechnen, davon ist der Kostenbeitrag abzuziehen und dann erst der Maximalbetrag gemäß Abs. 1 Z 1 oder 2 zu berücksichtigen. Trägt der Arbeitnehmer Treibstoffkosten selbst, so ist der Sachbezugswert nicht zu kürzen.“

Im vorliegenden Fall besteht kein Zweifel, dass die dem Alleingesellschafter-Geschäftsführer zugeflossenen Bezüge Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 darstellen. Dass hinsichtlich der Nutzung des "arbeitgebereigenen" PKW's derartige Einkünfte vorliegen, ergibt sich klar aus der Rechtsprechung (vgl zB VwGH 13.4.2005, 2003/13/0014, unter Hinweis auf VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018, und VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0099).

Ab dem Jahr 2018 ist aufgrund der Verordnung über die Bewertung von Sachbezügen betreffend Kraftfahrzeuge bei wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern (BGBl II 2018/70) für die Bemessung des geldwerten Vorteils aus der privaten Nutzung des zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeuges § 4 der Sachbezugswerteverordnung, BGBl. II 2008/468 sinngemäß anzuwenden. Der geldwerte Vorteil aus der privaten Nutzung des zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeuges kann nur dann nach den auf die private Nutzung entfallenden, von der Kapitalgesellschaft getragenen Aufwendungen bemessen werden, wenn der wesentlich Beteiligte den Anteil der privaten Fahrten (beispielsweise durch Vorlage eines Fahrtenbuches) nachweist (§ 2 der VO).

Eine Schätzung oder Glaubhaftmachung ist nach der ständigen Rechtsprechung als Nachweis nicht geeignet.

Beweisen heißt, ein behördliches Urteil über die Gewissheit des Vorliegens einer entscheidungsrelevanten Tatsache herbeizuführen (VwGH 13.11.1986, 85/16/0109). Es muss der Abgabenbehörde möglich sein, die Angaben durch die Vorlage einwandfreier, vollständiger und zeitnah geführter Aufzeichnungen zu überprüfen.

Der Nachweis von beruflich gefahrenen Kilometern hat grundsätzlich mittels eines Fahrtenbuches zu erfolgen. Dieses hat die beruflichen und privaten Fahrten zu enthalten (so etwa VwGH 28.02.1964, 2176/63; BFG 05.04.2017, RV/5100479/2013. Damit ein Fahrtenbuch einen tauglichen Nachweis darstellt, muss es fortlaufend, übersichtlich und in chronologischer Reihenfolge lückenlos geführt sein (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²², § 16 Tz 220).

Die Führung eines Fahrtenbuches kann entfallen, wenn durch andere Aufzeichnungen eine verlässliche Beurteilung möglich ist, wenn also die Aufzeichnungen mit einem vertretbaren Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sind (BFG 15.02.2017, RV/1100936/2015).

Unter Punkt 1 (Sachverhalt) wurde vom Bundesfinanzgericht festgestellt, dass das Ausmaß der privaten Nutzung des von der BF im Beschwerdezeitraum 2018 bis 2020 an den Gesellschafter-Geschäftsführer überlassenen Fahrzeuges PKW1 nicht nachgewiesen werden konnte, sodass der geldwerte Vorteil aus der privaten Nutzung des zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeuges nach § 1 Z 1 der Verordnung über die Bewertung von Sachbezügen betreffend Kraftfahrzeuge bei wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern zu ermitteln ist.

Zum Vorbringen der BF, dass bereits für die Privatnutzung eine zivilrechtliche Grundlage bestehe und hierfür angemessen bezahlt werde, sodass für eine fiktive Zurechnung von geldwerten Vorteilen keine Rechtsgrundlage bestehe (da eben kein Vorteil vorliege, unter Verweis auf VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0099 und VwGH 19.04.2018, Ro 2018/15/0003), ist zu erwidern, dass für den Beschwerdezeitraum zwingend die Verordnung über die Bewertung von Sachbezügen betreffend Kraftfahrzeuge bei wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern (BGBl II 2018/70) anzuwenden ist.

Die Möglichkeit das von der BF zur Verfügung gestellte Fahrzeug privat zu nutzen stellt eben einen geldwerten Vorteil dar. Primär sind für die Bemessung dieses geldwerten Vorteils die Sachbezugswerte gem. § 4 der Sachbezugswerteverordnung sinngemäß heranzuziehen. Ein abweichender Ansatz des geldwerten Vorteils aus der privaten Nutzung gem. § 1 Z 2 der Verordnung zu § 22 Z 2 EStG 1988 nach den auf die private Nutzung entfallenden, von der BF getragenen, Aufwendungen ist nur bei Vorliegen entsprechender Nachweise möglich. Anders ausgedrückt, hätte die BF die entsprechenden Nachweise erbringen können, wäre der anzusetzende geldwerte Vorteil aus der privaten Nutzung durch die von Herrn JW geleisteten Kostenersätze gedeckt gewesen.

Die von der BF angeführte Entscheidung des VwGH vom 24.10.2019, Ra 2018/15/0099 ist zur Rechtslage vor dem Inkrafttreten der Verordnung über die Bewertung von Sachbezügen betreffend Kraftfahrzeuge bei wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern (BGBl II 2018/70) ergangen.

Nach der angeführten Entscheidung des VwGH liege kein Vorteil im Sinn des § 22 Z 2 EStG 1988 vor, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer verpflichtet sei, der Kapitalgesellschaft (zumindest) die sich aus der Privatnutzung des Kraftfahrzeuges resultierenden Kosten zu

ersetzen. Im beschwerdegegenständlichen Fall liegt zwar zweifelsfrei eine entsprechende Vereinbarung vor, aber auch unter Berücksichtigung dieser Entscheidung kann sich keine andere Beurteilung ergeben, da der VwGH darauf abstellt, dass „*die aus der Privatnutzung des Kraftfahrzeuges resultierenden Kosten*“ ersetzt werden, was nichts anderes bedeutet, dass die auf die Privatnutzung entfallenden Kosten und somit das Ausmaß der Privatnutzung auch nachgewiesen werden müssen.

Der Ansatz eines halben Sachbezugswertes nach § 4 Abs 2 Sachbezugswerteverordnung kommt nicht in Betracht, da auch diesbezüglich Voraussetzung ist, dass Privatfahrten nachweislich nicht mehr als 500 km monatlich betragen haben.

Nach der Rechtsprechung mindern Kostenbeiträge den anzusetzenden Sachbezug. Dies auch dann, wenn dieser erst am Jahresende ermittelt und über das Verrechnungskonto dem Gesellschafter angelastet wird (VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0099). Gegenständlich ergibt sich aus dem Verwaltungsakt, dass eine diesbezügliche Verpflichtung bestanden hat und die Belastung des Verrechnungskontos per 31. Dezember jeden Jahres erfolgt ist.

Es ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gem. Art. 133 Abs 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs 4 B-VG).

Dies trifft nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu, wenn die in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig sind (vgl VwGH vom 6.4.2016, Ro 2016/16/0006 mit vielen weiteren Nachweisen).

Mit dem vorliegenden Erkenntnis folgt das Bundesfinanzgericht dem klaren Wortlaut der für den Beschwerdefall maßgeblichen Verordnung über die Bewertung von Sachbezügen

betreffend Kraftfahrzeuge bei wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern (BGBl II 2018/70), weshalb gem. § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden ist.

Linz, am 16. Mai 2023