

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Susanne Haim, den Richter Mag. Ulrich Petrag-Wolf sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Ing. Christian Matzinger und Mag. Klemens Schimpl in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Hermann Friedrich Aflenzer, Lessingstraße 40, 4020 Linz, über die Beschwerde vom 16. Jänner 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 17. Dezember 2019 betreffend Dienstgeberbeitrag 2015, Dienstgeberbeitrag 2016, Dienstgeberbeitrag 2017, Dienstgeberbeitrag 2018, Haftungsbescheid / Lohnsteuer 2015, Haftungsbescheid / Lohnsteuer 2016, Haftungsbescheid / Lohnsteuer 2017, Haftungsbescheid / Lohnsteuer 2018, Säumniszuschlag betreffend Haftung Lohnsteuer für 2015, Säumniszuschlag betreffend Haftung Lohnsteuer für 2016, Säumniszuschlag betreffend Haftung Lohnsteuer für 2017, Säumniszuschlag betreffend Haftung Lohnsteuer für 2018, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2015, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2016, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2017 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2018 Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 28. Juni 2023 in Anwesenheit der Schriftführerin Tanja Grottenthaler zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei der Beschwerdeführerin (im Folgenden: Bf.) fand im Jahr 2019 durch das Finanzamt ***23*** zu AB.Nr. ***1*** eine Kommunalsteuer-, Lohnsteuer- und Sozialversicherungsprüfung für den Zeitraum 1.1.2015 bis 31.12.2018 statt, bei der folgende

Feststellungen getroffen wurden (vgl. die Niederschrift zur Schlussbesprechung am 17.12.2019 bzw. den Bericht gemäß § 150 BAO vom selben Tag):

Aufwandsentschädigung:

Der Geschäftsführer ***2*** hätte laut Buchhaltung auch die Kilometergelder des Dienstnehmers ***3*** ausbezahlt erhalten.

Der Feststellung würden folgende Belege zugrunde gelegt:

- EKIS Abfrage des Kraftfahrzeuges ***Kennzeichen x-111***, welche Fr. ***4*** als Zulassungsbesitzerin ausweisen würde
- Mail von Fr. ***5*** (STB ***6***) vom 16.10.2019 mit folgenden Unterlagen:
Die Benützungs- und Überlassungserklärung von Fr. ***4***, worin Fr. ***4*** das Fahrzeug der Firma ***Bf1*** zur uneingeschränkten Nutzung überlassen würde.
Ein Beleg über die Bezahlung der KFZ-Versicherung (datiert 13.10.2018), welchen Fr. ***4*** gezeichnet hätte (eingetragene KtoNr ***8***).
Weitere Belege von ***Versicherung*** datiert mit 14.10.2017, 16.10.2016 und 09.01.2016 adressiert an Fr. ***4*** mit angehefteter Zahlungsanweisung - Stempel übernommen „Datum“ - ***10***, keine Kontonummer ersichtlich.

Die Kilometergelder des Dienstnehmers ***3*** wären laut Fahrtenbuch festgestellt und beim Geschäftsführer ***2*** nachverrechnet worden.

Die am 12.11.2019 vorgebrachten Einwände, dass Hr. ***2*** der wahre wirtschaftliche Eigentümer wäre, wären mit folgenden Unterlagen (Mail von Fr. ***7*** datiert mit 29.11.2019 und 9.12.2012) belegt worden:

1. Benützungs- und Überlassungserklärung gezeichnet von Fr. ***4***
2. Kopie Bankomat-Karte ***10*** ausgestellt auf ***2*** IBAN ***9*** gültig bis 12/22
3. Schreiben von ***Versicherung*** an Fr. ***4*** vom 9.1.2016 Betreff Mahnung-Nachfrist, ***Kennzeichen x-111*** mit Zahlungsanweisung an ***10*** (der Beleg wäre erstmals am 16.10.2019 übermittelt worden), nochmals übermittelt am 29.11.2019 inkl. Eintragung der Kontonummer ***8*** in blauer Schrift
4. Schreiben von ***Versicherung*** an Fr. ***4*** vom 16.10.2016 Betreff RO-507 Superbonus-Stufe S5 mit Zahlungsanweisung an ***10*** (der Beleg wäre erstmals am 16.10.2019 übermittelt worden), nochmals übermittelt am 29.11.2019 inkl. Eintragung der Kontonummer ***8*** in blauer Schrift eingetragen
5. Schreiben von ***Versicherung*** vom 14.10.2017, Betreff Jährliche Wertanpassung ***Kennzeichen x-111*** mit Zahlungsanweisung an ***10*** (der Beleg wäre erstmals am 16.10.2019 übermittelt worden), nochmals übermittelt am 29.11.2019 inkl. Eintragung der Kontonummer ***8*** in blauer Schrift

6. Schreiben von ***Versicherung*** vom 13.10.2018, Betreff Jährliche Wertanpassung ***Kennzeichen x-111*** mit Zahlungsanweisung, Konto ***8***, Unterschrift/Zeichnungsberechtigter - gezeichnet „***4***“.
7. Rechnung ***11***/07.06.2018 (Auftragsnr. ***12***) adressiert an Fr. ***4*** von der Fa. ***13***, ***Kennzeichen x-111*** iHv 358,20 mit handschriftlichen Vermerk „bezahlt am 21.06.18 in der Summe von € 564,90 (***11***, ***14***)“
8. Rechnung ***15***/10.11.2017 (Auftragsnr. ***16***) adressiert an Fr. ***4*** von der Fa. ***13*** ***Kennzeichen x-111*** iHv 205,50 mit handschriftlichen Vermerk „bezahlt am 18.01.18 in der Summe von € 312,- (***17***, ***15***)“
9. Kopie ***10*** Überweisung - Betrag 564,90 EUR Buchungstag 22.06.2018, Verwendungszweck RENR. ***18*** v. 1.6.2018 RENR. ***12*** v. 24.5.2018
10. Unterschriftsprobe zu Konto-Nr ***19***: Hr. ***2*** wäre Inhaber des Kontos und Fr. ***4*** würde als Verfügungsberechtigte geführt werden.

Das vorgelegte Beweismaterial wäre gewürdigt und das Parteiengehör gewahrt worden. Bei der kostenlosen Überlassung eines Kraftfahrzeuges an eine GmbH seitens der 100 % Gesellschafterin ***4*** würde es sich um eine Nutzungseinlage handeln. Die übermittelten Belege würden aufzeigen, dass Hr. ***2*** der Kontoinhaber und Fr. ***4*** Verfügungsberechtigt für dieses Konto wäre. Auf die Feststellung der Kilometergelder hätten diese Belege und das Argument des wahren wirtschaftlichen Eigentümers keinen Einfluss. Gemäß § 16 EStG 1988 wären Werbungskosten „Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.“ Werbungskosten eines Arbeitnehmers wären daher Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst wären. Daraus würde folgen, dass nur jene Ausgaben als Werbungskosten abzugsfähig wären, die einen Arbeitnehmer persönlich treffen würden. Kilometergelder könnten nur für beruflich veranlasste Fahrten mit einem Privat-Kfz steuerfrei gewährt und nur beim betreffenden Arbeitnehmer verrechnet werden. Eine direkte Verrechnung von Kilometergelder eines Dienstnehmers beim Geschäftsführer würde dem Charakter von Werbungskosten widersprechen.

Die Feststellung würde die Kilometergelder des Dienstnehmers ***3*** betreffen, die Hr. ***2*** überwiesen bekommen hätte. Die Kilometergelder, die Hr. ***2*** mit seinem Privat-Pkw geleistet hätte, wären von der Feststellung nicht betroffen. An der Feststellung der zu Unrecht bezogenen Kilometergelder würde nicht abgewichen werden.

Bemessungsgrundlage (BMG) für das Jahr 2015: 6.663,30 Euro
 Bemessungsgrundlage (BMG) für das Jahr 2016: 10.870,44 Euro
 Bemessungsgrundlage (BMG) für das Jahr 2017: 7.644,18 Euro
 Bemessungsgrundlage (BMG) für das Jahr 2018: 3.408,30 Euro

Die daraus resultierenden Nachforderungen an Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wurden wie folgt dargestellt:

AA (Abgabenart)	Zeitraum	BMG alt	Hinzurechnung	BMG neu	Nachforderung
L	20.4.2015 – 31.12.2015	24.104,83	6.663,30	30.768,13	2.879,55
DB	20.4.2015 – 31.12.2015	0,00	6.663,30	6.663,30	299,85
DZ	20.4.2015 – 31.12.2015	0,00	6.663,30	6.663,30	23,99
L	1.1.2016 – 31.12.2016	29.200,86	10.870,44	40.071,30	4.426,20
DB	1.1.2016 – 31.12.2016	0,00	10.870,44	10.870,44	489,17
DZ	1.1.2016 – 31.12.2016	0,00	10.870,44	10.870,44	39,13
L	1.1.2017 – 31.12.2017	29.625,65	7.644,18	37.269,83	3.100,92
DB	1.1.2017 – 31.12.2017	0,00	7.644,18	7.644,18	313,41
DZ	1.1.2017 – 31.12.2017	0,00	7.644,18	7.644,18	27,52
L	1.1.2018 – 30.6.2018	15.248,52	3.408,00	18.656,52	1.407,00
DB	1.1.2018 – 30.6.2018	0,00	3.408,00	3.408,00	132,91
DZ	1.1.2018 – 30.6.2018	0,00	3.408,00	3.408,00	12,27

Privatnutzung des arbeitgebereigenen KFZ:

Dem Dienstnehmer ***3*** wäre vom Arbeitgeber ein Kraftfahrzeug zur Verfügung gestellt worden, welches auch für private Zwecke genutzt worden wäre und somit ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis vorliegen würde. Als Privatfahrt würde bei einem Dienstnehmer auch die Fahrt Wohnung Arbeitsstätte gelten. Diese Fahrten wären aus den vorgelegten Fahrtenbüchern ersichtlich.

Bei dem Fahrzeug würde es sich um einen ***20*** Erstzulassung 2007 mit ***21*** kw Leistung und einen CO₂-Wert von ***22***g handeln.

Die Bemessungsgrundlage für den Sachbezug werde für das Jahr 2015 mit dem max. Sachbezugswert iHv 720 Euro monatlich festgestellt (1,5 % der tatsächlichen Anschaffungskosten lt. Sachbezugsverordnung max 720 Euro).

Für die Jahre 2016 bis 2018 werde die Bemessungsgrundlage des Sachbezugs aufgrund des CO₂-Wertes mit 960 Euro monatlich festgesetzt.

Die daraus resultierenden Nachforderungen an Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wurden wie folgt dargestellt:

AA (Abgabenart)	Zeitraum	BMG alt	Hinzurechnung	BMG neu	Nachforderung
L	20.4.2015 – 31.12.2015	18.869,20	6.480,00	25.349,20	2.800,32
DB	20.4.2015 – 31.12.2015	0,00	6.480,00	6.480,00	291,60
DZ	20.4.2015 – 31.12.2015	0,00	6.480,00	6.480,00	23,33
L	1.1.2016 – 31.12.2016	29.220,06	11.520,00	40.740,06	4.700,40
DB	1.1.2016 – 31.12.2016	0,00	11.520,00	11.520,00	518,40
DZ	1.1.2016 – 31.12.2016	0,00	11.520,00	11.520,00	41,47
L	1.1.2017 – 31.12.2017	29.642,33	11.520,00	41.163,33	4.729,92

DB	1.1.2017 – 31.12.2017	0,00	11.520,00	11.520,00	472,32
DZ	1.1.2017 – 31.12.2017	0,00	11.520,00	11.520,00	41,47
L	1.1.2018 – 30.6.2018	15,259,14	5.760,00	21.019,14	2.395,62
DB	1.1.2018 – 30.6.2018	0,00	5.760,00	5.760,00	224,64
DZ	1.1.2018 – 30.6.2018	0,00	5.760,00	5.760,00	20,74

Abfuhrdifferenz:

Sachverhaltsdarstellung:

Die Gegenüberstellung der Lohnabgaben laut Lohnkonto mit den gemeldeten Lohnabgaben laut Finanzkasse hätte die im Bericht ausgewiesene Differenz ergeben.

Jahr	Differenz	Abgabenart
2016	- 87,32	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag
2018	87,30	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag

In verfahrensrechtlicher Hinsicht enthält der Bericht vom 17.12.2019 folgende Ausführungen:

Es wären Dienstgeber- und Dienstnehmerlohnkonten, Saldenlisten, Bilanz und diverse Belege eingesehen worden.

Die Heranziehung zur Haftung gemäß § 82 Einkommensteuergesetz (EStG) iVm § 202 Abs. 1 und § 224 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) wäre im Rahmen der Ermessensentscheidung gemäß § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände getroffen worden. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" wäre dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" wäre insbesondere die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einhebung der Abgaben" beizumessen. Im Hinblick darauf, dass die Arbeitgeberhaftung ein für den praktischen Vollzug des Lohnsteuerverfahrens unerlässliches Element darstellen würde und die im vorliegenden Fall festgestellten

Fehlberechnungen und Einbehaltungsdifferenzen nicht bloß von geringem Ausmaß wären, wäre bei der Ermessensübung dem öffentlichen Interesse an einer ordnungsgemäßen Abgabenerhebung der Vorzug zu geben und die gegenständliche Haftungsheranziehung bescheidmäßig auszusprechen.

Gemäß §§ 202 iVm 201 Abs. 2 Z 3 BAO könne die Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe (z.B. Lohnsteuer, Abzugsteuer) erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden. Die Voraussetzungen für eine sinngemäße Anwendung des § 303 BAO würden vorliegen, weil Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen wären, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind. Die Tatsachen oder Beweismittel, die neu hervorgekommen wären, wären den unten angeführten Sachverhaltsdarstellungen und der Niederschrift zu entnehmen.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO könne die Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe (DB, DZ) erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden. Die Voraussetzungen für eine sinngemäße Anwendung des § 303 BAO würden vorliegen, weil Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen wären, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind. Die Tatsachen oder Beweismittel, die neu hervorgekommen wären, wären den unten angeführten Sachverhaltsdarstellungen und der Niederschrift zu entnehmen.

Am 17.12.2019 erließ das Finanzamt ***23*** gegenüber der Bf. einerseits Haftungsbescheide gemäß § 82 EStG 1988 betreffend Lohnsteuer der Jahre 2015 bis 2018, in denen die Lohnsteuer, die sich aus den Feststellungen des Betriebsprüfungsberichts vom 17.12.2019 ergibt, der Bf. vorgeschrieben wurde. Weiters wurden deswegen auch Säumniszuschlagsbescheide erlassen. Diese Bescheide wurden wie folgt begründet: „Die Begründung für obige Bescheide entnehmen Sie bitte dem Bericht vom 17.12.2019 und allenfalls der Niederschrift über die Schlussbesprechung.“

Andererseits wurden am 17.12.2019 vom Finanzamt ***23*** Festsetzungsbescheide betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag gegenüber der Bf. erlassen, die ebenfalls den Feststellungen laut Bericht vom 17.12.2019 entsprochen haben. Diese Bescheide wurden wie folgt begründet:

„Die Begründung für obige Bescheide entnehmen Sie bitte dem Bericht vom 17.12.2019 und allenfalls der Niederschrift über die Schlussbesprechung.“

Mit Schreiben vom 14. Jänner 2020, das beim Finanzamt ***23*** am 16.1.2020 eingelangt ist, wurde von der Bf. gegen die Lohnsteuerhaftungsbescheide vom 17.12.2019 betreffend die Jahre 2015 bis 2018, die Festsetzungsbescheide betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag

vom Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2015 bis 2018 ebenfalls vom 17.12.2019 und gegen die Säumniszuschlagsbescheide vom 17.12.2019 betreffend Lohnsteuerhaftung 2015 bis 2018 Beschwerde erhoben.

Die beschwerdegegenständlichen Bescheide wurden ihrem gesamten Inhalt nach wegen Rechtswidrigkeit angefochten und beantragt der Beschwerde dahingehend Folge zu geben, dass die angefochtenen Bescheide zur Gänze aufgehoben werden.

Außerdem wurde die Entscheidung durch den Senat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Die Beschwerden wurden wie folgt begründet:

Mit vorliegend angefochtenen Bescheiden wären der Bf. ungerechtfertigt Lohnabgaben (Lohnsteuer EUR 26.439,93 samt Bezug habender Säumniszuschläge, Dienstgeberbeiträge EUR 2.742,30 sowie Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag EUR 229,90, (gesamt ohne SV und Kommunalsteuer EUR 29.412,13 + EUR 529,25 SZ = EUR 29.941,38) vorgeschrieben worden. Die Nachverrechnung würde laut Bescheidbegründung auf dem Bericht der Außenprüfung gemäß § 150 BAO vom 17.12.2019 sowie der hierauf Bezug habenden Schlussbesprechung vom gleichen Tage basieren. Die Festsetzung wäre gestützt auf §§ 202 i.V.m. § 201 Abs. 2 Zif. 3 BAO erfolgt, weil angeblich kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben worden sei bzw. in sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen seien.

Die Nachverrechnungen würden zum einen die Auszahlung von Kilometergeldentschädigungen an Herrn ***2***, zum anderen die Nachverrechnung eines angeblichen Sachbezuges des ehemaligen Dienstnehmers ***3*** aus der teilweisen Privatnutzung eines PKW ***20***, Erstzulassung 2007 mit EUR ***21***kw Leistung und einem CO₂ Wert von ***24***gr jeweils bezüglich der Jahre 2015 bis 2018 betreffen.

a) Ad. ***2***:

Unstrittig wäre, dass der PKW ***20*** im verfahrensgegenständlichen Zeitraum niemals im Eigentum der Bf. gestanden wäre, sondern dieser zur Nutzung überlassen worden wäre. Die Bf. hätte das Fahrzeug dem Dienstnehmer ***3*** für betrieblich veranlasste Dienstfahrten zur Verfügung gestellt. Kilometergelder laut Fahrtenbuch wären in Höhe des amtlichen Kilometergeldersatzes von 0,42 Eurocent seitens der Bf. unstrittig an Herrn ***2*** ausbezahlt worden. Seitens der BP wäre der Standpunkt vertreten worden, dass es sich bei den an Herrn ***2*** ausbezahlten Beträgen nicht um Werbungskosten gemäß § 16 EStG handeln würde und Werbungskosten grundsätzlich bei der Einkunftsart abzuziehen wären bei der sie erwachsen wären bzw. nur jene Ausgaben als Werbungskosten abzugsfähig wären die einen Arbeitnehmer persönlich treffen.

Aus dieser an sich völlig richtigen Auslegung des Terminus Werbungskosten wären jedoch von der Behörde völlig verfehlte Schlussfolgerungen gezogen worden. Es würde im Verfahren nicht um allfällige Werbungskosten aus dem Dienstverhältnis des Herrn ***2*** gehen. Vielmehr würde es um die Frage gehen ob es sich bei der Auszahlung der Beträge an Herrn ***2*** um Nutzungsentschädigungen für die Überlassung des KFZ zur betrieblichen Nutzung durch die Bf. handeln würde, was ohne jeden Zweifel zu bejahen wäre. Das Fahrzeug wäre der Gesellschaft von dritter Seite überlassen worden und würde die Auszahlung des amtlichen Kilometergeldsatzes auch unter Fremdvergleichsgesichtspunkten einer angemessenen Vergütung für die gewährte Nutzungsüberlassung entsprechen. Es dürfe als amtsbekannt vorausgesetzt werden, dass bei der Anmietung eines vergleichbaren Mietwagens wesentlich höhere Kosten für die Bf. angefallen wären. Die Auszahlung eines angemessenen Nutzungsentgeltes unter Zugrundelegung eines amtlichen Kilometergeldsatzes würde sich sohin als sachlich gerechtfertigt und dem Grunde und der Höhe nach als angemessen erweisen. Entgegen der unrichtigen Behauptung der Betriebsprüferin, wonach Frau ***4*** das KFZ als Nutzungseinlage der GmbH kostenlos überlassen hätte, wäre in Wahrheit, wie auch den vorliegenden Beweisen zweifelsfrei zu entnehmen wäre, eine entgeltliche Zurverfügungstellung des Fahrzeuges an die Bf. durch Herrn ***2*** als wirtschaftlich Berechtigten erfolgt zumal dieser auch sämtliche Kosten für dieses Fahrzeug getragen hätte. Hieraus würde folgen, dass die auch von der BP als „Aufwandsentschädigung“ im Prüfungsprotokoll so bezeichnete Auszahlung keinesfalls als Entgelt für Arbeitsleistung bzw. als Lohnbestandteil zu werten wäre.

b) ***3***:

Der Dienstnehmer ***3*** hätte den verfahrensgegenständlichen PKW ***20*** für betrieblich veranlasste Dienstfahrten benutzt. Dieses KFZ wäre Herrn ***3*** entgegen der Behauptungen der Betriebsprüfung nicht durch den Arbeitgeber zur Verfügung gestellt worden, sondern vielmehr durch Herrn ***2*** als wirtschaftlich Berechtigtem, wobei es keine Rolle spielen würde, dass die Überlassung auch durch Frau ***4*** hätte erfolgen können. In keinem Fall würde es sich um ein Fahrzeug des Arbeitgebers bzw. der Bf. handeln. Das Fahrzeug hätte sich erwiesenermaßen niemals im Betriebsvermögen der Bf. befunden. Die Nutzung des PKW auch für private Fahrten hätte nicht das Arbeitgeber-Arbeitnehmerverhältnis sondern jenes zwischen ***2*** und ***3*** betroffen.

Zum Beweis für dieses Vorbringen wurde die Einvernahme des Geschäftsführers der Bf. beantragt.

Am 2.2.2023 erließ das nunmehr für die Beschwerdeerledigung zuständige Finanzamt Österreich eine die Beschwerde abweisende Beschwerdevorentscheidung, die wie folgt begründet wurde.

Es wäre folgender Sachverhalt ermittelt worden: Für den Zeitraum 2015 bis 2018 hätte bei dem abgabepflichtigen Unternehmen ***Bf1*** eine Gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) seitens des Finanzamtes stattgefunden.

Das geprüfte Unternehmen wäre in den Bereichen Zimmerei und Spenglerei sowie im KFZ-Handel tätig. 100%-Gesellschafterin wäre Frau ***4***. Geschäftsführer wäre ihr Lebensgefährte Herr ***2***, dessen Wohnsitz, ***25***, ***26***, auch die Adresse des geprüften Unternehmens wäre.

Im Zuge dieser Prüfung wurde u.a. festgestellt worden, dass ein ***20*** (***27***) mit dem Kennzeichen ***Kennzeichen x-111*** ab 1.4.2015 vom Dienstnehmer ***3*** beruflich als auch privat verwendet worden wäre. Der ***20*** wäre laut EKIS (elektronisches kriminalpolizeiliches Informationssystem) erstmals im Jahr 2007 im Ausland zugelassen worden. Am 24.11.2014 wäre dann die Zulassung auf Frau ***4*** erfolgt, die das Fahrzeug für ihre Tochter gekauft hätte. Als das Fahrzeug von der Tochter nicht mehr verwendet worden wäre, wäre es auf Grund einer von Frau ***4*** unterzeichneten Benützungs- und Überlassungserklärung vom 1.4.2015 dem geprüften Unternehmen ***Bf1*** überlassen worden. Darin wäre der ***20*** bis auf Widerruf dem geprüften Unternehmen zur uneingeschränkten Nutzung überlassen worden. Entgeltlichkeit wäre in diesem Schreiben nicht vereinbart worden. Es wären auch keine entsprechenden Zahlungen an Frau ***4*** gebucht worden.

Durch die uneingeschränkte Nutzungsüberlassung wäre es dem geprüften Unternehmen möglich gewesen, diesen ***20*** dem Dienstnehmer ***3*** zur Verfügung zu stellen. Für die Nutzung würde ein entsprechendes Fahrtenbuch vorliegen. Auf Grund der Aufzeichnungen im Fahrtenbuch des Dienstnehmers ***3*** wäre im Zuge der GPLA festgestellt worden, dass dieses Fahrzeug auch privat verwendet worden wäre. Aus dem Fahrtenbuch würde sich unstrittig ergeben, dass auch die Strecke ***28*** - ***29***, also die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte des Dienstnehmers, ausgewiesen worden wäre. Dies wäre im Rahmen der Schlussbesprechung am 12.11.2019 von der steuerlichen Vertretung bestätigt worden.

Es wäre daher von der GPLA ein Sachbezug für den Dienstnehmer ***3*** angesetzt worden. Mangels Unterlagen betreffend Neupreis für den ***20*** wäre der Betrag laut Eurotax-Liste von EUR ***30*** herangezogen worden. Der Sachbezug für den ***20***, Erstzulassung 2007 mit ***21*** KW Leistung wäre mit einem CO₂-Wert von ***22*** g/km berechnet worden. Auf Grund dieser Anschaffungskosten wäre der Sachbezug auf Basis der maximalen Anschaffungskosten von EUR 48.000,- monatlich mit 1,5% im Jahr 2015, somit EUR 720,-, ab 2016 monatlich mit 2%, somit EUR 960,- festgesetzt worden.

Der jährliche Sachbezug für den Dienstnehmer ***3*** würde daher ab 1.4.2015 EUR 6.480,-; für 2016 und 2017 je EUR 11.520,- und bis zum Ende des Dienstverhältnisses mit 30.06.2018 EUR 5.760,- betragen.

Im Rahmen der GPLA wäre weiters festgestellt worden, dass Beträge am Konto ***31*** „Kilometergelder" an Herrn ***2*** monatlich verbucht worden wären. Es wären dies die monatlichen Summen der amtlichen Kilometergelder sowohl für die Fahrzeuge mit dem Kennzeichen ***32*** als auch für den oben bereits erwähnten ***20*** mit dem Kennzeichen ***Kennzeichen x-111***.

Die Fahrzeuge mit dem Kennzeichen ***32***, zunächst ein ***33*** und ab 2017 ein ***34***, wären im zivilrechtlichen Eigentum von Herrn ***2*** gestanden. Für diese beiden Fahrzeuge würde es Aufzeichnungen in einem Fahrtenbuch geben und dafür wäre vom geprüften Unternehmen an Herrn ***2*** das amtliche Kilometergeld nicht steuerbar ausbezahlt worden.

Neben den Kilometergeldern für die Fahrzeuge mit dem Kennzeichen ***32*** wären auch Kilometergelder an Herrn ***2*** für den ***20*** mit dem Kennzeichen ***Kennzeichen x-111*** verbucht und nicht steuerbar ausbezahlt worden. Die Abrechnung der Kilometergelder an Herrn ***2*** wäre sowohl für die betrieblichen als auch für privaten Fahrten des Dienstnehmers ***3*** erfolgt. Das würde sich eindeutig aus dem vorgelegten Fahrtenbuch ergeben, das auch die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte des Dienstnehmers ***3*** beinhalten würde.

Dass Herr ***2*** auch die Kilometergelder für den ***20*** erhalten hätte, wäre damit begründet worden, dass der wahre wirtschaftliche Eigentümer des ***20*** Herr ***2*** sei und daher ihm das Kilometergeld vom geprüften Unternehmen als Kostenersatz nicht steuerbar ausbezahlt wurde.

Dies wäre bei der GPLA nicht anerkannt worden. Die an den GF ***2*** gezahlten Kilometergelder für die vom DN ***3*** sowohl betrieblich als auch privat gefahrenen Strecken wären steuerpflichtig gestellt und nachverrechnet worden.

Im Rahmen der GPLA wäre also zum einen der Sachbezug für den ***20*** von ***3*** festgestellt worden. Zum anderen wären die Kilometergelder für diesen ***20***, die an Herrn ***2*** nicht steuerbar ausbezahlt wurden, steuerpflichtig behandelt worden.

Seitens des Finanzamtes wären die Bescheide mit den entsprechenden Feststellungen der GPLA für die Jahre 2015 bis 2018 am 17.12.2019 erlassen worden.

Die Beschwerde vom 14.1.2020 wäre am 16.1.2020 fristgerecht beim Finanzamt eingelangt. Sie würde sich zum einen auf die Kilometergelder beziehen, die für Fahrten mit dem ***20*** an den Geschäftsführer Herrn ***2*** ausbezahlt und von der GPLA steuerpflichtig behandelt wurden. Zum anderen würde sich die Beschwerde gegen die Feststellung des PKW-Sachbezuges richten, der im Rahmen der GPLA für den Dienstnehmer ***3*** angesetzt wurde. Begründet werde dies wie im Rahmen der GPLA damit, dass der

verfahrensgegenständliche ***20*** nicht vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt worden sei, sondern vielmehr durch Herrn ***2*** als wirtschaftlich Berechtigtem. In keinem Fall handle es sich um ein Fahrzeug des Arbeitgebers. Die Nutzung dieses Fahrzeuges habe also nicht das Arbeitsverhältnis zwischen Unternehmen und Dienstnehmer ***3*** betroffen, sondern das Verhältnis zwischen ***2*** und ***3***.

Beweisantrag:

Der in der Beschwerde vom 14.1.2020 angebotene Beweisantrag, den Geschäftsführer Herrn ***2*** einzuvernehmen, werde abgelehnt, da das Parteiengehör im Zuge der Prüfung gewahrt worden wäre und der Geschäftsführer schon im Rahmen der Prüfung Gelegenheit gehabt hätte, seinen Standpunkt zu erläutern.

Rechtliche Beurteilung:

a) ***2***

§ 26 EStG 1988 würde Leistungen des Arbeitgebers aufzählen, die nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit fallen. Unter Ziffer 2 und 4 würde Folgendes stehen:

„2. Beträge,

- die der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber erhält, um sie für ihn auszugeben (durchlaufende Gelder)
- durch die Auslagen des Arbeitnehmers für den Arbeitgeber ersetzt werden (Auslagenersatz).

4. Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden. Eine Dienstreise liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers

- seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder...

Im Rahmen der GPLA wäre festgestellt worden, dass auf dem Konto ***31*** Kilometergelder sowohl für die Fahrzeuge mit dem Kennzeichen ***32*** als auch für den ***20*** mit dem Kennzeichen ***Kennzeichen x-111*** an Herrn ***2*** nicht steuerbar ausbezahlt worden wären.

Strittig wäre, ob die Auszahlung der Kilometergelder für den ***20*** mit dem Kennzeichen ***Kennzeichen x-111***, die an Herrn ***2*** ausbezahlt worden wären, tatsächlich nicht steuerbar sind.

In der Beschwerde vom 14.1.2020 werde unter Punkt a) „Ad ***2***“ ausgeführt, dass es sich bei der Auszahlung der Beträge an Herrn ***2*** um eine Nutzungsentschädigung für die Überlassung des KFZ zur betrieblichen Nutzung durch die Beschwerdeführerin handle. Das

Fahrzeug sei der Gesellschaft von dritter Seite überlassen worden und somit entspräche die Auszahlung des amtlichen Kilometergeldsatzes einer angemessenen Vergütung für die gewährte Nutzungsüberlassung.

Gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 könnten Kilometergelder nicht steuerbar ausbezahlt werden, wenn der Arbeitgeber aus Anlass einer Dienstreise des Arbeitnehmers Fahrtkostenvergütungen leistet. Da aber die an den Dienstnehmer ***2*** ausbezahlten Kilometergelder für die Fahrtleistung eines anderen Dienstnehmers, nämlich ***3***, geleistet worden wären, könnten diese Kilometergelder nicht unter den Tatbestand des § 26 Z 4 EStG 1988 fallen, da hier nur jene Zahlungen nicht steuerbar wären, die aus Anlass einer Dienstreise für den jeweiligen Arbeitnehmer, hier Herr ***2***, vom Arbeitgeber geleistet wurden, nicht aber jene Beträge, die für Dienstreisen eines anderen Dienstnehmers, hier Herr ***3***, an Herrn ***2*** gezahlt wurden. Außerdem wären hier auch noch jene Kilometergelder erfasst worden, die Herr ***3*** privat gefahren wäre. Diese Kilometergelder wären ohnehin nicht von der Steuerfreiheit gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 erfasst.

Daher würden die am Konto ***31*** erfassten Beträge für Kilometergelder, die nicht die beruflichen Dienstfahrten von ***2*** selbst betreffen, sondern jene von ***3***, und die an Herrn ***2*** ausgezahlt wurden, steuerpflichtige Einnahmen von Herrn ***2*** darstellen.

Darüber hinaus würden sich Widersprüche in der Beschwerde vom 14.1.2020 ergeben. Unter Punkt a) „Ad. ***2***“ wäre in der Beschwerde Folgendes ausgeführt worden:

„Unstrittig ist, dass der PKW ***20*** im verfahrensgegenständlichen Zeitraum niemals im Eigentum der Beschwerdeführerin ***Bf1*** stand, sondern dieser zur Nutzung überlassen wurde. Die Beschwerdeführerin hat das Fahrzeug dem Dienstnehmer ***3*** für betrieblich veranlasste Dienstfahrten zur Verfügung gestellt. Kilometergelder laut Fahrtenbuch wurden in Höhe des amtlichen Kilometergeldsatzes von 0,42 Eurocent seitens der Beschwerdeführerin unstrittig an Herrn ***2*** ausbezahlt.“

Demgegenüber würde in der Beschwerde unter Punkt b) „***3***“ stehen, dass dieses KFZ nicht durch den Arbeitgeber (= die Beschwerdeführerin) zur Verfügung gestellt worden sei, sondern vielmehr durch Herrn ***2*** als wirtschaftlich Berechtigtem. Die Nutzung des PKW habe nicht das Arbeitgeber-/Arbeitnehmerverhältnis, sondern jenes zwischen ***2*** und ***3*** betroffen.

Die Angaben in der Beschwerde wären also widersprüchlich: Zum einen werde behauptet, dass die Bf. dem Dienstnehmer ***3*** den gegenständlichen ***20*** zur Verfügung gestellt habe, da der ***20*** der Beschwerdeführerin „zur Nutzung überlassen“ worden sei (siehe Punkt a), zum anderen sei der ***20*** „nicht durch den Arbeitgeber (= die Bf.) zur Verfügung gestellt“ worden, sondern die Zurverfügungstellung dieses KFZ sei durch ***2*** erfolgt, da er der wirtschaftliche Eigentümer dieses ***20*** sei (siehe Punkt b).

Die Zurverfügungstellung des verfahrensgegenständlichen ***20*** an das geprüfte Unternehmen wäre nachweislich von Frau ***4*** als Eigentümerin dieses Fahrzeuges erfolgt, wie die vom geprüften Unternehmen vorgelegte schriftliche Benützungs- und Überlassungserklärung verdeutlichen würde. Aus dieser würde eindeutig hervorgehen, dass Frau ***4*** als Eigentümerin des Fahrzeuges der Bf. bis auf Widerruf das Verfügungsrecht über diesen ***20*** einräumt. Dieses Schreiben wäre von Frau ***4*** eigenhändig am 1.4.2015 unterzeichnet worden. Entgeltlichkeit wäre darin nicht vereinbart worden. Es würde auch keine entsprechenden Buchungen an Frau ***4*** geben.

Im Rahmen dieser Benützungs- und Überlassungserklärung wäre es der Bf. möglich gewesen, über diesen ***20*** zu verfügen und so dem Dienstnehmer ***3*** zur Verfügung zu stellen.

Verträge zwischen nahen Angehörigen würden auch bei zivilrechtlicher Gültigkeit für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Diese Voraussetzungen müssten kumulativ erfüllt sein (vgl. Doralt, EStG, § 2, Rz 160; VwGH 11.05.2005, 2001/13/0209).

Die „Angehörigenjudikatur“ würde dann zum Tragen kommen, wenn berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (VwGH 22.5.2014, 2011/15/0003).

Die für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Grundsätze würden auch für Verträge mit juristischen Personen gelten, an denen ein Vertragspartner und/oder seine Angehörigen in einer Weise als Gesellschafter beteiligt sind, dass mangels eines Interessengegensatzes die Annahme naheliegt, für eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung (VwGH 30.6.1994, 92/15/0221).

In Anbetracht dieser Rechtsprechung wären Vereinbarungen zwischen einer Gesellschaft und dem Lebensgefährten der alleinigen Gesellschafterin einer Prüfung nach der Angehörigenjudikatur zu unterziehen. Die Behauptung in der Beschwerde, wonach in Wahrheit eine entgeltliche Zurverfügungstellung des Fahrzeuges an die GmbH durch Herrn ***2*** als wirtschaftlich Berechtigten erfolgt wäre, würde dieser Überprüfung nicht standhalten.

Außerdem würde sich die Frage stellen, warum eine Benützungs- und Überlassungserklärung von Frau ***4*** vorliegen würde, wenn nun behauptet werde, Herr ***2*** sei der wahre wirtschaftliche Eigentümer des ***20*** und habe daher ein Nutzungsentgelt in Höhe des

Kilometergeldes ausbezahlt bekommen. Entsprechende Unterlagen zum Nachweis einer entgeltlichen Nutzungsüberlassung des PKWs von Herrn ***2*** an die GmbH wären nicht vorgelegt worden. Eine eindeutige Vereinbarung zwischen der Bf. und Herrn ***2*** iSd der Angehörigenjudikatur hätte daher nicht nachgewiesen werden können. Wenn, wie behauptet wird, die Zurverfügungstellung nur das Verhältnis von ***2*** und ***3*** betreffen soll, würde sich überdies die Frage stellen, warum keine Zahlungen von Herrn ***3*** an Herrn ***2*** nachgewiesen worden wären, sondern die Kilometergelder über die Bf. gebucht worden wären.

Was den wirtschaftlichen Eigentümer des ***20*** betreffen würde, wären von der GPLA Belege angefordert worden. Die angeforderten Belege wären am 16.10.2019 per Mail übermittelt worden. Die Belege würden eine Versicherungs-Urkunde der ***Versicherung*** mit der Nummer ***35*** für das KFZ-Kennzeichen ***Kennzeichen x-111*** betreffen. Datiert wären die Belege vom 9.1.2016, vom 16.10.2016, vom 14.10.2017 und vom 13.10.2018. Versicherungsnehmer für die KFZ-Versicherung für den ***20*** wäre laut diesen Belegen Frau ***4***, wiederum Hinweise dafür, dass Frau ***4*** die Eigentümerin dieses Fahrzeuges sei.

Für diese am 16.10.2019 übermittelten Belege wären Zahlungsbelege angeschlossen worden. Die Zeilen mit der IBAN-Nummer des Kontoinhabers/Auftraggeber wären leer. Auf einem der am 16.10.2019 übermittelten Belege (Ergänzung zur KFZ-Versicherung vom 13.10.2018) mit einem Betrag von EUR 1.198,28 wäre ein Zahlungsbeleg angeschlossen gewesen, wo eine Kontonummer ausgewiesen worden wäre.

Wie später nachgewiesen worden wäre, wäre der Inhaber dieses Kontos Herr ***2***. In der Zeile „Kontoinhaber/Auftraggeberin“ wäre aber Frau ***4*** gestanden. Unterzeichnet wäre dieser Zahlungsbeleg ebenfalls von Frau ***4***.

Zum Nachweis der Behauptung, dass der wahre wirtschaftliche Eigentümer Herr ***2*** gewesen sein soll, wären dieselben Belege mit den Zahlscheinen im Rahmen der GPLA nochmals per Mail am 29.11.2019 übermittelt worden. Dabei wäre auch ein Schreiben der ***10*** gewesen, wo festgehalten worden wäre, dass der Kontoinhaber Herr ***2*** sei; Verfügungsberechtigt für dieses Konto wäre aber auch Frau ***4***. Dieses Schreiben der ***10*** wäre am 23.9.2016 von Herrn ***2*** unterzeichnet worden.

In den Zahlscheinbelegen betreffend KFZ-Versicherung, die bereits am 16.10.2019 übermittelt worden wären, wäre nun die Kontonummer von Herrn ***2*** in den entsprechenden Zeilen ausgewiesen worden. Auch eine Kopie der Bankomatkarte von Herrn ***2*** wäre übermittelt worden, zum Nachweis darüber, dass der Kontoinhaber Herr ***2*** wäre.

Es würde außer Zweifel stehen, dass bei den Beweismitteln nachträglich die Kontonummer von Herrn ***2*** eingefügt worden wäre. Dies wäre von der steuerlichen Vertretung so bestätigt

worden. Laut Vermerk in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 17.12.2019 wäre die Kontonummer vom Bankberater nachträglich erfasst worden, um die Aussagekraft der Belege zu verbessern.

Verfügungsberechtigt für diese Kontonummer wäre neben ***2*** auch ***4***, wie aus dem Schreiben der ***10*** hervorgehen würde. Wie dies der Zahlungsbeleg zur KFZ-Versicherung vom 13.10.2018 belegen würde, hätte Frau ***4*** auch über diese Kontonummer verfügt.

Mit Mail vom 29.11.2019 wären noch zusätzliche Service- bzw. Reparaturrechnungen von ***13*** betreffend den gegenständlichen ***20*** übermittelt worden, die nachweisen sollen, dass Herr ***2*** die Instandhaltungskosten für dieses Fahrzeug getragen habe. Es wären Rechnungen von ***13*** vom 10.11.2017 (Rechnung ***15***/10.11.2017) in Höhe von EUR 205,50 und vom 07.06.2018 (Rechnung ***11***/07.06.2018) in Höhe von EUR 358,20.

Rechnungsadressatin wäre in beiden Fällen Frau ***4***.

Auf der Rechnung ***15***/10.11.2017 (Auftragsnr. ***16***) würde ein handschriftlicher Vermerk stehen „bezahlt am 18.01.18 in der Summe von € 312,- (***17***, ***15***)“. Auf der Rechnung ***11***/07.06.2018 (Auftragsnr. ***12***) würde ein handschriftlicher Vermerk „bezahlt am 21.06.18 in der Summe von € 564,90 (***11***, ***14***)“ stehen. Als Zahlungsbeleg wäre ein Computerausdruck mit Überweisungen an die ***10*** mit einem Überweisungsbetrag von EUR 564,90 mit der nämlichen Kontonummer von ***2*** angeschlossen worden, wo als Verwendungszweck u.a. die Auftragsnummer der Rechnung vom 07.06.2018 aufscheinen würde. Für die Rechnung vom 10.11.2017 wäre kein Zahlungsnachweis vorgelegt worden.

Es würde feststehen, dass Frau ***4*** den verfahrensgegenständlichen ***20*** zunächst für ihre Tochter gekauft hätte. Als Zulassungsbesitzerin des ***20*** wäre Frau ***4*** am 24.11.2014 im EKIS eingetragen worden. Auch als Versicherungsnehmerin bei der KFZ-Versicherung und als Rechnungsadressatin bei Service- und Reparaturrechnungen wäre Frau ***4*** ausgewiesen.

Zivilrechtliche Eigentümerin dieses Fahrzeuges wäre also Frau ***4***.

Im Rahmen der GPLA wäre weiters ein Nachweis über eine schriftliche Benützungs- und Überlassungserklärung vom 01.04.2015 erbracht worden, die von Frau ***4*** unterzeichnet worden wäre. Darin würde sie als Eigentümerin den ***20*** dem geprüften Unternehmen bis auf Widerruf zur uneingeschränkten Nutzung zur Verfügung stellen.

In der Regel wäre der zivilrechtliche Eigentümer auch wirtschaftlicher Eigentümer. Wer tatsächlich die Kosten für dieses Fahrzeug wirtschaftlich tragen würde, könne nicht

nachvollzogen werden, da sowohl Herr ***2*** als auch Frau ***4*** über die auf den vorgelegten Rechnungen aufscheinende Kontonummer verfügungsberechtigt wären. Auch wenn, wie behauptet worden wäre, die Tragung der mit dem Betrieb verbundenen Kosten einschließlich der Reparaturen durch Herrn ***2*** getätigt worden wären, wäre dies noch kein Grund, ihn als wirtschaftlich Berechtigten zu sehen (vgl. UFS vom 26. 4. 2007, RV/0436-G/05, betreffend das wirtschaftliche Eigentum an einem Leasinggut).

Es wären daher sämtliche an Herrn ***2*** gezahlten Kilometergelder, die sowohl für betriebliche als auch private Fahrten des Dienstnehmers ***3*** geleistet wurden, als steuerpflichtig zu behandeln. Die Beschwerde wäre somit in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

b) ***3***

§ 15 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 würde Folgendes besagen:

„(1) Einnahmen liegen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 zufließen. ...

(2) 1. 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.

2. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz die Höhe geldwerter Vorteile mit Verordnung festzulegen sowie in der Verordnung für die Zurverfügungstellung von Kraftfahrzeugen, Krafträdern und Fahrrädern im Interesse ökologischer Zielsetzungen Ermäßigungen und Befreiungen vorzusehen.“

Für das Veranlagungsjahr 2015 würde § 4 der Sachbezugswerteverordnung wie folgt lauten:

„§ 4.

(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.

(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.“

Für die Veranlagungsjahre 2016, 2017 und 2018 würde § 4 der Sachbezugswerteverordnung wie folgt lauten:

„§ 4.

(1) Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug 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.

(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.“

Es würde feststehen, dass Herr ***3*** den ***20*** nicht nur betrieblich, sondern auch privat genutzt hätte. Fraglich wäre, ob hier ein Sachbezug anzusetzen sei, da in der Sachbezugswerteverordnung von einem „arbeitgebereigenen“ Fahrzeug gesprochen werde.

Der Begriff „Bezüge und Vorteile“ würde alle Einnahmen und geldwerten Vorteile umfassen, die dem Arbeitnehmer aufgrund des Dienstverhältnisses wiederkehrend oder einmalig zufließen.

Entscheidend wäre, dass der Vorteil seine Wurzel im Dienstverhältnis hätte. Die unentgeltliche Zurverfügungstellung des ***20*** würde im gegenständlichen Fall aus dem Dienstvertrag von Herrn ***3*** mit der Bf., der ***Bf1***, resultieren. Geld- und PKW-Sachbezug würden demnach das vereinbarte Entgelt für die vom Dienstnehmer erbrachte Arbeitsleistung gegenüber der Bf. bilden. Wäre der Dienstnehmer nicht bei der GmbH angestellt gewesen, so hätte er den „Vorteil“ eines KFZs nicht gehabt.

Aus Sicht des Dienstnehmers würde es dabei keine Rolle spielen, ob das zur Verfügung gestellte Fahrzeug im Betriebsvermögen der Bf. ist oder es der Beschwerdeführerin von der Gesellschafterin Frau ***4*** zur Nutzung zur Verfügung gestellt wurde. Als Gegenleistung für die vom Dienstnehmer erbrachte Arbeitsleistung wäre die Zurverfügungstellung des Fahrzeuges im Dienstverhältnis des Dienstnehmers mit der Beschwerdeführerin verwurzelt und wäre daher eine Einnahme im Sinne des § 15 EStG 1988.

Ein zwingender Konnex zwischen der Anerkennung als Betriebsausgabe beim Arbeitgeber und der Zurechnung zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wäre bei angemessener Entlohnung nicht vorgesehen, zumal sogar jene Bezüge und Vorteile zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählen würden, die einem Arbeitnehmer nur mittelbar von dritter Seite zukommen.

Weiters würde feststehen, dass die Bf. diesen ***20*** dem Dienstnehmer Herrn ***3*** auch zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt hätte. Das würde sich anhand des vorgelegten Fahrtenbuches zeigen, in dem auch die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte, ***28*** - ***29***, eindeutig ausgewiesen wäre. Die private Nutzung durch ***3*** wäre außerdem von der steuerlichen Vertretung im Rahmen der Besprechung am 12.11.2019 bestätigt worden.

Einnahmen im Sinne des § 15 EStG 1988 würden also vorliegen, wenn dem Steuerpflichtigen, hier dem Dienstnehmer ***3***, Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsart des § 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988 (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) zufließen. Dies wäre durch die Zurverfügungstellung des Fahrzeuges für private Zwecke eindeutig gegeben und ein Sachbezug für den ***20*** wäre festzusetzen.

Angemerkt wird, dass auch in der Beschwerde vom 14.1.2020 in der Begründung zu Punkt a) „Ad. ***2***“ die Aussage getroffen werde, die Bf. (und nicht Herr ***2***!) habe das Fahrzeug dem Dienstnehmer ***3*** für betrieblich veranlasste Dienstfahrten zur Verfügung gestellt.

Für die Zurverfügungstellung des ***20*** durch die Bf. wäre daher ein Sachbezug für den Dienstnehmer ***3*** anzusetzen. Die Beschwerde wäre hinsichtlich des PKW-Sachbezuges daher als unbegründet abzuweisen.

Diese Beschwerdeverentscheidung wurde der Bf. an deren Zustellbevollmächtigten mit Zustellnachweis am 7.2.2023 zugestellt.

Mit Schreiben vom 13.2.2023, das am 28.2.2023 zur Post gegeben wurde, wurde von der Bf. ein Vorlageantrag betreffend alle mit Beschwerde vom 14.1.2020 angefochtener Bescheide an das Bundesfinanzgericht gestellt.

Mit Vorlagebericht vom 20.4.2023 legte das Finanzamt Österreich dem Bundesfinanzgericht die Beschwerde vom 14.1.2020 zur Entscheidung vor und beantragte die Beschwerde abzuweisen, wobei auf die Begründung der Beschwerdeverentscheidung vom 2.2.2023 verwiesen wurde.

Am 25. Mai 2023 wurde der Geschäftsführer der Bf., ***2***, als Auskunftsperson einvernommen, wobei zu dieser Einvernahme auch der steuerliche Vertreter der Bf. und die belangte Behörde geladen wurden, die bei der Einvernahme auch ihr Fragerecht ausgeübt

haben. Betreffend die von Herrn ***2*** zum Beschwerdegegenstand gemachten Aussagen wird auf die darüber aufgenommene Niederschrift verwiesen, die den Parteien nach Abschluss der Einvernahme ausgefolgt wurde.

Mit Beschluss vom 7. Juni 2023 wurde der Bf. die Stellungnahme der Prüferin vom 28.1.2020 zur Beschwerde zur Kenntnis gebracht.

Am 28.6.2023 fand die mündliche Verhandlung vor dem Senat statt wobei betreffend den Verlauf dieser Verhandlung auf die darüber aufgenommene Niederschrift verwiesen wird.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 29.10.1992 gegründet und ist zu FB Nr. ***36*** des Landesgerichts ***37*** im Firmenbuch eingetragen. Einziger Geschäftsführer der Bf. ist seit 7.5.2010 ***2***, der am ***38*** geboren wurde. ***2*** steht seit 1.6.2006 in einem Dienstverhältnis zur Bf.

Seit Juni 2010 ist einzige Gesellschafterin mit einer voll eingezahlten Stammeinlage von ATS 500.000 ***4***, geboren am ***39***. Frau ***4*** war in den beschwerdegegenständlichen Jahren (2015 bis 2018) sowie auch schon zuvor die Lebensgefährtin von ***2***. Frau ***4*** hat eine im ***40*** geborene Tochter.

Geschäftsgegenstand der Bf. ist die Zimmerei (Dachdecker, Holzbaugewerbe) und Spenglerei (verbunden mit Kupferschmiede) sowie der KFZ-Handel. Der Standort der Bf. befindet sich in ***41*** ***29***.

Einer der Dienstnehmer der Bf. war ***3***, der als Angestellter für die Bf. im Zeitraum 20. April 2015 bis 30.6.2018 tätig war und dafür Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit bezog. Herr ***3*** ist in den Jahren 2015 bis 2018 weder in einem Beschäftigungsverhältnis noch in einem anderen Rechtsverhältnis wie insbesondere einem Werkvertrag bzw. Mietvertrag zu ***2*** gestanden. Herr ***3*** war zum Zeitpunkt seiner Beschäftigung für die Bf. in ***42*** ***28*** wohnhaft.

4 hat im November 2014 einen Kombi ***20*** mit einer Leistung von ***21*** kW, einem Kraftstoffverbrauch von ***22*** CO₂ g/km und einem höchstzulässigen Gesamtgewicht von 2445 kg mit der FIN ***27*** erworben und wurde dieses Fahrzeug am 24.11.2014 auf sie als dessen Eigentümerin mit dem Kennzeichen ***Kennzeichen x-111*** zugelassen. Dieses Fahrzeug wurde bei der ***Versicherung*** von Frau ***4*** haftplichtversichert. ***2*** hatte nicht das Recht bei einem Verkauf dieses Fahrzeuges den Erlös zu erhalten bzw. war er auch nicht berechtigt dieses Fahrzeug zu veräußern.

Die laufenden Erhaltungskosten und zum Großteil auch die Betriebskosten für den ***20*** mit dem Kennzeichen ***Kennzeichen x-111*** hat im Zeitraum April 2015 bis Ende Juni 2018 Frau ***4*** getragen. Manchmal hat auch der Geschäftsführer der Bf., Herr ***2***, auf seine Kosten diesen ***20*** getankt.

Zunächst war von Frau ***4*** beabsichtigt, dass ihre Tochter dieses Fahrzeug nutzt. Am 1. April 2015 beschloss Frau ***4*** das Fahrzeug ***20*** mit dem Kennzeichen ***Kennzeichen x-111*** der Bf. bis auf Widerruf zur uneingeschränkten Nutzung zu überlassen. Frau ***4*** hat diese Vereinbarung im eigenen Namen abgeschlossen. Es wurde zwischen der Bf. und Frau ***4*** als Eigentümerin dieses Fahrzeuges keine Vereinbarung getroffen, dass die Bf. für diese Überlassung Frau ***4*** bzw. auch nicht dem Geschäftsführer der Bf., Herrn ***2***, ein Nutzungsentgelt – auch zwar auch nicht in Form eines Kilometergeldes bezahlt.

Ab dem 21. April 2015 hat die Bf. und zwar durch ***2*** als deren Geschäftsführer den ***20*** mit dem Kennzeichen ***Kennzeichen x-111*** ***3*** zur Nutzung überlassen, der über die von ihm mit diesem Fahrzeug vorgenommenen Fahrten ein Fahrtenbuch geführt hat. Herr ***3*** hat dieses Fahrzeug neben dienstlichen Fahrten auch für Fahrten zwischen seinem Wohnort und der Arbeitsstätte der Bf. in ***29*** bis zum Ende des Dienstverhältnisses am 30.6.2018 genutzt.

Das Kilometergeld, das sich aus den Fahrten von Herrn ***3*** mit dem ***20*** mit dem Kennzeichen ***Kennzeichen x-111*** im Zeitraum 21. April 2015 bis 30.5.2018 ergeben hat, wurde an Herrn ***2*** als nicht steuerbar von der Bf. ausbezahlt, dh. folgende Beträge wurden von der Bf. weder der Lohnsteuer, noch dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterworfen:

2015: € 6.663,30

2016: € 10.870,44

2017: € 7.556,64

2018: € 3.408,30

Daneben erhielt Herr ***2*** für die dienstliche Nutzung von ihm gehörender Fahrzeuge von der Bf. ebenfalls in den Jahren 2015 bis 2018 ein Kilometergeld nicht steuerbar ausbezahlt, wobei er diesbezüglich ein Fahrtenbuch geführt hat.

Im Jahr 2017 wurde Herrn ***2*** von der Bf. nicht steuerbar darüber hinaus ein Betrag von € 87,54 ausbezahlt.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Geschäftsgegenstand der Bf. ergibt sich aus dem Gewerberegister (GISA-Zahl: ***44*** – Spengler, verbunden mit Kupferschmiede; GISA-Zahl: ***45*** – Dachdecker; GISA-Zahl: ***46*** – Holzbaugewerbe; GISA-Zahl: ***47*** – Handelsgewerbe) und wurde den diesbezüglichen Feststellungen in der Beschwerdeentscheidung vom 2.2.2023 von der Bf. nicht entgegengetreten.

Die Zeiten der Beschäftigung des ***3*** bei der Bf. ergeben sich aus einer vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Hauptverbandsabfrage (AJ-Web) und ist die Beschäftigung von Herrn ***3*** bei der Bf. auch zwischen den Parteien nicht strittig.

Der Umstand, dass ***2*** seit 1.6.2006 in einem Dienstverhältnis zur Bf. steht, ergibt sich ebenfalls aus einer vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Hauptverbandsabfrage (AJ-Web) und ist dies auch zwischen den Parteien nicht strittig.

Die Feststellung, dass Herr ***3*** in den Jahren 2015 bis 2018 weder in einem Beschäftigungsverhältnis noch in einem anderen Rechtsverhältnis wie insbesondere einem Werkvertrag bzw. Mietvertrag zu ***2*** gestanden ist, ergibt sich zum einen daraus, dass ***3*** bei der Bf. beschäftigt war und das Ermittlungsverfahren keine Anhaltspunkte für eine Rechtsbeziehung zwischen ***2*** und ihm ergeben hat. Soweit in der Beschwerde vorgebracht wird, dass Herrn ***3*** dieses Fahrzeug durch Herrn ***2*** als wirtschaftlich Berechtigten zur Verfügung gestellt worden wäre, steht dieses Vorbringen zum einen in einem diametralen Widerspruch zum übrigen Vorbringen in der Beschwerde wonach der PKW ***20*** von der Bf. dem Dienstnehmer ***3*** für betrieblich veranlasste Fahrten zur Verfügung gestellt worden wäre. Zum anderen ist das Vorbringen, dass Herrn ***3*** dieses Fahrzeug durch Herrn ***2*** als wirtschaftlich Berechtigten zur Verfügung gestellt worden wäre, mit der Benützungs- und Überlassungserklärung durch Frau ***4*** vom 1.4.2015 nicht im Einklang zu bringen. Wenn nämlich der ***20*** der Bf. zur uneingeschränkten Nutzung zur Verfügung gestellt wird, kann nur die Bf. während der Zeit dieser Überlassung dieses Fahrzeug als alleinige Nutzungsberechtigte einem anderen zur Benützung überlassen. Die von Herrn ***2*** bei seiner Einvernahme am 25. Mai 2023 getroffene Aussage, dass er ***3*** das Fahrzeug gegeben habe (vgl. Seite 2 unten der Niederschrift vom 25.5.2023) ist im Zusammenhang mit der weiteren Aussage von Herrn ***2*** zu sehen, wonach er dieses Fahrzeug an ***3*** als Geschäftsführer der Bf., dh. im Namen der Bf., überlassen hat (vgl. Seite 4 Mitte des Protokolls vom 25.5.2023).

Die von Herrn ***2*** bei seiner Einvernahme am 25.5.2023 gemachte Aussage, dass sowohl er als auch Frau ***4*** den ***20*** mit dem Kennzeichen ***Kennzeichen x-111*** der Bf. überlassen haben, steht mit der übrigen Aussage von Herrn ***2*** in Widerspruch und kann daher eine solche Feststellung nicht getroffen werden: Zum einen hat Herr ***2*** angegeben, dass Frau ***4*** den ***20*** mit dem Kennzeichen ***Kennzeichen x-111***

erworben hat (vgl. Seite 2 des Protokolls vom 25.5.2023) und nicht, dass der Erwerb durch beide, dh. durch Frau ***4*** und ihn, gemeinsam erfolgt wäre. Überdies ist in der Benützungs- und Überlassungserklärung vom 1.4.2015 festgehalten, dass die Überlassung dieses Kfz durch Frau ***4*** an die Bf. erfolgt und nicht durch Frau ***4*** und Herrn ***2***. Über Vorhalt dieser Vereinbarung bei der Einvernahme am 25.5.2023 hat Herr ***2*** angegeben, dass er diese Vereinbarung kennt und Frau ***4***, dh. **nur** sie und nicht auch Herr ***2***, dieses Fahrzeug der Bf. überlassen hat (vgl. Seite 3 oben der Niederschrift vom 25.5.2023).

Zum Beschwerdevorbringen, dass die Bf. Herrn ***3*** den ***20*** für betrieblich veranlasste Dienstfahrten zur Verfügung gestellt hätte und damit offenbar zum Ausdruck gebracht wird, dass keine Zurverfügungstellung durch die Bf. für Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitsort erfolgt wäre, - in diese Richtung geht auch das Vorbringen in der mündlichen Verhandlung am 28.6.2023 (vgl. Seite 2 der Niederschrift: „Ich bin nämlich der Meinung, dass das zu splitten ist. Dh betrieblich veranlasste Reise des Herrn ***3*** waren für den Betrieb genehmigt und die privaten Fahrten von zu Hause in den Betrieb ... war im Rahmen einer Privatvereinbarung zwischen Herrn ***2*** und Herrn ***3*** genehmigt.“) - ist festzuhalten, dass aus der Benützungs- und Überlassungsvereinbarung vom 1.4.2015 an die Bf. keine solche Einschränkung ersichtlich ist, dh. aufgrund dieser Vereinbarung war ausschließlich die Bf. und daher weder Frau ***4*** noch Herr ***2***, berechtigt dieses Fahrzeug jemand anderem – zu welchem Zweck auch immer – zu überlassen. Überdies wurde in der mündlichen Verhandlung vom Vertreter der Bf. vorgebracht, dass Herr ***2*** in seiner Funktion als **Geschäftsführer** auch die Privatnutzung dieses Fahrzeuges durch Herrn ***3*** ermöglicht hätte (vgl. Seite 3 der Niederschrift), woraus sich ergibt, dass Herr ***2*** als Organ der Bf. gehandelt hat und diese Handlung der Bf. zuzurechnen ist.

Die Feststellung, dass die laufenden Erhaltungskosten und zum Großteil auch die Betriebskosten für den ***20*** mit dem Kennzeichen ***Kennzeichen x-111*** im Zeitraum April 2015 bis Ende Juni 2018 Frau ***4*** getragen hat, wobei manchmal auch der Geschäftsführer der Bf., Herr ***2***, auf seine Kosten diesen ***20*** getankt hat, ergibt sich aus der Aussage von Herrn ***2*** am 25.5.2023 (vgl. Seite 5 der Niederschrift vom 25.5.2023). Soweit Herr ***2*** ausgesagt hat, dass Frau ***4*** über das Konto Nr. ***19*** bei der ***10*** (IBAN ***9****) nur gemeinsam mit ihm disponieren konnte (vgl. Seite 4 der Niederschrift vom 25.5.2023), folgt daraus nur, dass Herr ***2*** bei der Bezahlung der Versicherungsprämien - und zwar von € 1.181,46, die am 23.11.2015 fällig war sowie von € 1.189,59 am 30.10.2017 – und der Rechnung vom 7.6.2018 der Firma ***13*** über € 358,20 – seine Zustimmung gegeben hat, dass diese Beträge von dem angeführten Konto überwiesen werden können und dass Frau ***4*** als Eigentümerin dieses Fahrzeuges diese Kosten zu tragen hatte zumal auch Frau ***4*** über dieses Konto eine Zeichnungsberechtigung hatte und zwar eine Einzelzeichnungsberechtigung wie sich aus der

mit Mail vom 29.11.2019 durch die steuerliche Vertretung der Bf. übermittelte Unterschriftsprobe zum Konto Nr. ***19*** ergibt (Spalte VR „E“: Verfügungsrecht (VR): E = einzeln).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

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.

Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 auszahlt (§ 47 Abs. 1 erster und zweiter Satz EStG 1988).

Der Arbeitgeber hat die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten (§ 78 Abs. 1 EStG 1988) und haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer (§ 82 EStG 1988).

Voraussetzung für das Vorliegen von Einkünften iS des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 ist, dass der Bezug oder Vorteil ohne Rücksicht auf die äußere Form, in die er gekleidet ist, dem Empfänger wegen eines Dienstverhältnisses zukommt. Ein Vorteil aus einem Dienstverhältnis liegt dann vor, wenn er durch das individuelle Dienstverhältnis des Arbeitnehmers veranlasst ist. Dies ist dann der Fall, wenn der Vorteil nur deshalb gewährt wird, weil der Zurechnungsempfänger Arbeitnehmer dieses Arbeitgebers ist, der Vorteil also mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis eingeräumt wird, und wenn sich die Leistung des Arbeitgebers im weitesten Sinn als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist (vgl. zB VwGH 26.1.2006, 2002/15/0188; VwGH 19.9.2013, 2013/15/0183; VwGH 23.10.2020, Ra 2020/13/0036).

Sowohl ***2***, der an der Bf. nicht beteiligt ist, als auch ***3*** standen im beschwerdegegenständlichen Zeitraum in einem Dienstverhältnis zur Bf.

Strittig ist zum einen, ob die an ***2*** von der Bf. nicht steuerbar ausgezahlten Kilometergelder, die sich aus den von Herrn ***3*** mit dem Kombi ***20*** mit dem Kennzeichen ***Kennzeichen x-111*** in den Jahren 2015 bis 2018 durchgeführten Fahrten rechnerisch ergeben, einen steuerpflichtigen Arbeitslohn im Sinn des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 darstellen, was auch zur Konsequenz hätte, dass diese ausgezahlten Kilometergelder gemäß § 41 Abs. 3 FLAG dem Dienstgeberbeitrag bzw. gemäß § 122 Abs. 8 WKG 1998 dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterliegen.

Aufgrund des festgestellten Sachverhaltes ergibt sich, dass der Kombi ***20*** mit dem Kennzeichen ***Kennzeichen x-111*** der Bf. nicht von ***2***, sondern von der Alleingesellschafterin der Bf., Frau ***4***, zur Verfügung gestellt wurde und Frau ***4*** zudem neben der zivilrechtlichen Eigentümerin dieses Fahrzeuges auch als dessen wirtschaftliche Eigentümerin iS des § 24 Abs. 1 lit. d BAO anzusehen ist:

Grundsätzlich ist der zivilrechtliche Eigentümer eines Wirtschaftsgutes auch als dessen wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen (vgl. zB VwGH 8.7.2009, 2006/15/0264). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist wirtschaftliches Eigentum dann anzunehmen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung) auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, d.h. auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann. Für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums ist insbesondere auch von Bedeutung, wer die Chance von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen trägt (vgl. zB VwGH 25.1.2017, Ra 2014/13/0029).

Daraus ergibt sich, dass auch dann, wenn ***2*** einen Teil der Aufwendungen für den Betrieb (Versicherungsprämien) als auch für die Instandhaltung (Rechnungen der ***13*** vom 24.5.2018 betreffend das Nachwuchten von zwei Reifen und das Umstecken von vier Reifen sowie vom 8.11.2017 betreffend Überprüfung gemäß § 57a KFG und Austausch des Öl- und Partikelfilters) des ***20*** mit dem Kennzeichen ***Kennzeichen x-111*** getragen hätte – wobei sich aufgrund des festgestellten Sachverhaltes nur ergibt, dass Herr ***2*** einen Teil der Treibstoffkosten selbst getragen hat - nicht von einem wirtschaftlichen Eigentum von ***2*** ausgegangen werden kann, weil dieser weder nachgewiesen hat, dass er berechtigt wäre, den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, d.h. auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend zu machen, zumal die Nutzungsvereinbarung mit der Bf. nicht von ihm sondern von Frau ***4*** abgeschlossen wurde. Auch ergibt sich aus dem festgestellten Sachverhalt nicht, dass Herr ***2*** die Chance von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen des ***20*** im beschwerdegegenständlichen Zeitraum getragen hat.

Die unentgeltliche Zurverfügungstellung des ***20*** durch Frau ***4*** als Alleineingesellschafterin der Bf. stellt eine Nutzungseinlage iS des § 8 Abs. 1 KStG 1988 dar, weil die Nutzung des Kraftfahrzeuges der Bf. zur Verfügung gestellt wurde (vgl. Raab/Renner in Lachmayer/Strimitzer/Vock [Hrsg], KStG 1988, 32. Lfg. (Dezember 2019) Beispiel dritter Bulletpoint Tz 187 zu § 8).

Zu nachstehendem Vorbringen der Bf. in der mündlichen Verhandlung vom 28.6.2023 ist folgendes auszuführen:

(1) Es würde nicht um das Kilometergeld des ***3*** gehen, sondern um eine Entschädigung für die Überlassung des ***20***, die in Höhe des amtlichen Kilometergeldsatzes berechnet worden wäre:

Aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt sich, dass der ***20*** der Bf. nicht durch Herrn ***2***, sondern durch Frau ***4*** als zivilrechtliche und wirtschaftliche Eigentümerin dieses Fahrzeuges an die Bf. überlassen wurde und zwar unentgeltlich. Die Zahlung einer Entschädigung für die Überlassung dieses Fahrzeuges, die laut Vorbringen der Bf. in Höhe des amtlichen Kilometergeldes berechnet wurde, an Herrn ***2***, der der Bf. das Fahrzeug nicht überlassen hat, stellt einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar, weil zwischen Herrn ***2*** und der Bf. keine Vereinbarung betreffend Überlassung dieses Kfz geschlossen wurde, die eine Nutzungsentschädigung an Herrn ***2*** vorsieht.

(2) Frau ***4*** wäre durch die Überlassung des ***20*** an die Bf. geschädigt, weil dieses Fahrzeug in ihrem Privateigentum gestanden ist, und sie zu einer Überlassung ohne Entgelt an die Bf. nicht verpflichtet gewesen wäre:

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH sind der Besteuerung nur die tatsächlich verwirklichten und nicht fiktive Sachverhalte zu Grunde zu legen (vgl. zB VwGH 29.4.2010, 2005/15/0057; VwGH 17.10.2001, 2001/13/0009). Tatsächlich hat Frau ***4*** das gegenständliche Kraftfahrzeug der Bf. unentgeltlich zur Verfügung gestellt. Dass Frau ***4*** den ***20*** der Bf. auch in anderer Form – nämlich in Form einer Vereinbarung einer entgeltlichen Nutzungsüberlassung – und nicht als Gesellschaftereinlage hätte zur Verfügung stellen können, ändert am Vorliegen eines Zuflusses in Form der erhaltenen Beträge, die in Höhe des amtlichen Kilometergeldes von der Bf. ermittelt wurden, als Vorteil aus dem Dienstverhältnis an Herrn ***2*** nichts, weil nur der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt – die unentgeltliche Nutzungsüberlassung des ***20*** durch die Gesellschafterin des Bf. an die Bf. – der Besteuerung zugrunde zu legen ist und nicht ein zivilrechtlich ebenfalls möglicher aber tatsächlich nicht verwirklichter Sachverhalt. Die laut Vorbringen der Bf. erfolgte Entgeltverrechnung durch Herrn ***2*** für die Zurverfügungstellung des ***20*** führt zu einem Vorteil aus dem Dienstverhältnis, weil Herr ***2*** zur Entgeltverrechnung nicht berechtigt war und die ausbezahlten Kilometergelder unstrittig Herrn ***2*** iS des § 19 Abs. 1 EStG 1988 zugeflossen sind (vgl. dazu Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁸, Tz 10 ff zu § 19 EStG mwN).

(3) Frau ***4*** und Herr ***2*** würden im gesamten Verfahren in einen Topf geworfen werden. Die Abgrenzung wäre im Verhältnis Herr ***2*** und Frau ***4*** auf der einen Seite und auf der anderen Seite der Bf. durchzuführen.

Sollte damit gemeint sein, dass es irrelevant ist, ob Frau ***4*** oder Herr ***2*** die Kilometergelder die auf die Nutzung des ***20*** im Zeitraum 2015 bis Mitte 2018 entfallen,

erhalten hätten, steht dem schon das Prinzip der Individualbesteuerung entgegen. Überdies war Frau ***4*** aufgrund der mit der Bf. getroffenen Vereinbarung auch nicht berechtigt ein Entgelt für die Nutzungsüberlassung von der Bf. zu begehren.

(4) Wenn der Herr ***2*** zivilrechtlich zu Unrecht das Kilometergeld – nach dem Vorbringen der Bf. die Nutzungsentschädigung – bezogen hat, das eigentlich Frau ***4*** zustehen würde, wäre dies für die steuerliche Bewertung der Sache nicht relevant:

Diesbezüglich ist auf die Regelung des § 23 Abs. 2 BAO zu verweisen, wonach ein Abgabentatbestand – in concreto ein Zufluss aus dem Dienstverhältnis an Herrn ***2*** – auch dann verwirklicht wird, wenn ein rechtswidriges Verhalten zur Tatbestandsverwirklichung geführt hat (vgl. zB Ritz/Koran, BAO⁷, Tz 10 f zu § 23 BAO mwN). Überdies war auch Frau ***4*** aufgrund der tatsächlich mit der Bf. getroffenen Vereinbarung nicht berechtigt ein Nutzungsentgelt von der Bf. zu begehren.

Die Beschwerde war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Betreffend die Nutzung des ***20*** mit dem Kennzeichen ***Kennzeichen x-111*** durch Herrn ***3*** ist folgendes auszuführen:

§ 15 Abs. 1 und Abs. 1 Z 1 und 2 EStG in der Fassung vor BGBl I 2019/103 lauten wie folgt:

(1) Einnahmen liegen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 zufließen. Die Veräußerung von Wirtschaftsgütern führt nur dann zu Einnahmen, wenn dies ausdrücklich angeordnet ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden.

(2) 1. 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.

2. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz die Höhe geldwerter Vorteile mit Verordnung festzulegen sowie in der Verordnung für die Zurverfügungstellung von Kraftfahrzeugen im Interesse ökologischer Zielsetzungen Ermäßigungen und Befreiungen vorzusehen.

Für Lohnzahlungszeiträume, die bis 31.12.2015 enden, hat § 15 Abs. 2 EStG 1988 wie folgt gelautet (vgl. § 124b Z 275 EStG 1988):

Geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) sind mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

Die in § 15 Abs. 2 EStG 1988 vorgesehene Verordnung (Sachbezugswerteverordnung, BGBl II 2001/416 idF BGBl II Nr. 29/2014) hat für Lohnzahlungszeiträume bis 31.12.2015 in dessen § 4 wie folgt gelautet:

(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 720 Euro monatlich, anzusetzen. Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen. Selbständig bewertbare Sonderausstattungen gehören nicht zu den Anschaffungskosten.

(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.

(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.

Für Lohnzahlungszeiträume ab 1.1.2016, 2017 sowie auch im Jahr 2018 lautet § 4 der Sachbezugswerteverordnung idF BGBl II Nr. 395/2015 wie folgt:

(1) Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug 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...

(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.

Wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt, wurde das Kfz ***20*** Herrn ***3*** von der Bf. und nicht von Herrn ***2*** überlassen, weswegen aufgrund der von Herrn ***3*** mit diesem Fahrzeug getätigten Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitsstätte ein Sachbezug anzusetzen war. Die unentgeltliche Zurverfügungstellung des ***20*** an Herrn ***3*** stellt als Sachbezug einen Teil des vereinbarten Entgeltes für die vom Dienstnehmer Herrn ***3*** erbrachte Arbeitsleistung gegenüber der Bf. dar. Wäre der Dienstnehmer ***3*** nicht bei der Bf. beschäftigt gewesen, so hätte ihm der Vorteil der Zurverfügungstellung eines KFZs für Privatfahrten, zu denen auch die Fahrten Wohnung Arbeitsstätte zählen nicht zufließen können, weswegen dieser Vorteil durch das Dienstverhältnis iS des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 veranlasst worden ist.

Für die Besteuerung der privaten Nutzung des ***20*** durch Herrn ***3*** als Sachbezug kommt es auch nicht darauf an, ob das zur Verfügung gestellte Fahrzeug im Betriebsvermögen der Bf. ist oder – wie im beschwerdegegenständlichen Fall - es der Bf. von der Gesellschafterin Frau ***4*** zur Nutzung zur Verfügung gestellt wurde und von der Bf. dann an Herrn ***3*** zur Nutzung überlassen wird wie sich aus § 4 Abs. 5 Sachbezugswerteverordnung eindeutig ergibt. Vielmehr ist ein Veranlassungszusammenhang mit der Gegenleistung des Arbeitnehmers (Erbringung der Arbeitsleistung) ausreichend. Arbeitslohn im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sind nämlich alle Bezüge und Vorteile, die ihre Wurzel im Dienstverhältnis haben und sich im weitesten Sinn als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft erweisen (vgl. zB VwGH 22.11.2018, Ro 2017/15/0042). ***3*** ist in den Genuss der Nutzung des ***20*** nur deswegen gekommen, weil er bei der Bf. beschäftigt war.

Aber auch dann wenn das Fahrzeug ***20*** mit dem Kennzeichen ***Kennzeichen x-111*** – dies war aber aufgrund des festgestellten Sachverhaltes ohnedies nicht der Fall – von Herrn ***2*** ***3*** zur Verfügung gestellt worden wäre, würde dies am Ansatz eines der Lohnsteuer, dem Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterliegenden Sachbezug nichts ändern, weil gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl I Nr. 105/2014 (2. AbgÄG 2014) im Rahmen des Dienstverhältnisses von einem Dritten geleistete Vergütungen als Lohnzahlungen gelten, wenn der Arbeitgeber weiß oder wissen musste, dass derartige Vergütungen geleistet werden. Da ***2*** der Geschäftsführer der Bf. im beschwerdegegenständlichen Zeitraum war und noch ist wäre dessen Wissens jedenfalls der Bf. zuzurechnen.

Zu den Beschwerden betreffend die Säumniszuschläge:

Gemäß § 217 Abs. 1 BAO sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten, wenn eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird.

Nach Absatz 2 der genannten gesetzlichen Bestimmung beträgt der erste Säumniszuschlag 2 % des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages.

Die betreffend für die im Haftungsweg gemäß § 82 EStG 1988 vorgeschriebene Lohnsteuer für die Jahre 2015 bis 2018 festgesetzten ersten Säumniszuschläge entsprechen der Höhe nach der Regelung des § 217 Abs. 2 BAO.

Bemessungsgrundlage des Säumniszuschlages ist die nicht entrichtete Abgabenschuldigkeit; dies unabhängig davon, ob die Festsetzung der Stammabgabe rechtmäßig ist oder ob die Festsetzung mit Berufung angefochten ist (vgl. Ritz/Koran, BAO⁷, § 217 Tz 4 mwN).

Für das Entstehen einer Säumniszuschlagspflicht ist somit allein maßgeblich, ob die objektiven Tatbestandsmerkmale erfüllt sind. Es genügt der Bestand einer formellen Abgabenzahlungsschuldigkeit unabhängig von der sachlichen Richtigkeit der Abgabensfestsetzung oder des Ergebnisses einer Selbstberechnung. In der Beschwerde wurden keine Gründe vorgebracht, die gegen die objektive Säumnisfolge nach § 217 Abs. 1 und 2 BAO bzw. für eine Aufhebung der Säumniszuschlagbescheide sprechen würden, weswegen die Beschwerde auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen ist.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Das Bundesfinanzgericht ist der in diesem Erkenntnis angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von einzelfallbezogenen Tatfragen ab, die einer Revision nicht zugänglich sind, weswegen die Revision nicht zuzulassen war.

Linz, am 28. Juni 2023