

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Elisabeth Traxler in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Heigl GmbH, Stritzling 10, 3261 Steinakirchen am Forst, über die Beschwerde vom 20. Juni 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten (nunmehr: Finanzamtes Österreich) vom 6. Juli 2012 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für die Kalenderjahre 2009, 2010, 2011 und 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben und die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Hinsichtlich der Neuberechnung wird auf die Beschwerdevereinscheidung des Finanzamtes vom 8. September 2022 verwiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des LG ***1*** vom tt.05.2012 wurde über das Vermögen der ***Bf1*** in ***2*** das Konkursverfahren eröffnet. Mit Beschluss des LG ***1*** vom tt.12.2013 wurde der Konkurs (nach Schlussverteilung) aufgehoben. Im August 2013 wurde die Gesellschaft gemäß § 40 FBG (im Firmenbuch) gelöscht.

Als Ergebnis einer bei der ***Bf1*** durchgeführten Lohnsteuerprüfung gemäß § 86 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 (GPLA-Prüfung) hat das Finanzamt (belangte Behörde) am **06.07.2012** ua. **Haftungsbescheide** gemäß § 82 EStG 1988 für die Kalenderjahre 2009-2012 erlassen, die unangefochten in Rechtskraft erwachsen sind.

Mit Bescheid vom 19.05.2014 hat das Finanzamt den (nunmehrigen) Beschwerdeführer (Bf) und (vormaligen) Geschäftsführer der ***Bf1*** für die Lohnsteuer 2009-2012 zur Haftung gemäß §§ 9, 80 Bundesabgabenordnung (BAO) hinsichtlich dieser Gesellschaft herangezogen. Der dagegen eingebrachten Beschwerde vom 20.06.2014 hat das Bundesfinanzgericht (BFG) mit Erkenntnis vom 23.11.2017, GZ. RV/5101162/2016, im Umfang der

Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes vom 09.09.2015 (daher: teilweise) Folge gegeben.

Am **20.06.2014** hat der Bf auch gegen die (an die *****Bf1***** ergangenen) Haftungsbescheide gemäß § 82 EStG 1988 für die Kalenderjahre 2009-2012 vom 06.07.2012 eine **Beschwerde** eingebracht (§ 248 BAO). Diese Beschwerde richtet sich gegen folgende Prüfungsfeststellungen:

Provisionen (2009, 2010, 2011, 2012): An Dienstnehmer seien keine Provisionen ausbezahlt worden, sodass deren Versteuerung ohne Rechtsgrundlage erfolgt sei.

Kilometergelder an den Dienstnehmer *****3***** (2009, 2010, 2011): Benütze der Arbeitnehmer sein eigenes Kraftfahrzeug, seien bei beruflichen Fahrten von nicht mehr als 30.000 Kilometern im Kalenderjahr die amtlichen Kilometergelder im Schätzungswege als tatsächliche Kosten anzusetzen (LStR Rz 371). Die Limitierung der Kilometergelder als Schätzungsgrundlage der tatsächlichen Aufwendungen erfolge im Rahmen einer Jahresbetrachtung (Kalenderjahr als Veranlagungszeitraum). Eine Umrechnung der 30.000 Kilometergrenze auf Monatsbeträge sei nicht vorzunehmen (LStR Rz 10293 letzter Absatz). Die belangte Behörde habe eine Umrechnung dieser Jahresgrenze auf eine Monatsgrenze vorgenommen und den angefochtenen Bescheid damit mit einer inhaltlichen Rechtswidrigkeit belastet.

Kilometergelder an den Dienstnehmer *****4***** (2011, 2012): In ihrem Bericht habe die belangte Behörde ausgeführt, dass an diesen Dienstnehmer steuerfreie Kilometergelder ausbezahlt worden seien, dass pro Jahr (richtlinienkonform) 30.000 Kilometer steuerfrei anerkannt werden könnten, dass der Dienstnehmer im Oktober in das Unternehmen eingetreten sei und die steuerfreien Kilometergelder überschritten worden seien.

Es könne festgehalten werden, dass der Dienstnehmer in diesen drei Beschäftigungsmonaten jedenfalls nicht steuerfreie Kilometergelder für mehr als 30.000 Kilometer erhalten habe.

Benütze der Arbeitnehmer sein eigenes Kraftfahrzeug, seien bei beruflichen Fahrten von nicht mehr als 30.000 Kilometern im Kalenderjahr die amtlichen Kilometergelder im Schätzungswege als tatsächliche Kosten anzusetzen (LStR Rz 371). Die Limitierung der Kilometergelder als Schätzungsgrundlage der tatsächlichen Aufwendungen erfolge im Rahmen einer Jahresbetrachtung (Kalenderjahr als Veranlagungszeitraum). Eine Umrechnung der 30.000 Kilometergrenze auf Monatsbeträge sei nicht vorzunehmen (LStR Rz 10293 letzter Absatz). Eine Hinzurechnung sei mangels Überschreitung der 30.000 Kilometergrenze jedenfalls nicht zulässig.

Pendlerpauschale Dienstnehmer *****5***** (2009, 2010): Nach Auffassung der belangten Behörde sei dieser Dienstnehmer nur im Außendienst tätig gewesen, weshalb keine (steuerfreie) Pendlerpauschale zu berücksichtigen sei. Diese Feststellung werde zurückgewiesen – der Dienstnehmer sei regelmäßig zu Besprechungen in den Betrieb gekommen, jedenfalls zumindest jeden zweiten Tag. Er habe im Betrieb auch Dienst versehen. Eine steuerfreie Pendlerpauschale könne somit jedenfalls berücksichtigt werden. Auf welcher Grundlage die belangte Behörde diese Feststellung abgeleitet habe, sei dem Bericht nicht zu

entnehmen.

Pendlerpauschale ***6***, ***7***, ***8*** und ***9*** (2010, 2011, 2012): Nach der Verlegung des Firmensitzes sei die Pendlerpauschale unter Zugrundelegung des amtlichen Formulars nach den Angaben der Dienstnehmer neu berechnet worden. Während die Dienstnehmer die Fahrt mit öffentlichen Verkehrsmitteln als unzumutbar festgestellt hätten, habe die belangte Behörde Gegenteiliges festgestellt, nämlich, dass die Fahrt mit öffentlichen Verkehrsmitteln zumutbar sei. Eine Haftung des Arbeitgebers (§ 82 EStG 1988) bestehe nur insoweit, als die Lohnsteuer nach Maßgabe der Verhältnisse, wie sie dem Arbeitgeber beim Steuerabzug erkennbar gewesen seien, unrichtig berechnet worden sei. Habe der Arbeitgeber daher die Lohnsteuer unter Berücksichtigung von Erklärungen des Arbeitnehmers zur Berücksichtigung eines Pendlerpauschales richtig berechnet und einbehalten, führe eine nachträgliche Berichtigung nicht zur Annahme einer unrichtigen Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer (vgl. VwGH vom 12.07.1962, Zl. 1592/69; LStR Rz 1209) und somit auch zu keiner Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988.

Sachbezug ***10*** (2009, 2010, 2011, 2012): Für diesen Dienstnehmer sei (nur) der halbe Sachbezugswert berechnet worden. Die Aufzeichnungen seien nach Auffassung der belangten Behörde mangelhaft und weiters sei festgestellt worden, dass der Dienstnehmer kein eigenes Fahrzeug besitze. Richtig sei, dass der Dienstnehmer kein eigenes Fahrzeug besitze. Worin in den Aufzeichnungen der Mangel liegen soll, sei nicht festgestellt worden.

Sachbezug ***4*** (2011, 2012): Diesem Dienstnehmer sei 2011 kein Firmenfahrzeug zur Verfügung gestellt worden; er habe vielmehr sein Privatauto für Firmenfahrten genutzt und dafür Kilometergelder berechnet. Es werde daher beantragt, diesen Sachbezug aufzuheben.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 08.09.2022** hat die belangte Behörde der Beschwerde teilweise Folge gegeben und diese Entscheidung wie folgt begründet:

Provisionen (2009-2012): Weder aus dem Prüfbericht noch aus dem Akt sei nachvollziehbar, weshalb es sich bei den Provisionsempfängern um Aushilfen gehandelt haben soll. Der Beschwerde werde daher in diesem Punkt Folge gegeben.

Kilometergelder an den Dienstnehmer ***3*** (2009-2011): An diesen Dienstnehmer seien im Kalenderjahr 2009 für 29.866 Kilometer Kilometergelder in Höhe von € 12.543,72 (steuerfrei) ausbezahlt worden. Im Zuge der GPLA-Prüfung sei die Steuerfreiheit nur für 15.000 Kilometer anerkannt worden, weil der Dienstnehmer nur sechs Monate im Unternehmen tätig gewesen sei.

Im Kalenderjahr 2010 seien für 27.032 Kilometer Kilometergelder in Höhe von € 11.353,44 (steuerfrei) ausbezahlt worden. Im Zuge der GPLA-Prüfung sei die Steuerfreiheit nur für 12.500 Kilometer anerkannt worden, weil der Dienstnehmer nur fünf Monate im Unternehmen tätig gewesen sei. Im Kalenderjahr 2011 seien für 29.955 Kilometer Kilometergelder in Höhe von € 12.581,10 (steuerfrei) ausbezahlt worden. Im Zuge der GPLA-Prüfung sei die Steuerfreiheit nur für 12.500 Kilometer anerkannt worden, weil der Dienstnehmer nur fünf Monate im Unternehmen tätig gewesen sei.

In der Beschwerde sei dagegen vorgebracht worden, dass – in Entsprechung der LStR (Rz 10293) – keine Umrechnung der 30.000 Kilometergrenze auf Monatsbeträge vorzunehmen sei. Das BFG habe in seiner Entscheidung vom 09.11.2017, GZ. RV/4100216/2011, ausgeführt, dass „der KFZ-Aufwand in realistischer Weise nur dann auf der Basis von Kilometergeld geschätzt werden kann, wenn nicht mehr als 30.000 Kilometer pro KFZ im Jahr zurückgelegt worden sind. Die Obergrenze für 3 Monate beträgt daher 7.500 km $[30.000/12*3]$. Ist die Anzahl der gefahrenen Kilometer höher als 7.500 für drei Monate, weicht der tatsächliche KFZ-Aufwand idR vom Kilometergeld ab (vgl. VwGH vom 08.10.1998, Zl. 97/15/0073; vom 19.05.2005, Zl. 2001/15/0088). [...] Gegen die Schätzung nach Maßgabe der obigen Ausführungen (Kilometergelder nur unter Zugrundelegung von 7.500 gefahrenen Kilometern für 3 Monate) bestehen keine Bedenken.“ Die in der Beschwerde angeführte Rz in den LStR (10293) hingegen beziehe sich auf Fahrtkosten zu Fortbildungsstätten.

Die Nachversteuerung von 14.866 Kilometern (29.866 abzüglich 15.000) im Kalenderjahr 2009, von 14.532 Kilometern (27.032 abzüglich 12.500) im Kalenderjahr 2010 und von 17.455 Kilometern (29.955 abzüglich 12.500) im Kalenderjahr 2011 sei daher zu Recht erfolgt, sodass der Beschwerde (in diesem Punkt) nicht gefolgt werden könne.

Davon abgesehen sei zu erwähnen, dass die steuerfrei ausbezahlten Kilometergelder im Kalenderjahr 2009 – mit Ausnahme des Dezembers – das monatliche Gehalt dieses Dienstnehmers überstiegen hätten. Im Schnitt habe der Dienstnehmer ca 5.000 Kilometer pro Monat zurückgelegt, was bei einer Vollzeitbeschäftigung (174 Stunden monatlich) zu einer Kilometerleistung von über 28 Kilometern pro Arbeitsstunde führen würde (ohne Berücksichtigung von allfälligen Urlaubs- und Krankenstandstagen). Diese Kilometerleistungen würden äußerst hoch erscheinen und seien auch deshalb auffällig, weil immer dann, wenn die Grenze von 30.000 Kilometern nahezu erreicht worden sei, das Dienstverhältnis beendet worden sei. Deshalb bestünden auch Zweifel an der Richtigkeit der (mittels „Fahrtenbüchern“; dazu bzw. zu deren Mangelhaftigkeit werde auf die Ausführungen beim Dienstnehmer ***4*** verwiesen) gefahrenen Kilometer und seien die Kilometergelder allenfalls zur Gänze nachzuversteuern, wovon im ggstdl. Fall jedoch aus verwaltungsökonomischen Gründen (2014 Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch) abgesehen worden sei.

Kilometergelder an den Dienstnehmer ***4*** (2011-2012): An diesen Dienstnehmer seien im Kalenderjahr 2011 für 8.544 Kilometer Kilometergelder in Höhe von € 3.588,48 (steuerfrei) ausbezahlt worden. Im Zuge der GPLA-Prüfung sei die Steuerfreiheit nur für 7.500 Kilometer anerkannt worden, weil der Dienstnehmer nur drei Monate (ab Oktober) im Unternehmen tätig gewesen sei. Im Kalenderjahr 2012 seien für insgesamt 8.695 Kilometer Kilometergelder in Höhe von € 3.651,90 (steuerfrei) ausbezahlt worden. Im Zuge der GPLA-Prüfung sei die Steuerfreiheit nur für 7.500 Kilometer anerkannt worden, weil der Dienstnehmer nur drei Monate (bis Ende März) im Unternehmen tätig gewesen sei. Hinsichtlich des Beschwerdevorbringens und der Begründung, weshalb eine Aliquotierung zu erfolgen gehabt habe, werde auf die Ausführungen zu den Kilometergeldern beim Dienstnehmer ***3*** verwiesen. Die Nachversteuerung von 1.044 Kilometern (8.544 abzüglich 7.500) im

Kalenderjahr 2011 und von 1.195 Kilometern (8.695 abzüglich 7.500) im Kalenderjahr 2012 sei daher zu Recht erfolgt und die Beschwerde (in diesem Punkt) abzuweisen gewesen.

Ergänzend – auch zu den entsprechenden Ausführungen beim Dienstnehmer ***3*** – werde kurz auf das vorliegende Fahrtenbuch für 11/2011 (wobei die Jahreszahl im Fahrtenbuch nicht aufscheine, sondern von der belangten Behörde rekonstruiert worden sei) bzw. auf dessen Mangelhaftigkeit eingegangen: So seien beispielhaft am 02.11 lediglich die Uhrzeit (07:00-17:50), die Kilometer (277) und das Taggeld (€ 18,70) ausgefüllt worden. Im (vorgegebenen) Feld „Tour, Kunden“ sei „***11*** – ***12*** – ***13*** – ***14*** – ***15***“

eingetragen. So würden sich die meisten Eintragungen gestalten. Die Eintragung vom 31.11.2011 (mit 280 Kilometern) sei offensichtlich falsch, weil der November nur 30 Tage habe. Der Nachweis von Fahrtkosten bzw. von beruflich gefahrenen Kilometern habe grundsätzlich mittels eines Fahrtenbuches zu erfolgen. Dieses habe die beruflichen und die privaten Fahrten zu enthalten (zB BFG vom 28.04.2015, GZ. RV/7104865/2014; UFS vom 28.12.2009, GZ. RV/1076-L/08; UFS vom 28.10.2013, GZ. RV/1380-L/12; VwGH vom 28.02.1964, Zl. 2176/63). Damit ein Fahrtenbuch einen tauglichen Nachweis darstelle, müsse es fortlaufend, zeitnah, übersichtlich und in chronologischer Reihenfolge lückenlos geführt sein (*Doralt/Mayr/Herzog*, EStG, 13. Auflage, § 16 Tz 220, Stichwort "Fahrtkosten", mwN). Es müssten jedenfalls folgende Daten festgehalten sein:

- Datum der Fahrt;
- Kilometerstand am Beginn und am Ende jeder Fahrt und die Fahrtstrecke in Kilometern;
- Abfahrts- und Ankunftszeiten sowie die Fahrtdauer;
- Ausgangsort und Zielort jeder Fahrt;
- Reiseweg, und zwar so, dass er mit einer Straßenkarte nachvollzogen werden könne;
- der Zweck jeder einzelnen Fahrt; wenn im Zuge einer einheitlichen beruflichen Fahrt mehrere Kunden besucht würden, so sei der Name jedes einzelnen Kunden anzuführen. Ein bloß allgemein gehaltener Hinweis, etwa „Kundenbesuche“, sei als Zweckangabe jedenfalls zu vage (siehe BFG vom 15.07.2019, GZ. RV/2100774/2018, mwN). Die Aufzeichnungen in einem Fahrtenbuch müssten hinreichende Gewähr für ihre Vollständigkeit und Richtigkeit bieten und mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sein. Würden sie inhaltliche Unregelmäßigkeiten aufweisen, könne dies die materielle Richtigkeit der Kilometerangaben in Frage stellen (zB BFG vom 02.02.2022, GZ. RV/7101556/2012). Außer einem Fahrtenbuch kämen auch andere Beweismittel in Betracht. Die Führung eines Fahrtenbuches könne entfallen, wenn durch andere Aufzeichnungen (zB Reisekostenabrechnungen) eine ebenso verlässliche Beurteilung - im oben dargelegten Sinne - möglich sei (zB BFG vom 10.06.2014, GZ. RV/7101414/2013).

Betrachte man die vorliegenden Aufzeichnungen (Fahrtenbücher) unter dem Blickwinkel obiger Ausführungen, so bleibe festzuhalten, dass diesen

- selten bzw. keine überprüfbaren Kundennamen,
- keine konkreten Kundenadressen zur Überprüfung der Kilometerangaben,
- kaum näher definierte inhaltliche Zwecke der Fahrten,

- keinerlei Angaben zu privaten Fahrten

zu entnehmen seien. Aus diesem Grund sei die Richtigkeit bzw. Ordnungsmäßigkeit der Fahrtenbücher – die von sämtlichen Dienstnehmern in der geschilderten Art geführt worden seien - und die daraus abgeleiteten Kilometer durchaus in Frage zu stellen. Von einer vollständigen Nachversteuerung sämtlicher Kilometergelder sei aus verwaltungsökonomischen Gründen (2014 Löschung der Gesellschaft aus dem Firmenbuch) Abstand genommen worden. Pendlerpauschale Dienstnehmer ***5*** (2009-2010): Den Beschwerdeausführungen, wonach dieser Dienstnehmer jedenfalls jeden zweiten Tag in den Betrieb gekommen sei, um an Besprechungen teilzunehmen oder dort seinen Dienst zu versehen, könne aus folgenden Gründen nicht gefolgt werden: Herr ***5*** habe lt. Lohnkonto monatlich Diäten ausbezahlt erhalten. Im Kalenderjahr 2009 seien Diäten in Höhe von insgesamt € 3.444,32 ausbezahlt worden. Unter der Annahme von einem Monat Urlaub in dem Jahr ergäben sich daraus Diäten von rund € 314,00 pro Monat (3.444/11 Monate) - dies entspräche 142 Arbeitsstunden, für die Diäten gewährt worden seien. Bei einer Vollzeitbeschäftigung mit 174 Stunden pro Monat könne sich daraus keine Tätigkeit am Betriebsstandort alle zwei Tage ergeben. Auch die am Lohnkonto ausgewiesenen Mehrstunden (pauschal rund € 91,00 pro Monat) könnten an dieser Beurteilung nichts ändern. Ähnlich habe es sich im Kalenderjahr 2010, bis zum Austritt Ende März, verhalten. Es seien Diäten in Höhe von insgesamt € 1.003,20 ausbezahlt worden. Dies entspräche (ohne Berücksichtigung von etwaigen Urlauben) Diäten für rund 152 Stunden pro Monat. Zudem sei aus dem Lohnkonto ersichtlich, dass dem Dienstnehmer in beiden Jahren ein Firmenfahrzeug zur Verfügung gestellt worden sei (Ansatz eines Kfz-Sachbezugswertes). Daher werde ergänzend darauf verwiesen, dass anlässlich der Einführung von § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 im Jahr 2013 in den Erläuterungen klargestellt worden sei, dass der gleichzeitige Bezug von Pendlerpauschale mit der Zurverfügungstellung eines Firmenfahrzeuges nicht zulässig sei. Da aus der Berechnung der belangten Behörde hervorgehe, dass eine Tätigkeit am Betriebsstandort im behaupteten Ausmaß mit den verrechneten Diäten nicht übereinstimmen könne, habe dem Beschwerdevorbringen nicht gefolgt werden können.

Pendlerpauschale ***6***, ***7***, ***8*** und ***9*** (2010-2012): Zum nunmehrigen Zeitpunkt sei nicht mehr nachvollziehbar, ob die (derzeit bestehenden) Verbindungen (mit öffentlichen Verkehrsmitteln) auch schon 2010 in dieser Form/Frequenz bestanden hätten; auch könne nicht mit Sicherheit gesagt werden, wann Arbeitsbeginn/Arbeitsende dieser Dienstnehmer gewesen sei und wie die Verbindungen mit öffentlichen Verkehrsmitteln zum damaligen Zeitpunkt ausgesehen hätten. Da diesbezügliche Nacherhebungen aufgrund der inzwischen vergangenen Zeit nur mit einem enormen Aufwand möglich wären, werde der Beschwerde (in diesem Punkt) stattgegeben.

Sachbezug ***10*** (2009-2012): In der Lohnverrechnung sei nur der halbe, im Zuge der GPLA-Prüfung der volle Sachbezugswert angesetzt und dies (im Bericht vom 06.07.2012) mit der Mangelhaftigkeit der Aufzeichnungen begründet worden. In der Beschwerde sei dagegen eingewendet worden, dass der Dienstnehmer – wie von der belangten Behörde festgestellt worden sei - zwar kein eigenes Fahrzeug besessen habe, dass jedoch keine Feststellungen

getroffen worden seien, worin ein Mangel in den Aufzeichnungen liegen soll. Zwar liege (auch) bei diesem Dienstnehmer ein Fahrtenbuch vor, welches jedoch (auch) Ähnlichkeiten mit dem vom Dienstnehmer ***4*** geführten Fahrtenbuch (siehe oben) aufweise. Auch das von diesem geführte Fahrtenbuch weise zwar den Monat „April“ aus, jedoch keine Jahreszahl; auszugehen sei vom Jahr 2009, da ansonsten die ausgefüllten Tage nicht mit den Werktagen übereinstimmen würden. Beispielhaft sei der 07.04. herausgegriffen, bei dem lediglich die Uhrzeit (06:30-19:00), der Kilometerstand (127.450) und das Taggeld (€ 16,72) ausgefüllt worden seien. In dem Feld, in dem die Tour bzw. die Kunden angeführt werden sollten, sei nur „***16***“ eingetragen worden. Die genauesten diesbezüglichen Daten enthielten der 22.04. mit der Tour „***17***“ und der 24.04. mit der Tour „***18***“; ansonsten finde sich hauptsächlich der Eintrag „***19***“. In der zusammenfassenden Darstellung des „Fahrtenbuches“ seien auch der Kilometerstand zu Beginn und Ende des Monats, sowie das Kennzeichen angeführt. Diese Aufzeichnungen rechtfertigten nicht den Ansatz eines halben Sachbezugswertes, zumal keinerlei Angaben zu privaten Fahrten gemacht worden seien und auch sonst die Aufzeichnungen nicht einem ordnungsgemäßen Fahrtenbuch entsprechen würden (siehe Punkt „Kilometergelder an den Dienstnehmer ***4***“). Für die Kalenderjahre 2009 und 2010 könne die Nachversteuerung anhand der vorliegenden Unterlagen nachvollzogen werden; es seien die jeweils pro Monat angesetzten Sachbezugswerte in derselben Höhe nachversteuert worden, um auf den vollen Sachbezug zu gelangen (zB Sachbezug lt. Jahreslohnkonto 2009 € 2.527,70, Nachversteuerung lt. GPLA-Bericht für 2009 ebenfalls € 2.527,70). Für das Jahr 2011 sei im Zuge der GPLA-Prüfung jedoch davon ausgegangen worden, dass ab März ein anderes Fahrzeug zur Verfügung gestellt worden sei (dies sei aufgrund des geringeren Sachbezugswertes in den Lohnkonten nachvollziehbar). Im GPLA-Bericht (vom 06.07.2012) finde sich dazu noch die Anmerkung, dass ab 03/2011 der Sachbezugswert falsch berechnet worden sei (Neuwert!). Das Prüfungsorgan sei davon ausgegangen, dass dem Dienstnehmer ab 03/2011 der Renault Espace zur Verfügung gestellt worden sei, der lt. vorliegender Rechnung vom 25.07.2011 gebraucht um € 13.800,00 über die ***20*** angeschafft worden sei (Neuwert lt. Vermerk € 29.000,00). Der Sachbezugswert sei somit ab 03/2011 nicht nur – wie die Jahre davor – verdoppelt, sondern vom Neuwert des Renault Espace berechnet worden. Die (den Ankauf des Gebrauchtfahrzeuges betreffende) Rechnung sei nicht auf die ***Bf1***, sondern auf die „***21***“ in ***22*** ausgestellt worden. Es könne daher nicht nachvollzogen werden, wie dieser PKW 03/2011 einem Dienstnehmer zur Verfügung gestellt worden sein soll, wenn er doch erst 07/2011 und noch dazu von einer anderen Gesellschaft angeschafft worden sei. Auf dieser Rechnung finde sich allerdings auch der (einem Verfasser nicht zuordenbare) handschriftliche Vermerk „SB ***23*** ab 01/2012“. Im Akt befinde sich eine „Zuordnungstabelle“ für das Jahr 2012, aus der hervorgehe, welchem Dienstnehmer welches Fahrzeug mit welchem Kennzeichen zugeordnet worden sei. Ein Renault Espace habe lt. dieser Liste das Kennzeichen „***24***“ gehabt und sei dem Dienstnehmer ***25*** zugeordnet gewesen. Vom Dienstnehmer ***25*** liege ebenfalls für 01/2012 ein „Fahrtenbuch“ vor (etwas genauer geführt als jenes

vom Dienstnehmer ***4***), welches für das Kennzeichen „***24***“ geführt worden sei. Ob es sich dabei allerdings um den „nachversteuerten“ Renault Espace handle, könne nicht mit Sicherheit gesagt werden, da jener - in der Zuordnungsliste angeführte - Renault Espace nach dortigen Angaben über die ***26*** schon ab 01.06.2008 geleast worden sei. Ein anderer Renault Espace scheine auf der Zuordnungsliste nicht auf. Die Zuordnung des nachversteuerten Renault Espace an den Dienstnehmer ***10*** ab 03/2011 lasse sich somit insgesamt nicht mehr nachvollziehen, weshalb der Beschwerde in diesem Punkt insofern stattgegeben werde, als dass ab 03/2011 und 2012 anstelle des neu berechneten und zusätzlich verdoppelten Sachbezugs nunmehr – analog zu den Vorjahren - nur der von der Gesellschaft selbst angesetzte Sachbezugswert verdoppelt und dieser - ebenfalls wie in den Vorjahren - mit einem Steuersatz von 36,5% besteuert werde, da die Voraussetzungen für einen halben Sachbezug aufgrund der mangelhaften Aufzeichnungen nicht vorliegen würden.

Sachbezug ***4*** (2011- 2012): Aus dem GPLA-Bericht gehe hervor, dass für den Zeitraum 01.10.2010-31.03.2012 eine Nachversteuerung vorgenommen worden sei. Hier sei anscheinend ein Schreibfehler unterlaufen, da die Nachversteuerung erst vom 01.10.2011 (Datum des Eintritts dieses Dienstnehmers) bis zum 31.03.2012 erfolgt sei. Auch betraglich sei die Nachversteuerung nur für diesen Zeitraum erfolgt. Allerdings sei nicht mehr nachvollziehbar, weshalb für den Zeitraum vor 03/2012 ein Sachbezugswert nachversteuert worden sei. Auf der (mit 08.03.2011 datierten) Rechnung des in Frage stehenden Alfa 159 SW befinde sich ein (einem Verfasser nicht zuordenbarer) handschriftlicher Vermerk „***27*** SB ab März 2012“. Auf dem Lohnkonto dieses Dienstnehmers finde sich auch ab 03/2012 ein Sachbezug iHv € 101,25. Dieser Betrag findet sich in den Monaten 04-12/2011 am Lohnkonto des Dienstnehmers ***10*** als Sachbezugswert, sodass davon auszugehen sei, dass dieses Fahrzeug dem Dienstnehmer ***10*** zur Verfügung gestellt worden sei. In der „Zuordnungstabelle“ (welchem Dienstnehmer welches Fahrzeug zur Verfügung gestellt worden sei) sei der Alfa zwar dem Dienstnehmer ***4*** zugeordnet, allerdings betreffe diese Aufstellung das Jahr 2012, sodass sich daraus keine zwingenden Aussagen für 2011 ableiten lassen würden. Außerdem liege ein „Fahrtenbuch“ für 11/2011 des Dienstnehmers ***4*** vor (zu dessen Mangelhaftigkeit siehe oben Punkt „Kilometergelder an den Dienstnehmer ***4***“), in dem 5.068 Kilometer ausgewiesen seien. Für diese Kilometerleistung habe der Dienstnehmer ***4*** lt. Lohnkonto 12/2011 das Kilometergeld ausbezahlt erhalten. Aus betriebswirtschaftlicher Sicht sei nicht nachvollziehbar, weshalb der Dienstgeber dem Dienstnehmer in diesem Zeitraum ein Firmenfahrzeug ohne Ansatz eines Sachbezugswertes zur Verfügung stellen und demselben Dienstnehmer gleichzeitig Kilometergelder ausbezahlen sollte. Der Dienstnehmer ***4*** habe bis einschließlich 03/2012 Kilometergelder ausbezahlt erhalten (die Auszahlungen seien im Folgemonat erfolgt), sodass auch dies die Vermutung nahelege, dass erst ab 03/2012 ein Firmenfahrzeug zur Verfügung gestellt worden sei. Auf Basis einer Bemessungsgrundlage von € 200,00 pro Monat sei für den Zeitraum 01.10.2011-01.03.2012 ein Sachbezugswert nachversteuert worden. In der Beschwerde sei beantragt worden, den Sachbezug für das Jahr 2011 mangels eines zur Verfügung stehenden

Firmenfahrzeuges aufzuheben, für das Jahr 2012 sei aus verwaltungsökonomischen Gründen von einem Abänderungsantrag Abstand genommen worden. Aufgrund obiger Ausführungen werde der Beschwerde in diesem Punkt - wie beantragt - stattgegeben und der Sachbezug für das Jahr 2011 werde aufgehoben. Obwohl für das Jahr 2012 in der Beschwerde von einer Abänderung abgesehen worden sei (die Nachverrechnung ergäbe lt. GPLA-Prüfung den in der Beschwerde genannten Betrag iHv € 219,00), werde der für das Jahr 2012 angesetzte Sachbezugswert insofern korrigiert, als dass nur der bisher angesetzte Sachbezugswert von € 101,25 verdoppelt und wie bisher einem Steuersatz von 36,5% unterworfen werde, da die Voraussetzungen für einen halben Sachbezugswert aufgrund der mangelhaften Aufzeichnungen nicht vorliegen würden.

In seinem **Vorlageantrag vom 12.10.2022** hat der Bf die Vorlage der Beschwerde an das BFG beantragt und als Begründung angeführt, dass den in der Beschwerde beantragten Änderungen nur teilweise stattgegeben worden sei. In diesem Schriftsatz hat der Bf auch die Nachreichung einer detaillierten, weitergehenden Begründung bis zum 14.11.2022 angekündigt.

In weiterer Folge hat der Bf jedoch keine (weitergehende) Begründung eingebracht.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die belangte Behörde hat sich in der Beschwerdevorentscheidung vom 08.09.2022 mit den einzelnen Beschwerdepunkten ausführlich auseinandergesetzt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt einer Beschwerdevorentscheidung Vorhaltecharakter zu, was bedeutet, dass dann, wenn der Abgabepflichtige den in der Beschwerdevorentscheidung erwähnten Fakten nicht entgegentritt, diese als richtig angenommen werden können (VwGH vom 23.05.2012, Zl. 2008/17/0115; vom 25.10.1994, Zl. 90/14/0184; vom 07.12.1988, Zl. 88/13/0005).

In ihrem Vorlageantrag vom 12.10.2022 hat die Bf (nur) die Entscheidung durch das BFG beantragt. Den Ausführungen in den Beschwerdevorentscheidungen ist die Bf nicht entgegen getreten, sodass diese – im Sinne der oa. Rechtsprechung – als richtig angenommen werden können.

Zur Begründung der ggstdl. Entscheidung wird daher auf die (ausführliche) Beschwerdevorentscheidung der belangten Behörde vom 08.09.2022 verwiesen und der Beschwerde daher aus den bereits von der belangten Behörde darin dargelegten Gründen teilweise Folge gegeben. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es zulässig, zur Begründung einer Entscheidung auf die einer anderen, der Partei bereits

bekannten Entscheidung zu verweisen (*Ritz*, BAO, Kommentar, 6. Auflage, Rz 15 zu § 93, und die dort angeführte Rechtsprechung).

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

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision nur dann 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 worden ist. Rechtsfragen (von grundsätzlicher Bedeutung) liegen im ggstdl. Fall nicht vor, sodass die Revision nicht zulässig ist.

Es war somit wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 1. September 2025