

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***Ri***, den beisitzenden Richter ***1*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***49*** (***50***) und ***51*** (***52***) in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch die SPT Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH & Co KG, Messestraße 11, 6850 Dornbirn, über die Beschwerde vom 23. Juli 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 24. Juni 2021 betreffend Einkommensteuer 2014, Einkommensteuer 2015, Einkommensteuer 2016, Einkommensteuer 2017 und Einkommensteuer 2018, Steuernummer***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 11. Dezember 2025 in Anwesenheit der Schriftführerin ***2*** zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 wird gemäß § 279 BAO insofern teilweise Folge gegeben, als anstelle des bisherigen Sachbezuges in Höhe von 8.640,00 € ein solcher in Höhe von 8.400,00 € zum Ansatz gebracht wird.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

- II. Die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2015 bis 2018 wird als unbegründet abgewiesen.
- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Beim Finanzamt ***10*** (nunmehr Finanzamt Österreich) langte im November 2020 ein anonymes Schreiben ein, in dem angefragt wurde, ob das Auto des Beschwerdeführers (im Folgenden abgekürzt Bf.) die letzten Jahre als Geschäftsauto versteuert worden sei.

Nach Durchführung eines Ermittlungsverfahrens bei der in Liechtenstein ansässigen ehemaligen Arbeitgeberin des Bf. sowie jenem Unternehmen, das diverse PKWs an die ehemalige Arbeitgeberin des Bf. vermietete, wurde für die Streitjahre 2014 und 2015 der Sachbezugswert mit monatlich 720,00 € und für die Streitjahre 2016, 2017 und 2018 mit monatlich 960,00 € bestimmt und diese Werte - nach Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2014 bis 2017 - den Einkommensteuerveranlagungen der Jahre 2014 bis 2018 zugrunde gelegt. Begründend führte das Finanzamt aus, der Bf. habe angegeben, mit den ihm zur Verfügung gestandenen Firmenfahrzeugen jährlich bis zu 70.000 km im Außendienst zurückgelegt und berufliche Fahrten oftmals von seinem Wohnort angetreten zu haben. Privatfahrten seien nur im geringen Umfang angefallen. Da der Bf. weder Angaben zum Umfang der mit den Firmenautos getätigten Privatfahrten noch zu allfälligen von der Arbeitgeberin getätigten Kostenersätzen gemacht habe, seien die gegenständlichen Sachbezugswerte angesetzt worden. Pendlerpauschale und Pendlereuro stünden nicht zu.

Die gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2014 bis 2018 fristgerecht über Finanzonline eingebrachte Beschwerde richtete sich gegen den Ansatz eines Sachbezuges für die Nutzung von Firmen-PKW's sowie die Nichtgewährung eines Pendlerpauschale und eines Pendlereuro in den Streitjahren. Beantragt wurde überdies die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Begründend führte die steuerliche Vertretung des Bf. aus, dieser sei vom 1. Februar 2010 bis zum 30. November 2018 als Geschäftsführer der ***11*** - ein Vollkunststoffplatten für Bauindustrie und Baugewerbe produzierendes Unternehmen - in Liechtenstein tätig gewesen. Da das erzeugte Produkt zum damaligen Zeitpunkt innovativ und neuartig gewesen sei, habe es in der Bauindustrie zunächst einmal bekannt gemacht und beworben werden müssen. Die Tätigkeit des Bf. habe daher überwiegend darin bestanden, das gegenständliche Produkt bei potenziellen Kunden aktiv zu bewerben, die Vorteile zu präsentieren und vorzuführen. Der Bf. habe deshalb sehr viel Zeit im Flugzeug und im Auto zugebracht. Da der Bf. jährlich bis zu 70.000 km im Außendienst zurückgelegt habe, sei ihm von seiner Arbeitgeberin ein Firmenfahrzeug zur Verfügung gestellt worden. Die PKWs seien von der Arbeitgeberin bei der Fa. ***12*** in ***13*** angemietet worden.

Wenn der Bf. nicht zwecks Produktbewerbung weltweit unterwegs, sondern ein paar Tage an seinem inländischen Wohnort in ***14*** gewesen sei, habe er oftmals im Homeoffice von zu Hause aus gearbeitet. Hierbei sei anzumerken, dass am Standort in Liechtenstein neben dem Bf. lediglich zwei weitere Mitarbeiter tätig gewesen seien und daher keine Veranlassung bestanden habe, an diesen Tagen täglich ins Büro nach Liechtenstein zu fahren.

Während der gesamten Dauer der Tätigkeit für die Fa. ***11*** habe der Bf. über einen privaten PKW verfügt, den er für sämtliche Privatfahrten genutzt habe. Da der Bf. meistens im Außendienst tätig gewesen sei, sei er morgens in der Regel direkt von seinem Wohnort zu den Kunden, auf Baustellen oder zum Flughafen gefahren. An den wenigen Tagen, an denen er in sein Büro nach Liechtenstein gefahren sei, habe er entweder seinen privaten PKW, sein

Motorrad oder sein Rennrad genutzt. Da der Bf. passionierter Motorrad- bzw. Rennradfahrer sei und er aufgrund seiner Tätigkeit nur selten zu Hause gewesen sei, habe er jede sich ihm bietende Gelegenheit für Motorrad- bzw. Rennradfahrten genutzt.

Da dem Bf. die Problematik des Sachbezuges bei einer etwaigen privaten Nutzung des Firmen-PKW bewusst gewesen sei, habe er stets darauf geachtet, die gesetzlichen Bestimmungen einzuhalten und die Firmen-PKWs ausschließlich für berufliche Fahrten zu nutzen. Es sei seitens der Arbeitgeberin des Bf. zudem nicht erwünscht gewesen, dass der Bf. die Firmen-PKWs auch für private Fahrten nutze. Einzig aus versicherungstechnischen Gründen, falls im Notfall einmal eine Privatfahrt erforderlich sein sollte, sei die private Nutzung im Dienstvertrag nicht explizit untersagt worden.

In den Einkommensteuerbescheiden werde auf eine E-Mail des steuerlichen Vertreters des Bf. vom 17. Jänner 2021 verwiesen. Laut Finanzamt werde in dieser E-Mail ausgeführt, die PKW-Fahrten seien oftmals von zu Hause aus angetreten worden und es seien nur geringe Privatfahrten angefallen. Der Inhalt dieser E-Mail werde vom Finanzamt unrichtig wiedergegeben. In der betreffenden E-Mail werde vielmehr Folgendes ausgeführt: *„Bei einer jährlichen Kilometerleistung im Außendienst von bis zu 70.000 km sind Privatfahrten allenfalls nur in sehr geringem Ausmaß denkbar“*. Es handle sich hierbei um eine rein hypothetische Aussage.

Nach der Rechtsprechung des VwGH (VwGH 15.11.2005, 2002/14/0143; BFG 8.2.2018, RV/3100894/2014) reiche allein die (theoretische) Möglichkeit der Benutzung des arbeitgebereigenen PKW für private Fahrten nicht aus, um einen Sachbezug anzusetzen. Vielmehr müsse nach der Lebenserfahrung auf Grund des Gesamtbildes der Verhältnisse anzunehmen sein, dass der Arbeitnehmer diese Möglichkeit auch tatsächlich nutze. Ob dies im Einzelfall zutreffe, sei eine Tatfrage. Die Abgabenbehörde habe deshalb eine entsprechende Feststellung zu treffen sowie darzulegen, aus welchen Gründen anzunehmen sei, dass private Fahrten mit dem arbeitgebereigenen PKW erfolgt seien. Die Regelung im Dienstvertrag, das Firmenfahrzeug auch privat nutzen zu dürfen, erlaube nicht die Schlussfolgerung, dass eine private Nutzung auch tatsächlich erfolgt sei. Vielmehr habe dem Bf. während des gesamten tatbestandsrelevanten Zeitraums ein privater PKW, ein Motorrad sowie ein Rennrad zur Verfügung gestanden, welche er für die Fahrten zu seinem Büro nach Liechtenstein genutzt habe. Die in den angefochtenen Bescheiden getätigte Behauptung, Privatfahrten seien mit den Firmen-PKWs erfolgt, entbehre somit jeglicher Grundlage.

Aufgrund der dargelegten Umstände und dem Gesamtbild der Verhältnisse ergebe sich, dass der Bf. die theoretische Möglichkeit der privaten Nutzung der Firmen-PKWs tatsächlich nicht wahrgenommen habe. Der Bf. habe sehr genau auf die Abgrenzung der dienstlichen Fahrten von den privaten Fahrten geachtet und die Firmen-PKWs deshalb nur für beruflich veranlasste Fahrten benutzt. Es widerspreche der allgemeinen Lebenserfahrung, bei Kenntnis der

Problematik des Sachbezuges, vor allem wenn ein privater PKW, ein privates Motorrad und ein eigenes Fahrrad zur Verfügung stünden, für die privaten Fahrten den Firmen-PKW zu nutzen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 25. Oktober 2021 wurde die Beschwerde mit der Begründung abgewiesen, der Bf. habe als Geschäftsführer der ***11*** mit der im Inland ansässigen ***15*** diverse Mietverträge zwecks Nutzung von PKWs der Marke Mercedes-Benz bzw. eines VW-Caddy abgeschlossen. Die behördliche Zulassung der PKWs sei in Österreich erfolgt. Auf Anfrage des Finanzamtes beim Bf., ob ihm von der Arbeitgeberin ein Firmenfahrzeug zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt worden wäre, habe dessen steuerlicher Vertreter per E-Mail vom 14. Jänner 2021 wie folgt geantwortet: *„In der Zwischenzeit konnten wir mit dem Bf. sprechen und die Unterlagen organisieren und können Ihnen die folgenden Informationen zukommen lassen: Wie Sie aus Pkt. 10 (Dienstvertrag) sehen können, musste der Bf. die anfallenden Kosten für die private Nutzung selbst decken, was auch erfolgt ist. Der Bf. war insbesondere im Außendienst tätig. Vielfach wurden die Kundenbesuche von seinem Wohnort aus gestartet, wodurch sich ohnehin nur private Fahrten im geringen Ausmaß ergeben haben“*.

Bereits am 19. Dezember 2020 habe der steuerliche Vertreter des Bf. dem Sachbearbeiter des Finanzamtes fernmündlich mitgeteilt, der Bf. habe so gut wie keine Privatfahrten mit dem Firmen-PKW der Arbeitgeberin durchgeführt. Der Bf. habe einen VW-Caddy zur Verfügung gestellt erhalten, in welchem immer auch die Vorfahrteile mitgeführt worden seien.

Mit E-Mail vom 27. Jänner 2021 habe der Bf. dem Finanzamt mitgeteilt, *„die finalen Gespräche zum Arbeitsvertrag waren eine Herausforderung. Privatfahrten mit den arbeitgeberereignen PKWs waren grundsätzlich untersagt. Wegen zivil- und haftungstechnischer Probleme wurde der Passus im Dienstvertrag offen formuliert“*. Weiter gab der Bf. an, er habe keine privaten Fahrten mit den PKWs der Arbeitgeberin durchgeführt.

Die Arbeitgeberin des Bf. habe dem Finanzamt mitgeteilt, es seien keine Fahrtenbücher geführt worden. Für die private Nutzung der Firmenfahrzeuge habe der Bf. die Spritkosten und Parkgebühren selbst bezahlen müssen. Habe der Bf. Bürotätigkeiten am Firmensitz in ***16*** zu erledigen gehabt, sei dieser in der Regel von zu Hause aus ins Büro nach Liechtenstein gekommen. Soweit es beurteilt werden könne, habe der Bf. für solche Fahrten mehrheitlich das jeweilige Firmenfahrzeug verwendet.

Der steuerliche Vertreter des Bf. habe im Abgabeverfahren behauptet, der Bf. sei nach dem Inhalt des Arbeitsvertrages nicht berechtigt gewesen, das jeweilige Firmenfahrzeug privat zu nutzen. Als der steuerliche Vertreter des Bf. durch das Finanzamt auf den entsprechenden Passus der Möglichkeit der privaten Nutzung im Arbeitsvertrag hingewiesen worden sei, habe dieser geantwortet, die PKWs seien ausschließlich beruflich genutzt worden.

Das Vorbringen des steuerlichen Vertreters des Bf. mit E-Mail vom 17. Jänner 2021 „*wodurch sich daher ohnehin nur private Fahrten im geringen Ausmaß ergeben haben*“, sei als hypothetische Aussage zu verstehen.

Vorteile des Arbeitnehmers aus der Nutzung des betrieblichen PKWs regle die Sachbezugswerteverordnung, BGBl. II Nr. 416/2001. Bestehe danach für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benutzen, sei ein Sachbezug in Höhe von 1,5% (2014) bzw. 2% (ab 2015) der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges, maximal 960 € monatlich, anzusetzen. § 4 Abs. 5 der Sachbezugswerteverordnung bestimme, dass bei geleasteten Kraftfahrzeugen der Sachbezugswert von jenen Anschaffungskosten im Sinne des Abs. 1 leg. cit. zu berechnen sei, die der Berechnung der Leasingrate zu Grunde gelegt worden seien. Betrage die monatliche Fahrtstrecke nachweislich nicht mehr als 500 Kilometer, sei entsprechend § 4 Abs. 2 der Sachbezugswerteverordnung der halbe Sachbezugswert anzusetzen. Trage der Arbeitnehmer die Treibstoffkosten selbst, sei der Sachbezugswert nicht zu kürzen (VwGH 12.11.2020, Ra 2019/15/0133).

Um Missbräuchen einer nachträglich vom Finanzamt kaum nachprüfaren Sachverhaltslage vorzubeugen, sei das Vorbringen, eine tatsächliche private Nutzung des arbeitgebereigenen PKWs sei nicht erfolgt, nachzuweisen. Die Nachweispflicht treffe den Steuerpflichtigen, der diese Behauptung vorbringe. Üblicherweise diene der Nachweisführung ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch. Es komme jedoch alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet bzw. zweckdienlich sei.

Die betrieblichen Fahrzeuge hätten sich außerhalb der Arbeitszeit immer im Gewahrsam des Bf. befunden. Ein Sachbezugswert sei jedoch erst dann anzusetzen, wenn nicht nur die Möglichkeit der Inanspruchnahme bestehe, sondern nach der Lebenserfahrung auf Grund des Gesamtbildes der Verhältnisse anzunehmen sei, dass der Arbeitnehmer die eingeräumte Möglichkeit, wenn auch nur fallweise, nutze (VwGH 24.9.2014, 2011/13/0074).

Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeute, dass der Wert der aufgenommenen Beweise nach bestem Wissen und Gewissen, nach deren innerem Wahrheitsgehalt zu beurteilen sei.

Folgende Fakten (gemeinsam betrachtet und bewertet) würden die erfolgte Privatnutzung der betrieblichen PKWs durch den Bf. - unter Einbeziehung von Wahrscheinlichkeitsaspekten - belegen:

- Die der Mittel- bzw. Oberklasse zuzurechnenden, geleasteten PKWs seien vom Bf. bei einem im Inland ansässigen Vertragspartner ausgewählt und im Inland (mit österreichischem Kennzeichen) kraftfahrrechtlich zugelassen worden.
- Der Einwand, haftungsrechtliche Fragen hätten es verhindert, die KFZ privat zu nutzen, überzeuge nicht, weil es aus Sicht der Haftpflichtversicherungsgesellschaft

bedeutungslos sei, ob die jeweilige Fahrt privat oder beruflich motiviert sei. Die Regelung der Privatfahrten im Dienstvertrag dokumentiere das grundsätzliche Interesse des Bf. an durch den Dienstgeber erlaubten, privat veranlassten Fahrten. Eine Einschränkung der Privatnutzung der PKWs hat, wie die Stellungnahme der Arbeitgeberin des Bf. belege, nicht bestanden.

- Die Behauptung, an „Innendiensttagen“ mit dem Rennrad, dem Motorrad oder dem eigenen PKW nach Liechtenstein (***16***) zur Arbeitsstätte gefahren zu sein, sei erstmals im Zuge der Beschwerde und somit acht Monate, nachdem der Bf. erstmals vom Finanzamt mit der Sachlage (=Privatnutzung der betrieblichen PKWs in den Streitjahren) konfrontiert worden sei, vorgebracht worden. Dieser Einwand sei deshalb als konstruiert zu bewerten.
- In der E-Mail vom 17. Dezember 2020 habe der steuerliche Vertreter des Bf. lediglich von einem bestimmten, dem Bf. von seiner Arbeitgeberin zur Nutzung zur Verfügung gestellten Firmen-PKW (VW Caddy), gesprochen. Nicht erwähnt worden sei, dass dem Bf. ab dem Jahr 2014 vor allem PKWs der Marke Mercedes-Benz zur Verfügung gestanden seien. Der Bf. habe somit den Sachverhalt nur insoweit offengelegt, als das Finanzamt diesen durch eigene Nachforschungen bereits festgestellt gehabt habe.
- Die Zulassung der durch die ***11*** in ***16*** bei der ***17*** geleasteten PKWs sei allem Anschein nach deshalb im Inland erfolgt, um einschlägige zollrechtliche Kontrollen bzw. diesbezügliche Sachverhaltsmitteilungen hinsichtlich des „dauernden Standortes“ durch das zuständige Finanzamt zu verhindern. Zudem sei mit der Anmietung der PKWs in Österreich die Abgabenbelastung für die ***11*** (Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe) ungleich höher als in Liechtenstein gewesen.
- Die anonym erfolgte Anzeige lasse erkennen, dass der Bf. in seinem privaten Umfeld mit der Aussage aufgefallen sein müsse, das Finanzamt sei unfähig, bei der vom Bf. erzeugten Sachlage einen Sachbezug für die erfolgten Privatfahrten festzusetzen.
- Obwohl dem Bf. die Sachlage mit dem Sachbezugswert „bewusst“ gewesen sei, habe er kein Fahrtenbuch geführt, um die konkrete Nutzung der PKWs formal zu dokumentieren.
- Selbst wenn auf der Wegstrecke von ***14*** (Wohnort) nach ***16*** (Sitz der ***11***) Kundenbesuche stattgefunden hätten, sei die nachfolgende Rückkehr von ***16*** nach ***14*** (an Innendiensttagen) als private Fahrt zu werten.
- Der Bf. habe in seinem gegenwärtigen Arbeitsverhältnis die Fahrt zwischen seinem Wohnort ***14*** und seiner Arbeitsstätte in ***7***/**18*** offenbar nicht mehr ausschließlich mit dem Rennrad, dem Motorrad oder dem privaten PKW zurückgelegt. Denn die private Nutzung des dienstgebereigenen PKWs sei bereits in der Lohnabrechnung berücksichtigt worden. Dies sei als weiteres Indiz zu werten, dass auch in den Streitjahren regelmäßig eine private Nutzung der firmeneigenen PKWs erfolgt sei.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag wurde die Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung beantragt und zudem ergänzend zu den Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung vorgebracht, die Arbeitgeberin des Bf. hätte bereits vor Beginn des Dienstverhältnisses mit dem Bf. PKWs bei der Fa. ***19*** angemietet. Der Bf. habe diese Gepflogenheit mit Beginn seines Dienstverhältnisses lediglich weitergeführt. Zudem handle es sich dabei nicht um Leasing-, sondern um Mietfahrzeuge.

Ursprünglich habe die Familie des Bf., als die Kinder noch klein gewesen seien, als Privatfahrzeug einen Mercedes Benz E Kombi besessen und diesen 2011 durch einen Mini Cooper Countryman ersetzt. Bei letzterem handle es sich um ein familientaugliches Fahrzeug für eine Familie mit zwei Kindern.

In Bezug auf die Haftpflichtversicherung sei zu erwähnen, dass im Falle einer widerrechtlichen Nutzung ein Regressanspruch bestanden hätte, weshalb Privatfahrten im Dienstvertrag nicht explizit untersagt worden seien.

Zu Beginn der Tätigkeit des Bf. bei der ***11*** in ***16*** sei neben ihm selbst lediglich eine Mitarbeiterin (Frau ***20***) beschäftigt gewesen, welche das „Backoffice“ betreut habe. Der Bf. habe als Geschäftsführer die Aufgabe gehabt, die Akquisition weltweit aufzubauen und potenzielle Kunden für das Produkt zu begeistern. Aus diesem Grund sei der Bf. auch zu 70% bis 80% im Außendienst tätig gewesen. Zu Beginn habe der Schwerpunkt seiner Tätigkeit in der DACH-Region gelegen, mit fortlaufender Unternehmensentwicklung habe sich seine Tätigkeit auch in andere Regionen verlagert. Zur Präsentation der Firmenprodukte hätte der Bf. stets diverse Materialien mit sich führen müssen, die insgesamt ein Gewicht von ca. 50 kg gehabt hätten. Diese Vorführmaterialien seien im Dienstfahrzeug gelagert worden, bei dem es sich zu Tätigkeitsbeginn um einen VW Caddy gehandelt habe.

Die Tatsache, dass der Bf. oftmals mit dem Rennrad oder Motorrad zu seiner Arbeitsstätte nach Liechtenstein gefahren sei, sei keinesfalls konstruiert, sondern entspreche den tatsächlichen Gegebenheiten. In der Anlage befinde sich eine eidesstattliche Erklärung von Frau ***20***, die dies bezeugen könne. Anzumerken sei, dass der Bf. 28 Jahre Leistungssport betrieben habe, jährlich mehrere tausend Kilometer mit dem Rennrad zurücklege und auch an Radmarathons teilnehme. Die Radfahrten nach Liechtenstein und retour seien ein gutes Training und auch notwendig gewesen, um neben der beruflichen Reisetätigkeit fit zu bleiben. Der Bf. besitze zudem seit 20 Jahren mehrere Motorräder, die er im Sommer aufgrund der begrenzten Zeit vermehrt für die Zurücklegung des Arbeitsweges benutzt habe.

Der vollständige Wortlaut der E-Mail des steuerlichen Vertreters des Bf. vom 14. Jänner 2021 (das Datum 17. Jänner 2021 sei nicht korrekt) laute Folgendermaßen: *„Der Bf. war insbesondere im Außendienst (Vertrieb) tätig (50.000 - 70.000 km pro Jahr). Vielfach wurden die Kundenbesuche von seinem Wohnort aus gestartet, wodurch sich daher ohnehin nur private*

*Fahrten im geringen Ausmaß ergeben haben. Neben dem Firmen PKW hatte die Familie ***21*** immer ein 2. privates (Familien) Auto.“*

Der Ausdruck, „wodurch sich daher ohnehin nur private Fahrten im geringen Ausmaß ergeben haben“, beziehe sich im Zusammenhang mit den außerordentlich hohen Kilometerleistungen nicht auf die Privatfahrten mit einem Firmen-PKW, sondern auf die insgesamt vom Bf. getätigten privaten Fahrten, da die betrieblichen Fahrten vielfach vom Wohnort aus angetreten worden seien. Dies sei in der Begründung der Beschwerdeentscheidung aus dem Zusammenhang gerissen und verzerrt dargestellt worden.

Es werde überdies nochmals darauf hingewiesen, dass dem Bf. die Problematik des Sachbezuges im Falle von privaten Fahrten mit dem Firmen-PKW bewusst gewesen sei. Er habe deshalb genauestens darauf geachtet, die gesetzlichen Bestimmungen einzuhalten und den Firmen-PKW ausschließlich für berufliche Fahrten zu nutzen. Aus diesem Grund entspreche es auch der allgemeinen Lebenserfahrung, dass der Bf. den Firmen-PKW tatsächlich nicht privat benutzt habe.

Abschließend sei zu bemerken, dass die gegenwärtige Tätigkeit des Bf. in der Schweiz, welcher dieser seit dem Jahr 2019 ausübe, in keinsten Weise mit dessen Tätigkeit bei der ***11*** vergleichbar sei. In der Schweiz sei der Bf. überwiegend im Büro und nicht in der Kundenakquise im Außendienst tätig. Deshalb sei auch von Beginn an in der Schweiz ein Sachbezug für die private Nutzung des Firmen-PKWs angesetzt worden. Auch daraus sei zu ersehen, dass dem Bf. die Thematik des Sachbezuges bewusst gewesen sei. Anzumerken sei zudem, dass auch die Arbeitgeberin des Bf. in der Schweiz die kostensparende Möglichkeit der Miete von Firmen-PKWs bei der Fa. ***19*** nutze.

In der dem Vorlageantrag beigefügten „Eidesstattlichen Erklärung“ der ***22*** vom 20. November 2021, hat diese folgende Angaben gemacht:

*„Ich, ***22***, bin seit dem Jahr 1998 bis laufend bei der ***11*** in Liechtenstein beschäftigt und habe während der gesamten Dauer des Arbeitsverhältnisses des Bf. mit ihm zusammengearbeitet.*

Hiermit bestätige ich, dass der Bf. den größten Teil seiner Tätigkeit im Außendienst verbrachte und nur sporadisch im Büro in Liechtenstein anwesend war. An jenen Tagen, an denen er ins Büro kam, ist er nach meiner Wahrnehmung mit dem Motorrad oder Rennrad bzw. dem privaten PKW zur Arbeit gefahren. Dies war gut zu erkennen an der Motorrad-Lederjacke und dem Helm sowie am Rennradoutfit.“

In der am 11. Dezember 2025 abgehaltenen mündlichen Senatsverhandlung betonte der Bf. nochmals, dass es für ihn wesentlich gewesen sei, seine Außendiensttätigkeiten von zu Hause aus antreten zu können. Sein erstes Firmenfahrzeug sei ein VW-Caddy gewesen, der die

Mitnahme des gesamten Equipments ermöglicht habe. Nach Entwicklung eines kleineren Reparatursets habe ein gewöhnlicher PKW verwendet werden können. Damit sei er von Kunde zu Kunde gefahren. Zu Beginn sei der Umsatz sehr gering gewesen, in der Folge habe dieser sukzessive gesteigert werden können. Später seien weitere Außendienstmitarbeiter hinzugekommen, die ihn im Firmenwagen zu Kundenbesuchen begleitet hätten. Dadurch seien Strategiebesprechungen ermöglicht worden und die neuen Mitarbeiter hätten zugleich angelernt werden können. Die "Bürogeschichten" seien im Rahmen eines Jour fixe erledigt worden. So sei beispielsweise ein Treffpunkt im Büro für einen konkreten Wochentag vereinbart und eine Agenda festgelegt worden. Dadurch hätten alle Mitarbeiter von vorneherein Kenntnis über seine seltenen Büroaufenthalte gehabt, um interne Themen im Sinne von Organisation und Abwicklung oder IT-Themen besprechen zu können. Dies sei insofern von Bedeutung gewesen, weil die anderen Mitarbeiter schwerpunktmäßig ebenfalls im Außendienst tätig gewesen seien. Da er im Rahmen seiner Tätigkeit sehr viel Zeit im Auto verbracht habe, sei er sehr oft mit dem Fahrrad oder dem Motorrad ins Büro gefahren. Wenn er ein Auto benutzt habe, sei es sein Privatauto gewesen.

Auf Nachfrage gab der Bf. an, dass er im Jahr 2014 mindestens einmal monatlich im Büro in Liechtenstein gewesen sei und es zu dieser Zeit 2 Innendienstkräfte und 2 Außendienstmitarbeiter gegeben habe. Mit Beginn der Internationalisierung sei der Direktvertrieb eingeführt und seien weitere Mitarbeiter eingestellt worden. Ab dem Jahr 2016 bis zum Ende seiner Tätigkeit im Jahr 2018 sei er ca. alle 2 bis 3 Wochen im Büro gewesen, 2018 habe es bereits 9 Mitarbeiter gegeben. Er sei weltweit unterwegs gewesen und habe auch sehr viel Zeit in Deutschland verbracht.

Zur Frage, weshalb keine Reiserechnungen vorgelegt worden seien, um zumindest Reisetätigkeiten nachvollziehen zu können, teilte der Bf. mit, er habe keinen Spesenersatz erhalten, da er einen All-in Vertrag gehabt habe.

Auf Vorhalt, der Bf. habe in seiner E-Mail vom 27. Jänner 2021 angegeben, die spesenrelevanten Ausgaben seien von ihm privat vorfinanziert und monatlich abgerechnet worden, gab der Bf. an, er könne die Hotelrechnungen vorlegen. Spezische Belegaufzeichnungen seien von ihm nicht gemacht worden, er habe - da es zu Beginn nur 2 Leute in Liechtenstein gegeben habe - alle Belege seiner Mitarbeiterin für die Buchhaltung ausgehändigt.

Der Vertreter des Finanzamtes ersuchte um Berücksichtigung sämtlicher in der Beschwerdevorentscheidung aufgelisteten Argumente bei der Entscheidungsfindung. Insbesondere sei darauf Bedacht zu nehmen, dass jeder Arbeitnehmer, dem ein Firmenfahrzeug zur Verfügung gestellt werde, Aufzeichnungen führen müsse. Wenn von vornherein keine Aufzeichnungen getätigt würden, existierten auch keine Beweismittel darüber, dass keine Privatfahrten unternommen worden seien. Er verwies zudem darauf, dass dem Bf.

im neu eingegangenen Dienstverhältnis ebenfalls ein Firmenwagen zur Verfügung gestellt worden sei, jedoch im Gegensatz zum streitgegenständlichen Arbeitsverhältnis ein Sachbezug angesetzt worden sei.

Der Bf. entgegnete, bei der neuen Tätigkeit in einem Start-up-Unternehmen liege der Schwerpunkt in der Bürotätigkeit. Da sich das Büro in ***7*** befinde und seine Kinder, die bereits einen Führerschein hätten, ebenfalls ein Auto benötigten, seien Privatfahrten mit dem Firmenwagen erfolgt. Deshalb sei auch ein Sachbezug anzusetzen gewesen.

Der steuerliche Vertreter des Bf. betonte, dass bereits im Jahr 2019 im Rahmen der neuen Tätigkeit ein Sachbezug berücksichtigt worden sei, die anonyme Anzeige jedoch erst 2020 erfolgt sei.

Die Fragen, ob lediglich dem Bf. als Führungskraft ein Firmenwagen zur Verfügung gestellt worden sei, oder auch anderen, im Außendienst tätigen Mitarbeitern und ob diesen ebenfalls eine Privatnutzung in den Arbeitsverträgen eingeräumt worden sei, beantwortete der Bf. wie folgt: In Österreich hätten zwei Mitarbeiter ebenfalls einen Firmenwagen gehabt und ihre Arbeitsverträge wären hinsichtlich einer Privatnutzung ident formuliert gewesen. Eine Privatnutzung wäre somit möglich gewesen, sie hätten jedoch die Kosten selber tragen müssen.

Der Bf. betonte nochmals, dass er in den vier Streitjahren kein einziges Mal mit dem Firmenfahrzeug vom Dienort an den Wohnort gefahren und das Firmenmaterial im von einem Techniker betriebenen Lager im ***8*** in ***9*** gelagert worden sei. Er habe lediglich manchmal zwischen Kundenterminen das Lager aufgesucht. Für eine Vorführung beim Kunden habe er nur eine Platte im Ausmaß von 1 m² und ein Reparaturset mit ca. 25 kg benötigt. Die Platte habe als Anschauungsstück gedient, mittels dem er Kunden zeigen habe können, wie es sich verarbeiten lasse.

Die Frage, weshalb nicht nur in den Streitjahren, sondern auch in den Jahren davor, jeweils das volle große Pendlerpauschale geltend gemacht worden sei, obwohl der Bf. nach eigener Aussage 2014 und 2015 bloß einmal monatlich im Büro gewesen sei und ab 2016 bis zum Ende seiner Tätigkeit ca. alle 2 bis 3 Wochen, führte dazu, dass der Beschwerdeantrag auf Berücksichtigung des Pendlerpauschale sowie des Pendlereuro als Werbungskosten in den Streitjahren zurückgezogen wurde.

Dem Bf. wurde überdies vorgehalten, dass der ihm nachfolgende Geschäftsführer ausgesagt hätte, nach seiner Kenntnis seien gelegentlich nach Kundenbesuchen Fahrten ins Büro mit dem Dienstauto erfolgt. Der Antwort des Bf., er habe speziell für den Schweizer und Liechtensteiner Markt einen eigenen Mitarbeiter gehabt, diesen Markt daher auch nicht bearbeitet und sei deshalb auch nicht nach Kundenbesuchen ins Büro gefahren, wurde dessen Aussage

entgegengehalten, er sei anfangs für die Dachregion, also nicht nur für Deutschland und Österreich, sondern auch die Schweiz zuständig gewesen.

Dem Bf. wurde zudem vorgehalten, dass seine Gattin für den Zeitraum Mai 2011 bis September 2016 ebenfalls das volle große Pendlerpauschale geltend gemacht habe, welches vom Finanzamt auch berücksichtigt worden sei. Wenn das einzige, dem Bf. und seiner Gattin zur Verfügung stehende private Fahrzeug von der Gattin für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte benötigt worden sei, habe der Bf. dieses Auto nicht ebenfalls für Fahrten ins Büro nutzen können. Diesem Einwand hielt der Bf. entgegen, dass er sich mit seiner Gattin diesbezüglich abgesprochen hätte.

Der Vertreter des Finanzamtes hielt seinen Antrag auf Abweisung der Beschwerde, die sich nunmehr lediglich gegen den Ansatz eines Sachbezuges in den Streitjahren richtet, aufrecht. Der steuerliche Vertreter des Bf. beantragte die Stattgabe der Beschwerde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der am ***23*** geborene und in ***24***, wohnhafte Bf. ist seit ***25*** verheiratet und Vater von zwei Kindern (geb. ***26*** sowie ***27***). Vom 1. August 2010 bis zum 30. November 2018 war der Bf. bei der ***11*** (mit Sitz zu Beginn in der ***28***, später ***48***) als Geschäftsführer nichtselbständig für den Ausbau und die Leitung des Unternehmens verantwortlich, wobei der Unternehmensschwerpunkt laut Pkt. 1 (Präambel) des am 14. Juli 2010 zwischen dem Bf. und der ***11*** abgeschlossenen Arbeitsvertrages in der Vermarktung neuentwickelter Kunststoffverbundkonstruktionen lag.

In Pkt. 10. des gegenständlichen Arbeitsvertrages war unter dem Titel „*Fahrzeugnutzung zu Geschäftszwecken*“ Folgendes vereinbart: „Der Bf. erhält zur Ausübung seiner geschäftlichen Tätigkeit von ***11*** ein „Firmenfahrzeug der Kategorie Audi A4, Mercedes C-Klasse oder ähnlich. Anfallende Kosten für private Nutzung des Fahrzeuges werden vom Bf. selbst gedeckt“.

Für die gesamte Dauer der Geschäftsführertätigkeit für die Fa. ***11*** wurde in den Einkommensteuererklärungen kein PKW-Sachbezug zum Ansatz gebracht und zudem jeweils das Pendlerpauschale und - ab dem Veranlagungsjahr 2013 - auch der Pendlereuro geltend gemacht.

Laut Angaben des dem Bf. nachfolgenden Geschäftsführers der ***11***, ***29***, in seiner mit E-Mail vom 10. März 2021 an das Finanzamt adressierten Stellungnahme sind mangels Führung von Fahrtenbüchern in den Streitjahren weder Aussagen über die Kilometerleistung der vom Bf. gefahrenen PKWs möglich noch solche über allfällige vom Bf. getätigte Privatfahrten. Es sind auch keine Aufzeichnungen über Kostenersätze des Bf. vorhanden und es

ist nicht bekannt, ob das jeweilige Firmenfahrzeug während Urlaubszeiten vom Bf. an den Firmenstandort in Liechtenstein zurückzustellen war. Der Bf. war nicht regelmäßig im Büro, sondern überwiegend im Vertrieb und Außendienst tätig bzw. auf Dienstreisen im In- und Ausland. Ausgangspunkt für Fahrten ins Büro, zu Kunden und/oder Besprechungen außer Haus, zu Tätigkeiten im Lager, zu Vorführungen auf Baustellen und zum Flughafen bei Auslandsreisen war der Wohnort des Bf. Verschiedentlich arbeitete der Bf. auch zu Hause. Bei vom Wohnort aus angetretenen Kundenterminen erfolgten gegebenenfalls auch noch Fahrten ins Büro, wobei für diese Fahrten nach Angaben von ***29*** – soweit das beurteilt werden kann – mehrheitlich das Firmenfahrzeug verwendet wurde. Folgende Firmenfahrzeuge standen dem Bf. im Zeitraum 22. November 2015 bis 30. November 2018 zur Verfügung (für Zeiträume davor stehen der ehemaligen Arbeitgeberin des Bf. keine Unterlagen zur Verfügung):

Kennzeichen	Automarke	Zeitraum
30	Mercedes-Benz GLE 350d 4MATIC	23.10.15 - 22.11.15
30	Mercedes-Benz GLE Coupe 350d 4MATIC	22.11.15 - 18.08.16
31	Mercedes-Benz GLE 350d 4MATIC	18.08.16 - 30.11.18

Die in ***37***, ansässige Fa. ***38*** hat mit der Arbeitgeberin des Bf. in den Streitjahren Mietverträge für PKWs abgeschlossen, die entweder explizit den Bf. oder dritte Personen als Fahrer benennen bzw. den Fahrer nicht angeben. Angemietet wurden folgende PKWs (sofern die gegenständlichen Mietverträge namentlich dritte Personen benennen, werden diese nicht angeführt):

Kennzeichen	Automarke	Zeitraum	Km-Anfang	Km-Ende	Fahrer
32	VW Caddy	25.03.11-11.04.11	571	Keine Angabe	diverse
33	Mercedes-Benz	11.03.14-02.09.14	94	21.778	Bf.
34	Mercedes-Benz	02.09.14-29.12.14	8.261	21.549	Bf.
35	Mercedes-Benz	02.01.15-23.10.15	0	33.446	Bf.
30	Mercedes-Benz	23.10.15-03.09.16	20	43.978	Bf.
36	Mercedes-Benz	27.01.15-08.06.17	64.896	Keine Angabe	Keine Angabe
31	Mercedes-Benz	18.08.16-30.11.18	Keine Angabe	Keine Angabe	Bf.

In der Zeit vom 2.1.2015 bis zum 30.11.2018 standen dem Bf. nach eigenen Angaben die nachfolgend aufgezählten PKWs der Marke Mercedes-Benz als Dienstfahrzeuge für Verfügung:

Kennzeichen	Automarke	Zeitraum	Km-Anfang	Km-Ende	Fahrer lt. Mietvertrag	CO2
35	Mercedes-Benz GLE 350d 4MATIC	02.01.15 - 23.10.15	0	33.446	Bf.	180 [g/km]
30	Mercedes-Benz GLE 350d 4MATIC	23.10.15 - 22.11.15				
30	Mercedes-Benz GLE 350d 4MATIC	22.11.15 - 18.08.16	20	43.978	Bf.	
31	Mercedes-Benz GLE Coupe 350d 4MATIC	18.08.16 - 30.11.18				

Folgende motorisierte Fahrzeuge waren in den Streitjahren auf den Bf. zugelassen:

- Bis zu 13. April 2011 ein PKW der Marke Mercedes-Benz
- Ab 13. April 2011 ein PKW der Marke Mini Cooper D Countryman R60
- Seit 10. November 2000 ein Anhängerwagen O2, Humbaur HA 20B
- Ab 30. März 2006 bis 30. März 2015 und wiederum ab 8. Mai 2015 ein Motorrad der Marke Harley-Davidson FLHX, Street Glide
- Seit 26. Juli 2000 eine Vespa

Auf die Gattin des Bf. war in den Streitjahren 2014 bis 2018 kein Fahrzeug zugelassen. Diese war von Mai 2011 bis September 2016 bei der Fa. ***39*** mit Sitz in der ***40***, und vom September 2016 bis Dezember 2018 für die ***41***, ***42***, nichtselbständig tätig. Darüber hinaus bezog sie in den Jahren 2014 bis 2018 Funktionsgebühren von der ***52*** ***43***. 2014 und 2015 machte die Gattin des Bf. für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte das große Pendlerpauschale (Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke, Wegstrecke zwischen 20 km und 40 km) in Höhe von 1.476 € jährlich geltend (steht zu, wenn an mindestens 11 Tagen im Kalendermonat die Strecke zwischen Wohnung und Arbeit zurückgelegt wird). 2016 wurde das volle große Pendlerpauschale für 9 Monate sowie das volle kleine Pendlerpauschale in Höhe von 452 € für 4 Monate steuerlich berücksichtigt. Für 2017 und 2018 wurde das volle kleine Pendlerpauschale in Höhe von 1.356 € geltend gemacht.

Mit E-Mail vom 14. Jänner 2021 teilte der steuerliche Vertreter des Bf. dem Finanzamt hinsichtlich der Streitjahre Folgendes mit:

- „Dienstvertrag ***11***: Wie Sie aus Punkt 10 sehen können, musste der Bf. die anfallenden Kosten für die private Nutzung selbst decken, was auch erfolgt ist. Der Bf.

war insbesondere im Außendienst (Vertrieb) tätig (50.000 – 70.000 km pro Jahr). Vielfach wurden die Kundenbesuche von seinem Wohnort aus gestartet, wodurch sich daher ohnehin nur private Fahrten im geringen Ausmaß ergeben haben. Neben dem Firmen-PKW hatte die Familie des Bf. immer ein zweites privates (Familien-) Auto.“

Mit E-Mail vom 27. Jänner 2021 gab der Bf. zur Nutzung des Firmenfahrzeugs folgende Auskunft:

*„Der ***11*** Gesellschafter ist ein ***46*** (2010) Deutscher sehr erfolgreicher Industrieller aus dem „***47***“. Dieses erklärt eventuell die Diskussionen bei den vertraglichen Rahmenbedingungen zu meinem Arbeitsvertrag.*

Die finalen Gespräche zum Arbeitsvertrag waren eine Herausforderung, in welchem die Nutzung des Firmenfahrzeuges und Spesen die wesentlichen Themen für den Gesellschafter waren. Im Erstentwurf Arbeitsvertrag, war der Passus der Nutzung Firmenfahrzeug für Privatfahrten untersagt. Was nach meiner Rechtsberatung aber zu zivilrechtlichen und haftungstechnischen Problemen führen könnte, sollte das Fahrzeug entgegen der Vereinbarung aus irgendwelchen Gründen doch für eine Privatfahrt genutzt werden und es zu einem Unfall kommen. Weshalb der Passus offen formuliert wurde, aber mit dem klaren Wunsch vom Inhaber das nicht zu tun.

Auf Grund der obigen Situation, war eine klare Trennung gewünscht und wurde auch so von mir eingehalten und keine Privatfahrten mit dem Firmen-PKW gemacht.

Zusätzlich Information für ein besseres Verständnis. Es gab auch keine Firmenkreditkarte, so wurden sämtliche spesenrelevanten Ausgaben von mir privat vorfinanziert und monatlich abgerechnet.

Die wenigen Fahrten für einen reinen Bürotag und wieder nach Hause machte ich mit meinem privaten PKW (Mercedes E Kombi) ab 2011 dann mit einem etwas sparsameren KFZ mit dem MINI.

Dieses erklärt den Hintergrund für die Nutzung und Abrechnung der Pendlerpauschale.“

Mit E-Mail vom 28. Jänner 2021 teilte der steuerliche Vertreter des Bf. dem Finanzamt mit, dass der Bf. in der fraglichen Zeit ein privates Auto angemeldet und diese für die Fahrten „Wohnung – Arbeitsstätte“ verwendet hat. Mit dem Firmen-KFZ wurden keine Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zurückgelegt. Die Gattin des Bf., die ab dem Jahr 2011 im Ausmaß von 50% für die Fa. ***39*** mit Sitz in der ***40***, nichtselbständig tätig war, hatte sehr flexible Arbeitszeiten, es war Homeoffice möglich, nur die Besprechungen fanden im Firmensitz in der Schweiz statt. Seit September 2016 ist die Gattin des Bf. für ***44*** in ***45*** nichtselbständig tätig und fährt täglich mit dem Zug zur Arbeit.

Zu Tätigkeitsbeginn des Bf. bei der ***11*** im Jahr 2010 war für dieses Unternehmen neben dem Bf. lediglich eine weitere Mitarbeiterin nichtselbständig tätig, die Assistenzarbeiten in Büro durchführte. Der Bf. hat sich – da es sich bei dem Unternehmen um eine Vertriebsgesellschaft handelte – neben der Geschäftsleitung um die Technik und den Verkauf gekümmert, womit Reisetätigkeiten von mehr als 80% und jährliche Fahrten zwischen 50.000 km und 70.000 km verbunden waren. Für die Reisetätigkeiten war ein Fahrzeug unabdingbar, da Maschinen und Platten für technische Präsentationen mitgeführt werden mussten. Die Reisetätigkeiten erstreckten sich von Nord-England über Spanien bis nach Polen, sodass der Bf. lediglich am Wochenende zu Hause war. Bei der ab 2015 erfolgten Internationalisierung seiner Tätigkeit waren sogar zweiwöchige berufliche Aufenthalte auf allen Kontinenten üblich, sodass der Bf. „Flug-Meilen-technisch“ mehrere Male um die Welt geflogen ist. Privatfahrten mit dem Firmenfahrzeug wurden deshalb nicht getätigt.

Jene Mitarbeiterin, die während der nichtselbständigen Tätigkeit des Bf. für die ***11*** Assistenzarbeiten in Büro durchführte, hat in einer mit 20. November 2021 datierten „Eidesstattlichen Erklärung“ folgende Angaben gemacht:

*„Ich, ***22***, bin seit dem Jahr 1998 bis laufend bei der ***11*** in Liechtenstein beschäftigt und habe während der gesamten Dauer des Arbeitsverhältnisses des Bf. mit ihm zusammengearbeitet.*

Hiermit bestätige ich, dass der Bf. den größten Teil seiner Tätigkeit im Außendienst verbrachte und nur sporadisch im Büro in Liechtenstein anwesend war. An jenen Tagen, an denen er ins Büro kam, ist er nach meiner Wahrnehmung mit dem Motorrad oder Rennrad bzw. dem privaten PKW zur Arbeit gefahren. Dies war gut zu erkennen an der Motorrad-Lederjacke und dem Helm sowie am Rennradoutfit.“

2. Beweiswürdigung

Grundlage für diese Feststellungen sind vom BFG getätigte Abfragen im Abgabensinformationssystem sowie die seitens des Finanzamtes übermittelten Akten, insbesondere der am 14. Juli 2010 zwischen dem Bf. und der ***11*** abgeschlossene Arbeitsvertrag, die zwischen der ***11*** und einem im Inland ansässigen Autohaus in den Streitjahren abgeschlossenen Mietverträge für PKWs, die mittels E-Mail gegenüber dem Finanzamt getätigten Aussagen des steuerlichen Vertreters des Bf., die Abfragen im KFZ-Zentralregister, die Stellungnahme des dem Bf. nachfolgenden Geschäftsführers der ***11*** vom 10. März 2021, die Eidesstattliche Erklärung einer Mitarbeiterin der ***11*** vom 20. November 2021 sowie die Aussagen des Bf. in der mündlichen Verhandlung.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Teilweise Stattgabe)

In Streit steht nunmehr lediglich, ob in den Streitjahren ein Sachbezug für eine private Nutzung von dem Bf. von seiner damaligen Arbeitgeberin zur Verfügung gestellten Firmenfahrzeugen anzusetzen ist.

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

Gemäß § 15 Abs. 1 EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 zufließen.

Gemäß § 15 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 sind geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) mit den um übliche Preisnachlässe verminderten üblichen Endpreisen des Abgabeortes anzusetzen.

Verwendet ein Arbeitnehmer ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für seine Privatfahrten (einschließlich der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte), ist für den dadurch bewirkten Vorteil aus dem Dienstverhältnis (siehe dazu z.B. VwGH 29.10.03, 2000/13/0028; 16.1.23, Ra 2022/13/0104) gemäß § 4 Abs. 1 der Sachbezugswerteverordnung, BGBl. II Nr. 416/2001, idF BGBl. II Nr. 467/2004 (anzuwenden bis 28. März 2014), ein monatlicher Sachbezug von 1,5 % der Brutto-Anschaffungskosten des Fahrzeugs (einschließlich Sonderausstattungen, Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe sowie abzüglich üblicher Rabatte), höchstens aber 600 € monatlich anzusetzen. Für die Lohnzahlungszeiträume März 2014 bis Dezember 2015 ist gemäß § 4 Abs. 1 der Sachbezugswerteverordnung, BGBl. II Nr. 416/2001, idF BGBl. II Nr. 29/2014 höchstens ein Betrag von 720 € monatlich anzusetzen. Bei Miet(Leasing-)fahrzeugen ist gemäß § 5 der Sachbezugswerteverordnung der Preis inkl. Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe maßgeblich, der der Berechnung der Leasingrate zugrunde gelegt wurde. Betragen die Privatfahrten im Jahresdurchschnitt nachweislich nicht mehr als 500 Kilometer monatlich, ist gemäß § 4 Abs. 2 der Sachbezugswerteverordnung der halbe Sachbezugswert anzusetzen. Eine Glaubhaftmachung reicht hierzu nicht aus (BFG 30.10.14, RV/4100302/2010).

Während bis zum Veranlagungsjahr 2016 ausschließlich die Anschaffungskosten des Fahrzeuges Basis für die Höhe des Sachbezugswertes waren, kommt ab 2016 im Zuge der „Ökologisierung des Steuerrechtes“ auch dem CO₂-Emissionswert, der in den Jahren 2016 bis 2018 durch das NEFZ-Verfahren (Neuen Europäischen Fahrzyklus) ermittelt wurde, entscheidende Bedeutung zu. Grundsätzlich beträgt der Sachbezug 2 % der tatsächlichen Anschaffungskosten, maximal 960 € monatlich. Sofern jedoch der CO₂-Emissionswert im Jahr

2016 130 g/km nicht übersteigt, ist monatlich weiterhin ein Sachbezug von 1,5 % der Anschaffungskosten, maximal 720 € anzusetzen. Die Grenze verringert sich für in den Jahren 2017 bis 2020 angeschaffte Kraftfahrzeuge um jährlich 3 g/km (2017: 127 g/km und 2018: 124 g/km). Die Halbierung des Sachbezugs bei Privatfahrten von durchschnittlich nicht mehr als 500 km monatlich bleibt auch für Zeiträume nach 2016 unverändert.

Da die CO₂-Emissionswerte der vom Bf. in den Jahren 2016 bis 2018 benutzten PKWs jene Werte überstiegen, die gemäß § 4 Abs. 1 Z 1 lit. a der Sachbezugswerteverordnung , BGBl. II Nr. 416/2001, idF BGBl. II Nr. 243/2015, den Ansatz eines Sachbezuges von 1,5 % der Anschaffungskosten erlauben würden, und die Anschaffungskosten der PKWs in diesen Jahren überdies den Betrag in Höhe von 48.000 € überschritten, würde der volle Sachbezugswert monatlich 960 € betragen. Auch in den Jahren 2014 und 2015 waren die Anschaffungskosten höher als 40.000 € bzw. 48.000 €, sodass der volle Sachbezugswert monatlich 600 € bzw. 720 € betragen würde.

Der Bf. erachtet den Ansatz eines Sachbezuges für die Nutzung von Firmen-PKWs in den Streitjahren 2014 bis 2018 mit dem Vorbringen als unzulässig, dass er die theoretische Möglichkeit der privaten Nutzung der Firmen-PKWs tatsächlich nicht wahrgenommen habe. Zur Glaubhaftmachung verweist der Bf. darauf, dass er zwecks aktiver Bewerbung des neuartigen Unternehmensprodukts (Vollkunststoffplatten für Bauindustrie und Baugewerbe) bei potenziellen Kunden weitaus überwiegend Außendiensttätigkeiten verrichtet (zu 70% bis 80%) und deshalb jährliche Dienstfahrten im Ausmaß von bis zu 70.000 km absolviert habe. Außendiensttätigkeiten seien in der Regel dergestalt erfolgt, dass morgens von seinem Wohnort aus Kundenbesuche unternommen worden, Baustellen aufgesucht und Fahrten zum Flughafen erfolgt seien. Zur Präsentation der Firmenprodukte hätte der Bf. stets diverse, ca. 50 kg schwere Materialien mit sich führen müssen, die im Dienstfahrzeug gelagert worden seien. Bürotätigkeiten seien oftmals im Homeoffice erfolgt. An den wenigen Tagen, an denen er in sein Büro nach Liechtenstein gefahren sei, habe er entweder seinen privaten PKW, sein Motorrad oder sein Rennrad genutzt. Da der Bf. passionierter Motorrad- bzw. Rennradfahrer sei und er aufgrund seiner Tätigkeit nur selten zu Hause gewesen sei, habe er jede sich ihm bietende Gelegenheit für Motorrad- bzw. Rennradfahrten genutzt. Als Beweis für lediglich sporadische Bürobesuche und dass diese mit dem Motorrad, dem Rennrad oder dem privaten PKW unternommen worden seien, diene die „*Eidesstattliche Erklärung*“ seiner Mitarbeiterin vom 20. November 2021. Überdies seien Privatfahrten seitens seines Arbeitgebers nicht erwünscht gewesen und deshalb lediglich aus versicherungstechnischen Gründen, sollte eine Privatfahrt in einem Notfall erforderlich sein, im Dienstvertrag nicht explizit untersagt worden.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe dazu z.B. VwGH 7.8.2001, 97/14/0175; 26.3.2003, 2001/13/0092; 29.10.2003, 2000/13/0028; 15.11.2005, 2002/14/0143; 1.4.2009, 2006/08/0305) reicht allein die (theoretische) Möglichkeit der Benützung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges für private Fahrten nicht aus, einen Sachbezug

anzusetzen. Unter Bezugnahme auf § 15 EStG 1988 hält der Gerichtshof fest, dass die entsprechende Bestimmung der Sachbezugswerteverordnung nur so verstanden werden kann, dass der Ansatz eines Sachbezuges voraussetzt, dass nach der Lebenserfahrung auf Grund des Gesamtbildes der Verhältnisse anzunehmen sein muss, dass ein Arbeitnehmer die Möglichkeit - wenn auch fallweise - nützt. Ob im Einzelfall eine solche Sachverhaltskonstellation vorliegt, ist eine Tatfrage und es sind Feststellungen darüber zu treffen, warum davon ausgegangen werden kann, dass (auch) Privatfahrten mit dem arbeitgebereigenen Kraftfahrzeug unternommen worden sind.

Wie aus Pkt. 10. des zwischen dem Bf. und seiner ehemaligen Arbeitgeberin am 14. Juli 2010 abgeschlossenen Arbeitsvertrages ersichtlich ist, wurde dem Bf. ausdrücklich die Möglichkeit einer Privatnutzung eingeräumt (siehe dazu unter Pkt. II.1.). Dass diese vertraglich eingeräumte Möglichkeit einer Privatnutzung lediglich aus versicherungstechnischen Gründen erfolgte, von dieser Möglichkeit jedoch nach dem Willen der ehemaligen Arbeitgeberin des Bf. nur in Notfällen Gebrauch gemacht werden sollte, ist für den erkennenden Senat aus folgenden Gründen nicht nachvollziehbar: Der dem Bf. nachfolgende Geschäftsführer seiner ehemaligen Arbeitgeberin erklärte in seiner schriftlichen Stellungnahme vom 10. März 2021, dass für vom Bf. vom Wohnort aus angetretene Kundentermine, sofern nachfolgend noch Fahrten ins Büro nach Liechtenstein erfolgten, mehrheitlich das Firmenfahrzeug verwendet worden sei (siehe dazu unter Pkt. II.1.). Diese Aussage ist für das BFG deshalb sinnvoll, weil der Bf. vorbrachte, dass zur Präsentation der Firmenprodukte ca. 50 kg schwere, im Dienstfahrzeug gelagerte Vorführmaterialien benötigt worden seien. Auch wenn es sich bei Fahrten zu Kunden um dienstlich veranlasste Fahrten handelte, sind zumindest die erforderlichen Rückfahrten von Büro zum Wohnort als Privatfahrten zu bewerten.

Dem steht nach Ansicht des BFG auch die in der mündlichen Verhandlung getätigte Aussage des Bf., er habe speziell für den Schweizer und Liechtensteiner Markt einen eigenen Mitarbeiter gehabt, diesen Markt daher auch nicht bearbeitet und sei deshalb auch nicht nach Kundenbesuchen ins Büro gefahren, nicht entgegen. Denn im Vorlageantrag wurde explizit vorgebracht, dass der Schwerpunkt der Tätigkeit des Bf. zu Beginn in der DACH-Region (Deutschland, Österreich, Schweiz) lag und sich mit fortlaufender Unternehmensentwicklung auch in andere Regionen verlagerte. Der erkennende Senat wertet diese Aussage dahingehend, dass der Bf. nicht nur zu Beginn seiner Tätigkeit, sondern "*auch*" in späteren Zeiträumen neben anderen Regionen weiterhin - allenfalls neben sonstigen Außendienstmitarbeitern - für den Schweizer Markt zuständig war.

Als weiteres Indiz für das Vorliegen von zumindest fallweisen Privatfahrten erachtet das BFG folgenden Umstand: Die Gattin des Bf. war von Mai 2011 bis August 2016 im Ausmaß von 50% für ein in ***40***, ansässiges Unternehmen nichtselbständig tätig (siehe dazu unter Pkt. II.1.). Zwar hat der steuerliche Vertreter des Bf. in seiner an das Finanzamt gerichteten E-Mail vom 28. Jänner 2021 unter Verweis auf eine Stellungnahme des Bf. vorgebracht, dass der

Gattin des Bf. Homeoffice möglich war und nur die Besprechungen am Firmensitz in der Schweiz stattfanden. Angesichts der Tatsache, dass die Gattin des Bf. für den gesamten Zeitraum ihrer Tätigkeit für das Schweizer Unternehmen das volle große Pendlerpauschale geltend machte, welches lediglich dann zusteht, wenn die Strecke zwischen Wohnung und Arbeit an mindestens 11 Tagen im Kalendermonat zurückgelegt wird und für diese Wegstrecke die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke unzumutbar ist (siehe dazu unter Pkt. II.1.), hat diese - entgegen dem Vorbringen des Bf. - ihre Tätigkeit offenbar überwiegend am Schweizer Firmensitz, zu dem sie mit dem Privatauto gefahren ist, und nicht im Homeoffice ausgeübt.

Da in diesem Zeitraum eine Benützung des Privatautos durch den Bf. an Arbeitstagen offensichtlich weitgehend nicht möglich war, musste an jenen Tagen, an denen keine Außendiensttätigkeiten oder Dienstreisen anstanden - sofern diese Fahrten nicht tatsächlich mit dem Rennrad oder dem Motorrad unternommen wurden - das Firmenauto für Bürofahrten verwendet werden. An dieser Schlussfolgerung ändert nach Auffassung des BFG auch die vorgelegte „Eidesstattliche Erklärung“ der Mitarbeiterin des Bf. vom 20. November 2021 nichts. Denn es sind zwar Rückschlüsse auf absolvierte Motorrad- und Rennradfahrten anhand der Kleidung (Motorrad-Lederjacke, Helm, Rennradoutfit) möglich, nicht nachvollziehbar ist jedoch, wie beurteilt werden konnte, ob der Firmen- oder der Privatwagen benutzt wurde. Dies legt nach Ansicht des erkennenden Senats den Schluss nahe, dass es sich dabei um eine bloße Gefälligkeitserklärung handelt. Für diese Einschätzung spricht überdies, dass in der E-Mail des Bf. vom 27. Jänner 2021, die 10 Monate vor der „Eidesstattlichen Erklärung“ versendet wurde, von diesem vorgebracht wird, *„die wenigen Fahrten für einen reinen Bürotag und wieder nachhause machte ich mit dem privaten PKW (Mercedes E Kombi), ab 2011 dann mit einem etwas sparsameren KFZ mit dem MINI“*, ein Hinweis auf allfällige Motorrad- und Rennradfahrten fehlt.

Hinzu kommt, dass der Bf. für die Jahre 2014, 2015, 2016 und 2017 das große Pendlerpauschale in Höhe von 2.568 € und ein Pendlereuro von 100 € geltend machte und für 2018 für 11 Monate ein Pendlerpauschale von 2.477 € und ein Pendlereuro von 95,83 €. Der Beschwerdeantrag auf Berücksichtigung des Pendlerpauschale sowie des Pendlereuro als Werbungskosten in den Streitjahren wurde zwar in der mündlichen Verhandlung zurückgezogen. Allerdings erfolgte diese Beschränkung erst, nachdem dem Bf. der Widerspruch zwischen der Geltendmachung des vollen Pendlerpauschale sowie dem Vorbringen, er habe lediglich zu ca. 20% bis 30% Bürotätigkeiten verrichtet, die zudem in der Regel im Homeoffice erfolgten, und nur sporadisch für diese Arbeiten die in Liechtenstein gelegene Arbeitsstätte aufgesucht, aufgezeigt wurde.

Für den Zeitraum September 2016 bis Dezember 2018 hat die Gattin des Bf. das volle kleine Pendlerpauschale in Höhe von 1.356 € jährlich bzw. 113 € monatlich geltend gemacht, sodass nicht von vorneherein der Schluss zulässig ist, dass dem Bf. in diesem Zeitraum an Arbeitstagen

eine Benützung des Privatautos weitgehend nicht möglich war. Zu beachten ist jedoch, dass für die Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar ist, für Verhältnisse innerhalb Österreichs der vom BMF im Internet zur Verfügung gestellte Pendlerrechner zu verwenden ist. Bei Eingabe der Anschriften der Wohnung (***24***) und der Arbeitsstätte der Gattin des Bf. (***41***, ***42***) kommt der Pendlerrechner zum Ergebnis, dass die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln auf der überwiegenden Wegstrecke möglich und zumutbar ist. Da das Ergebnis des Pendlerrechners grundsätzlich verpflichtend heranzuziehen ist, hätte es der Gattin des Bf. selbst dann nicht freigestanden, das große Pendlerpauschale geltend zu machen, wenn sie tatsächlich regelmäßig oder zumindest fallweise die Wegstrecke zwischen dem Wohnsitz und der Arbeitsstätte mit dem Privatauto zurückgelegt hat.

Hinzu kommt, dass die Wegstrecke zwischen dem Familienwohnsitz in ***24***, und der Arbeitsstätte in ***42***, mit dem Auto in 33 min. zurückgelegt werden kann (siehe dazu www.oeamtc.at/routenplaner/route), die Fahrtzeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln jedoch - bei Annahme eines Arbeitsbeginns zwischen 08:00 Uhr und 09:00 Uhr sowie eines Arbeitsendes zwischen 16:00 Uhr und 17:00 Uhr - gegenwärtig zwischen einer Stunde und einer Stunde, 10 min., dauert (siehe dazu www.vmobil.at/de/routen). Die Fahrtzeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln ist somit nicht nur ca. doppelt so lang wie jene mit dem Privatauto, es sind auch Fußwege im Ausmaß von ca. 15 min. und überdies in der Regel ein Umstieg im Bahnhof ***10*** ***53*** erforderlich.

Wie obig dargelegt wurde, hat die Gattin des Bf. im Zeitraum „Mai 2011 bis August 2016“ für die Wegstrecke zwischen dem Familienwohnsitz in ***24***, und der damaligen, in ***40***, gelegenen Arbeitsstätte, das Familienauto verwendet. Für jene Wegstrecke, die mit dem Auto in 36 min. zurückgelegt werden kann (siehe dazu www.oeamtc.at/routenplaner/route), werden mit öffentlichen Verkehrsmitteln - bei Annahme eines Arbeitsbeginns zwischen 08:00 Uhr und 10:00 Uhr sowie eines Arbeitsendes zwischen 12:00 Uhr und 14:00 Uhr - gegenwärtig durchschnittlich 44 min. benötigt (siehe dazu www.vmobil.at/de/routen). Da die Fahrtzeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln somit im Unterschied zur Wegstrecke „***24***, und ***42***“ (hier sind für den Hin- samt Rückweg mit öffentlichen Verkehrsmitteln gut zwei Stunden zu veranschlagen) nicht maßgeblich länger als mit dem Privatauto ist, erachtet es das BFG als wenig glaubhaft, dass nicht auch für die Wegstrecke „***24***, und ***42***“ in einem nicht zu vernachlässigenden Ausmaß das Privatauto verwendet wurde.

Zu berücksichtigen ist überdies, dass die jüngere der beiden Töchter des Bf. (geb. am ***27***) im Zeitraum September 2016 bis Dezember 2018 zwischen 10 und 12 Jahre alt war, und deshalb nach der allgemeinen Lebenserfahrung anzunehmen ist, dass die für den Arbeitsweg aufzuwendende Zeit für die Gattin des Bf. ebenfalls eine nicht unbedeutende Rolle spielte.

Das BFG kommt daher im Rahmen der Beweiswürdigung unter Einbeziehung der obig dargestellten Ungereimtheiten im Vorbringen des Bf. zum Sachverhalt zum Ergebnis, dass dem Bf. auch im Zeitraum September 2016 bis Dezember 2018 eine Benützung des Privatautos an Arbeitstagen nur eingeschränkt möglich war, sodass für nicht mit dem Renn- bzw. Motorrad unternommene Bürofahrten das Firmenauto verwendet werden musste.

Mangels Kenntnis des Ausmaßes der mit den Firmenfahrzeugen in den Streitjahren 2014 bis 2018 getätigten Privatfahrten (gemäß § 4 Abs. 2 der Sachbezugswerteverordnung ist nur bei Nachweis von im Jahresdurchschnitt privat veranlassten Fahrten von nicht mehr als monatlich 500 Kilometer der halbe Sachbezugswert anzusetzen [siehe dazu z.B. VwGH 18.12.2001, 2001/15/0191; 16.1.2023, Ra 2022/13/0104]) sind somit folgende Sachbezugswerte in Ansatz zu bringen:

	2014	2015	2016	2017	2018
Lt. Beschwerde	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Lt. Finanzamt	8.640,00 €	8.640,00 €	11.520,00 €	11.520,00 €	10.560,00 €
Lt. BFG	8.400,00 €	8.640,00 €	11.520,00 €	11.520,00 €	10.560,00 €

Anmerkung: Das Finanzamt hat für das Jahr 2014 unrichtigerweise einen Sachbezug von 8.640,00 € (12x 720,00 €) angesetzt. Wie obig dargestellt wurde, ist bis 28.2.2014 jedoch nur eine monatlicher Sachbezug von 600,00 € anzusetzen und erst ab 1.3.2014 ein solcher von 720,00 €.

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.

Ob der Bf. die ihm von seiner Arbeitgeberin in den Streitjahren zur Verfügung gestellten Firmenfahrzeuge tatsächlich auch für Privatfahrten genutzt hat, und deshalb Sachbezüge zum Ansatz zu bringen sind, ist auf Grundlage der im Erkenntnis angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in freier Beweiswürdigung zu beurteilen. Derartige nur für den Einzelfall bedeutsamen Sachverhaltsfeststellungen sind einer (ordentlichen) Revision grundsätzlich nicht zugänglich.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 15. Jänner 2026