

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***1***, die Richterinnen***2***, sowie die fachkundigen Laienrichter ***3*** und ***4*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***23***, über die Beschwerde vom 16. Oktober 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 11. September 2020 betreffend Einkommensteuer 2018 und Einkommensteuer 2019 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 12. Mai 2026 in Anwesenheit der Schriftführerin ***5*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Streitpunkt

Strittig ist, ob und in welcher Höhe die Nutzungsmöglichkeit für ein KFZ in den Jahren 2018 und 2019 einkommensteuerlich als Sachbezug anzusetzen ist.

II. Verfahrensgang

II.1. Verfahren vor dem Finanzamt Österreich

Der Beschwerdeführer, im Folgenden „der Bf.“, war in den beschwerdegegenständlichen Jahren 2018 und 2019 als einzelvertretungsbefugter Geschäftsführer der ***6*** GmbH, an

der er auch wesentlich im Ausmaß von 80% des Stammkapitals beteiligt war, im Firmenbuch eingetragen.

Im Zuge von Außenprüfungen bei der ***6*** GmbH und in der Folge beim Bf., wurde festgestellt, dass der Bf. die ihm von der ***6*** GmbH im Jahr 2018 und im Jahr 2019 zugeflossenen Geschäftsführungsvergütungen (2018: EUR 24.000,00 und 2019: EUR 20.000,00) bisher nicht versteuert hat. Diese an ihn ausbezahlten Vergütungen wurden über die Lohnverrechnung der ***6*** GmbH abgerechnet, die auch Beiträge an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft für ihn übernommen hat (2018: EUR 115,20 und 2019: EUR 117,48). Ebenso wurde in der Lohnabrechnung der ***6*** GmbH für den Monat Dezember 2018 ein KFZ Sachbezug für das Jahr 2018 in Höhe von EUR 7.413,60 ausgewiesen, der ebenso nicht versteuert wurde. Bei der Berechnung des Sachbezuges KFZ wurde von 2% der Anschaffungskosten iHv EUR 30.890,00 ausgegangen. Im Jahr 2019 ist kein entsprechender Ansatz eines Sachbezuges KFZ erfolgt. Daher wurde im Jahr 2019 ein ebenso hoher Sachbezug KFZ wie im Jahr 2018 angesetzt.

Auf Basis dieser Feststellungen wurden am 11.9.2020 die Einkommensteuerbescheide für 2018 und 2019 erlassen, in denen Einkünfte aus selbständiger Arbeit für 2018 mit EUR 25.684,03 und für 2019 mit EUR 22.412,71 festgesetzt wurden. Diese ermittelten sich wie folgt: Von der Summe der Einnahmen (Geschäftsführervergütungen, übernommene SV-Beiträge und dem KFZ-Sachbezug) wurden 6% Betriebsausgaben sowie die übernommenen Sozialversicherungsbeiträge abgezogen und nach Bildung einer Zwischensumme durch den Gewinnfreibetrag gemindert.

Gegen beide Einkommensteuerbescheide erhob der Bf. gesondert mit je Schriftsatz vom 16.10.2020 Beschwerde. Er wendete ein, dass die Bescheide inhaltlich unrichtig und rechtswidrig wären, da der Kfz- Sachbezug überhöht angesetzt worden sei. Das Fahrzeug sei zu 90% beruflich genutzt worden. Als Beweismittel verwies der Bf. auf Buchhaltungsunterlagen und PV (vermutlich Personalverrechnungsunterlagen). Der Bf. beantragte die ersatzlose Aufhebung der beschwerdegegenständlichen Bescheide vom 11.9.2020, in eventu deren Abänderung.

Im Rahmen eines Telefonates am 16.11.2020 mit dem Prüfer gab Herr ***7***, der zeitlich gesehen vor dem Bf. einzelvertretungsbefugter Geschäftsführer der ***6*** GmbH war und im laufenden Außenprüfungsverfahren bei diesem Unternehmen als Ansprechperson für die Fragen des Prüfers zur Verfügung stand, dem Prüfer Folgendes bekannt:

- Das dem Bf. zur Verfügung gestellte Fahrzeug habe auch für private Fahrten genutzt werden dürfen.
- Ein Fahrtenbuch sei nicht geführt worden, da der steuerliche Vertreter der ***6*** GmbH, Herr ***8***, die Auskunft gegeben hätte, das sei nicht erforderlich.

- Der Kilometerstand bei Beendigung des Leasingvertrages/Rückgabe des Fahrzeuges habe ca. 25.000 Kilometer betragen.
- Die Wegstrecke zwischen Wohnort (***9***, ***20***) und Betriebsort (***9***, ***10***) betrage 1 km. Privat wären daher monatlich unter 500 Kilometer zurückgelegt worden.

Der Prüfer hielt in einer Stellungnahme vom 17.11.2020 neben den im Telefonat vom 16.11.2020 getätigten Aussagen fest, dass es sich beim genannten Fahrzeug um einen Renault Megane GT Energy TCe 205 EDC mit 205 PS (Beschreibung liege bei) handle. Dass dieses Fahrzeug überwiegend als Baustellenfahrzeug verwendet worden wäre, sei unglaublich. Dieses Fahrzeug sei eher ein Sportwagen als ein Baustellenfahrzeug. Bei der Fa. ***6*** GmbH wären laufend Fahrzeuge angemeldet gewesen, die typische Baustellenfahrzeuge darstellen. Mangels Nachweis über die privat gefahrenen Kilometer sei vom vollen Sachbezug auszugehen. Dies sei auch die Annahme des steuerlichen Vertreters der Fa. ***6*** GmbH gewesen.

Der Bf. wurde in der Folge vom Finanzamt Linz, nunmehr Dienststelle Linz des Finanzamtes Österreich, mit Ergänzungsersuchen vom 17.11.2020 aufgefordert, die von ihm genannten Beweismittel und, sofern vorhanden, Fahrtenbücher, den Leasingvertrag und Unterlagen zur Beendigung des Leasingvertrages vorzulegen. Für den Fall, dass keine Fahrtenbücher vorgelegt werden könnten, wurde der Bf. zur Glaubhaftmachung der betrieblich und privat gefahrenen Kilometer aufgefordert.

Der Bf. erklärte in der Beantwortung des Ergänzungsersuchens mit Schreiben vom 7.12.2020, das Fahrzeug Renault Megane, polizeiliches Kennzeichen ***11***, sei am 12.3.2020 einvernehmlich an die Firma ***12*** GmbH zurückgestellt worden, da sich die ***6*** GmbH in finanziellen Schwierigkeiten befunden hätte. Der Bf. übermittelte den Entwurf des Leasingvertrages. Unterlagen zur Auflösung lägen ihm nicht vor und könnten möglicherweise vom Insolvenzverwalter der ***6*** GmbH vorgelegt werden. Aufgrund einer Vereinbarung mit der ***6*** GmbH sei eine Privatnutzung des Fahrzeuges untersagt gewesen. Schriftliche Unterlagen dazu habe er selbst nicht. Möglicherweise befänden sich solche Unterlagen beim Insolvenzverwalter.

Der Insolvenzverwalter, Mag. ***13***, wurde in der Folge gebeten, bei ihm eventuell vorhandene Unterlagen zur Auflösung des Leasingvertrages und zur Nutzung des Fahrzeuges durch den Bf. zu übermitteln.

Er übermittelte ein Schreiben der ***14*** vom 6.4.2020, mit dem er über die Aufkündigung des Leasingvertrages und die bereits erfolgte Rückstellung des Fahrzeuges an die ***12*** GmbH informiert wurde. Zur Nutzung des Fahrzeuges nur für betriebliche oder auch für private

Zwecke waren, laut Schreiben des Insolvenzverwalters vom 3.2.2021, keine Unterlagen vorhanden.

Mit je Beschwerde vorentscheidung vom 15.02.2021 wurden die Beschwerden vom 16.10.2020 gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 und gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 als unbegründet abgewiesen. In der gesonderten Begründung vom gleichen Datum für beide Beschwerde vorentscheidungen wurde nach Darstellung des Sachverhalts und Verfahrensablaufes ausgeführt, dass auch bei Tätigkeiten gem. § 22 Z 2 EStG 1988 die Bewertung des Sachbezuges KFZ nach § 4 der VO über die Bewertung bestimmter Sachbezüge, BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 395/2015 (Sachbezugswerteverordnung) zu erfolgen habe. Strittig sei im Beschwerdefall nur, ob das zur Verfügung gestellte KFZ auch für private Fahrten verwendet habe werden können. Im Beschwerdefall spreche die Summe der vorhandenen Beweismittel dafür, dass das Fahrzeug vom Bf. auch für private Fahrten genutzt werden konnte. Das Ausmaß dieser privaten Nutzung sei vom Bf. in keiner Weise nachgewiesen oder glaubhaft gemacht worden. Daher komme die Regelung des § 4 Abs. 1 Z 1 iVm Z 2 der Sachbezugswerteverordnung zur Anwendung, wonach ein monatlicher Sachbezugswert von 2% der tatsächlichen Anschaffungskosten des KFZ (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe) anzusetzen sei. Das entspreche der Vorgehensweise, die bereits im Rahmen des Außenprüfungsverfahrens zur Anwendung gekommen sei.

Mit je Vorlageantrag vom 01.03.2021 gegen die abweisenden Beschwerde vorentscheidungen vom 15.02.2021 wurde beantragt, die beiden Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2018 und 2019 vom jeweils 11.09.2020 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung durch den gesamten Senat im Rahmen einer mündlichen Verhandlung vorzulegen. Inhaltlich wurde ausgeführt:

„Das verfahrensgegenständliche Fahrzeug Renault Megan GT Kombi wurde am 4.7.2017 mit einem Kilometerstand von 5.000 km angemeldet. Am 3.6.2019 wurde bei einer Servicierung des Fahrzeuges ein Kilometerstand in Höhe von 35.917 km ausgewiesen. Im März 2020 wurde das Fahrzeug bei der Fa. ***12*** mit einem Kilometerstand von nicht einmal 40.000 km zurückgestellt. Berücksichtigt man dies ergibt sich für einen Zeitraum von rund 2 Jahren eine Kilometerlaufleistung von 15.000 km pro Jahr, was einer monatlichen Kilometerleistung von 1.250 km entspricht. Legt man einem Monat nur 20 Arbeitstage zugrunde so ergibt sich eine tägliche Laufleistung von 62,5 km. Es ist sohin nicht nachvollziehbar, inwieweit eine private Nutzung durch den Geschäftsführer nachvollziehbar begründbar sein soll.

Beweis: Kaufvertrag Vorführwagen vom 19.6.2017, Renault ***12*** ***22***; Rechnung Service Renault ***12*** vom 3.6.2019; Schreiben der ***14*** (im Akt des FA erfasst)“

II.2. Verfahren vor dem BFG

II.2.1.

Mit Vorlagebericht vom 06.04.2021 wurde die Beschwerde am 06.05.2021 dem BFG zur Entscheidung vorgelegt.

Im Vorlagebericht wird zum Vorbringen in den Vorlageanträgen wie folgt Stellung genommen:

„Vom Bf. wird die relativ geringe Kilometerleistung von rund 15.000 km pro Jahr als Argument dafür eingebracht, dass eine private Verwendung des Fahrzeuges nicht nachvollziehbar begründet werden kann. Fahrtenbücher wurden jedoch nicht geführt.

Weiters wurde der (nicht unterzeichnete) Kaufvertrag über den Ankauf des KFZ vorgelegt, aus welchem die der Leasingrate zugrundegelegten Anschaffungskosten (inkl. USt und NoVA) ersichtlich sind.

Bereits in der Begründung der Beschwerdevorentscheidungen wurde dargestellt, dass das Verbot der privaten Verwendung des KFZ durch den Bf. nicht glaubwürdig nachgewiesen werden konnte.

Geht man daher auch von einer privaten Nutzung aus, so ist der Sachbezug gem. § 4 Abs. 1 Z 1 iVm Z 2 der Sachbezugswerteverordnung für Fahrzeuge, die 2017 angeschafft wurden und deren CO₂-Emissionswert 127 Gramm pro Kilometer übersteigt, ein monatlicher Sachbezugswert von 2% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kfz (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe) anzusetzen, maximal jedoch 960 Euro. Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist gemäß Abs. 2 ein Sachbezug im Ausmaß des halben Sachbezugswertes gemäß Abs. 1 anzusetzen.

Da auch im Rahmen des Vorlageantrages keinerlei Belege für die betrieblich bzw. privat gefahrenen Kilometer vorgelegt wurden, sind die Voraussetzungen für den Ansatz des halben Sachbezugswertes nicht gegeben.

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

Aufgrund des vorgelegten Kaufvertragsentwurfes ist davon auszugehen, dass der Sachbezugswert bisher von Anschaffungskosten berechnet wurde, die zu hoch waren. Der Sachbezugswertberechnung wurden bisher Anschaffungskosten von 30.890 Euro zugrunde gelegt, was einen jährlichen Sachbezugswert von 7.413,60 Euro ergab. Legt man der Sachbezugswertberechnung die Anschaffungskosten lt. Kaufvertrag in Höhe von 25.700 Euro zugrunde, ergibt das einen jährlichen Sachbezug 6.168 Euro.

Das Finanzamt Österreich beantragt die teilweise Stattgabe der Beschwerden in dem Sinne, den jährlichen Sachbezugswert für 2018 und 2019 anstatt mit 7.413,60 Euro mit 6.168 Euro anzusetzen.“

II.2.2.

Am 29.06.2026 fand die beantragte mündliche Verhandlung vor dem gesamten Senat statt. Der Beschwerdeführer ist nicht persönlich erschienen, jedoch seine steuerliche Vertretung, die als Zeugen, Herrn ***7***, einen der Bau- und Projektleiter bei der ***6*** GmbH mitgenommen hat. Herr ***7*** ist der Neffe des Bf.

In seiner Aussage gab der Zeuge an, dass der Bf. keinen österreichischen Führerschein hatte, sondern nur einen bosnischen, mit dem er in Österreich nicht fahren habe dürfen. Der Bf. sei deshalb nie selbst in Österreich gefahren. Er habe sich immer chauffieren lassen. Außerdem habe er privat nur den Weg vom Firmensitz zur Wohnung zurückgelegt. Der Bf. war allein in Österreich und hat in derselben Wohnung wie der Zeuge gewohnt. Die Frau des Bf. wohnte immer in Bosnien. Heim nach Bosnien sei der Bf. immer mit dem Bus von Linz gefahren.

Der Ansatz des Sachbezuges für den KFZ sei durch den Steuerberater in der Lohnverrechnung für die Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte erfolgt. Auf die Frage der Finanzamtsvertreterin, wer die Beschwerde verfasst habe, glaubte der Zeuge sein Steuerberater. Ihre weitere Frage, ob er den Steuerberater auf Schadenersatz geklagt habe, verneinte der Zeuge. Auch die Frage, ob irgendwelche Beweismittel oder Kalenderaufzeichnungen vorgelegt werden können, verneinte der Zeuge. Es habe kein Verbot gegeben, das KFZ privat zu nutzen.

Die Parteien beantragten wie in den Schriftsätzen. Am Schluss beantragte die steuerliche Vertretung des Bf. dessen Einvernahme per Video.

III. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

III. 1. Sachverhalt

III. 1.1.

Die ***6*** GmbH mit der Adresse ***9***, ***10*** wurde mit Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom 28.03.2008 gegründet. Ihr Geschäftszweig ist das Bau- und Baunebengewerbe. Alleingesellschafter war zunächst ***7***, der auch bis 24.06.2010 alleiniger Geschäftsführer der GmbH war. Seine Anteile wurden im Jahr 2009 zur Gänze von ***15*** übernommen. 2010 hat der Bf. von diesem zunächst 40% und im selben Jahr weitere 40% an der GmbH übernommen. Der Bf. war seit 2010 auch der einzige Geschäftsführer der GmbH.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom ***16***2020, ***17*** wurde über die GmbH das Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung eröffnet. Mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom tt.mm.2020 wurde das Sanierungsverfahren auf ein Konkursverfahren geändert und die Gesellschaft infolge des Konkursverfahrens für aufgelöst erklärt. Als Masseverwalter wurde der Rechtsanwalt Mag. ***13*** bestellt. Mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom ***18***2021 wurde der Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben. Am ***19***2021 wurde die Firma gemäß § 40 FBG amtswegig gelöscht.

III.1.2.

Der Bf. hatte im Beschwerdezeitraum seinen Hauptwohnsitz in ***9***, ***20*** gemeldet. Die Wohnung war ungefähr einen Kilometer vom Firmensitz der ***6*** GmbH entfernt.

III.1.3.

In seiner Funktion als wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer erhielt der Bf. im Jahr 2018 EUR 24.000,00 und im Jahr 2019 EUR 20.000,00 an Geschäftsführervergütungen ausbezahlt. Zusätzlich hat die GmbH für den Bf. Beiträge zur Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft übernommen: im Jahr 2018 EUR 115,20 und im Jahr 2019 EUR 117,48.

Zudem wurde ihm von der ***6*** GmbH in den Jahren 2018 und 2019 das geleaste Fahrzeug Renault Megan IV Grandtour 2016/10 GT Energy TCe 205 EDC mit dem polizeilichen Kennzeichen ***11*** zur Verfügung gestellt. Es handelte sich dabei um ein sportives Fahrzeug mit 205 PS und einem CO₂-Emissionswert von 134 Gramm pro Kilometer. Das Fahrzeug war vom 4.7.2017 bis zum 25.6.2020 auf die ***6*** GmbH angemeldet. Der Bf. selbst hatte in den Jahren 2018 und 2019 kein anderes Fahrzeug in Österreich angemeldet.

Die steuerliche Vertretung der ***6*** GmbH, die ***21*** ***8*** Steuerberatungs GmbH, führte ein Lohnkonto für den Bf., auf dem im Dezember 2018 der Sachbezug für das Kfz mit 7.413,60 Euro erfasst wurde. Das entsprach einem monatlichen Ansatz von 617,80 Euro, der sich aus 2% der Anschaffungskosten in Höhe von 30.890,00 Euro errechnete. Der Sachbezug KFZ wurde nicht versteuert.

2019 erfolgte kein Ansatz eines Sachbezuges im Rahmen der Lohnverrechnung.

Auch die ausbezahlten Geschäftsführervergütungen und die Übernahme der SV-Beiträge wurden nicht versteuert.

III.1.4.

Der Renault Megan IV Grandtour 2016/10 GT Energy TCe 205 EDC mit dem polizeilichen Kennzeichen ***11*** wurde von ***12*** GmbH & Co KG in ***9*** mit Unterstützung der ***14*** geleast.

Im Falle des Ankaufs statt des gewählten Leasings hätten die Anschaffungskoste des PKWs inklusive Nova und Umsatzsteuer EUR 25.700,00 betragen.

III.1.5.

Zu Beginn des Leasings im Juli 2017 hatte das KFZ einen Kilometerstand von 5.000 km.

Am 03.06.2019 wurde bei einer Wartung des PKW am 03.06.2019 ein Kilometerstand von 35.917,00 auf der Rechnung ausgewiesen.

Am 06.04.2020 wurde der Leasingvertrag mit sofortiger Wirkung aufgekündigt und das KFZ schon zuvor rückgestellt. Welchen Kilometerstand das KFZ anlässlich der Rückstellung aufgewiesen hat, geht aus den Unterlagen nicht hervor.

III.1.6.

Es wurde kein Fahrtenbuch geführt. Ebenso wurden keine anderen, außer den im Sachverhalt erwähnten, Aufzeichnungen vorgelegt, aus denen das Ausmaß privater Fahrten hervorgeht.

Der Bf. ist mit dem KZF privat gefahren. Das Ausmaß der privaten Fahrten konnte nicht ermittelt werden.

III. 2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen, der Einsicht in das Firmenbuch, das Zentrale Melderegister, dem Routenplaner von google maps hinsichtlich der Distanz zwischen Wohnort des Bf. und Firmensitz der ***6*** GmbH. Er ist bis auf die Frage, ob und in welchem Ausmaß der Bf. das ihm zur Verfügung gestellte KFZ privat genützt hat, unstrittig. Auf die strittige Frage wird im Rahmen der rechtlichen Beurteilung eingegangen.

III.3. Rechtliche Beurteilung

III.3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

III.3.1.1.

Der Begriff der Betriebseinnahmen ist gesetzlich nicht geregelt. Zur Auslegung sind daher die §§ 4 Abs. 4 und 15 EStG 1988 heranzuziehen. Betriebseinnahmen sind betrieblich veranlasste Wertzugänge in Geld oder geldwerten Vorteilen (VwGH 22.03.2006, 2001/13/0289).

Der Bf. war im Beschwerdezeitraum wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer und erzielte damit Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach § 22 Z 2 EStG 1988. Wird einem Steuerpflichtigen, der eine Tätigkeit nach § 22 Z 2 EStG 1988 selbständig ausübt, ein Kraftfahrzeug für privat veranlasste Fahrten unentgeltlich überlassen, stellt der Vorteil aus der Zurverfügungstellung einen als Betriebseinnahme zu erfassenden geldwerten Vorteil dar.

Die Bewertung des KFZ-Sachbezugs regelt die VO KFZ-Sachbezug Gesellschafter-Geschäftsführer (BGBl. Nr. 70/2018), die erstmalig für das Kalenderjahr 2018 anzuwenden war. Diese Verordnung lautet wie folgt:

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

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

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

Diese Verordnung verweist auf § 4 der **Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge, BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 395/2015 (Sachbezugswerteverordnung)**. Dieser hat folgenden Inhalt

„Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges

§ 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.

2. Abweichend von Z 1 ist für Kraftfahrzeuge mit einem CO₂-Emissionswert von nicht mehr als 130 Gramm pro Kilometer ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 720 Euro monatlich, anzusetzen. Dabei gilt:

a) Für Kalenderjahre bis 2016 ist als CO₂-Emissionswert 130 Gramm pro Kilometer maßgeblich. Dieser Wert verringert sich beginnend ab dem Kalenderjahr 2017 bis zum Kalenderjahr 2020 um jährlich 3 Gramm. Ab dem Jahr 2021 ist der CO₂-Emissionswert des Jahres 2020 von 118 Gramm maßgeblich. Für die Ermittlung des Sachbezugs ist die CO₂-Emissionswert-Grenze im Kalenderjahr der Anschaffung des Kraftfahrzeuges oder seiner Erstzulassung (Abs. 4) maßgeblich.

b) Sofern für ein Kraftfahrzeug kein CO₂-Emissionswert vorliegt, ist Z 1 anzuwenden.

3. Abweichend von Z 1 und Z 2 ist für Kraftfahrzeuge mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer ab dem Kalenderjahr 2016 ein Sachbezugswert von Null anzusetzen.

4. Der maßgebliche CO₂-Emissionswert ergibt sich aus dem CO₂-Emissionswert des kombinierten Verbrauches laut Typen- bzw. Einzelgenehmigung gemäß Kraftfahrgesetz 1967 oder aus der EG-Typengenehmigung.

Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen.

Sonderausstattungen, die selbständige Wirtschaftsgüter darstellen, gehören nicht zu den Anschaffungskosten.

(2) Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist ein Sachbezug im Ausmaß des halben Sachbezugswertes gemäß Abs. 1 anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind dabei unbeachtlich.

(3) Ergibt sich für ein Fahrzeug mit einem Sachbezug

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

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

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

(4) Bei Gebrauchtfahrzeugen ist für die Sachbezugsbewertung der Listenpreis und die CO₂-Emissionswert-Grenze im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung des Fahrzeuges maßgebend. Sonderausstattungen bleiben dabei unberücksichtigt. Anstelle dieses Betrages können die nachgewiesenen tatsächlichen Anschaffungskosten (einschließlich allfälliger Sonderausstattungen und Rabatte) im Sinne des Abs. 1 des ersten Erwerbes des Kraftfahrzeuges zu Grunde gelegt werden.

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

(6) Bei Vorführkraftfahrzeugen sind die um 20% erhöhten tatsächlichen Anschaffungskosten im Sinne des Abs. 1 anzusetzen.

(...)“

III.3.1.2.

Ein Sachbezugswert ist nur anzusetzen, wenn ein Firmen-PKW privat genutzt werden kann. Bei selbständigen Einkünften zählen Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsort zu den betrieblich veranlassten Fahrten und führen zu Betriebsausgaben (Jakom/Ebner, EstG 2026, Linde, § 4 Rz 330, Stichwort (Fahrten zu Wohnung und Betriebsstätte). Diese Fahrten gelten daher nicht als privat gefahrene Fahrten.

Liegt eine private Nutzungsmöglichkeit vor, ist gemäß § 4 Abs. 1 Z 1 iVm Z 2 SachbezugswerteVO iVm § 1 Z 1 VO KFZ-Sachbezug Gesellschafter-Geschäftsführer für Fahrzeuge, die 2017 angeschafft wurden und deren CO₂-Emissionswert 127 Gramm pro Kilometer übersteigt, ein monatlicher Sachbezugswert von 2% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kfz (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe) anzusetzen, maximal jedoch 960 Euro.

Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist gemäß Abs. 2 ein Sachbezug im Ausmaß des halben Sachbezugswertes gemäß Abs. 1 anzusetzen.

III.3.1.3.

Zur strittigen Frage der Privatnutzung äußerte sich der Bf. bzw. sein Neffe, der gleichzeitig auch Ansprechperson für den Prüfer bei der Firma ***6*** GmbH war, widersprüchlich.

Einerseits wurde in der Beschwerdeschrift von der Zulässigkeit einer privaten Nutzung ausgegangen und angegeben, das Fahrzeug sei jedoch zu 90% beruflich genutzt worden.

Andererseits wurde in der Ergänzung zur Beschwerde vom 12.10.2020 mitgeteilt, die private Nutzung sei aufgrund der mit der ***6*** GmbH geschlossenen Vereinbarung gänzlich untersagt gewesen. Im Vorlageantrag wurde zur Untermauerung dieser Aussage mit der relativ geringen Kilometerleistung von rund 15.000 km pro Jahr argumentiert.

Auf Nachfrage konnte diese Vereinbarung aber nicht vorgelegt werden. Auch erteilte der Neffe des Bf., Herr ***7***, der im Zuge der gesamten Prüfung Ansprechpartner war, die Auskunft, die private Nutzung des PKW sei zulässig gewesen.

Eben dieser Neffe hat in seiner Zeugeneinvernahme in der mündlichen Verhandlung erklärt, dass sich die private Nutzung nur auf die Fahrten vom Firmensitz zur Wohnadresse bezogen habe und im Übrigen der Bf. nie selbst gefahren sei, weil er zwar über einen bosnischen Führerschein, jedoch keinen in Österreich gültigen Führerschein verfügt habe. Der Bf. sei immer chauffiert worden. Dies sei auch dem Steuerberater mitgeteilt worden, der aber trotz Kenntnis dieses Sachverhalts in der Lohnverrechnung einen Sachbezug KFZ angesetzt habe.

Liegen einander widersprechende Aussagen vor, ist im Rahmen der freien Beweiswürdigung abzuwägen, welche von mehreren Möglichkeiten als erwiesen anzunehmen ist. Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (z.B. VwGH 23.9.2010, 2010/15/0078; 28.10.2010, 2006/15/0301; 26.5.2011, 2011/16/0011; 20.7.2011, 2009/17/0132; Ritz, BAO, 6. Aufl. 2017, § 167, III. Freie Beweiswürdigung Rz 8).

Ein Sachbezugswert ist jedenfalls dann zuzurechnen, wenn nach der Lebenserfahrung auf Grund des Gesamtbildes der Verhältnisse anzunehmen ist, dass der Steuerpflichtige die eingeräumte Möglichkeit das arbeitgebereigene Kraftfahrzeug privat zu verwenden – wenn auch nur fallweise – nützt (VwGH 15.11.2005; 2002/14/0143 mwN).

Nach Ansicht des BFG sprechen folgende Umstände dafür, dass der Bf. das KFZ auch privat nutzte:

Der Bf. hatte auf seinen Namen kein anderes KFZ in Österreich angemeldet.

Es liegen widersprüchliche Aussagen – siehe oben – vor. Das Verbot der Privatnutzung konnte nicht belegt werden. Früheren Aussagen, die von einer privaten Nutzung ausgehen, kommt größeres Gewicht zu als späteren zu (vgl. VwGH 23.2.2005, 2002/14/0152, VwGH 7.10.1993, 92/16/0023, VwGH 25.1.2000, 94/14/0034), weil im Rahmen der Lebenserfahrung davon auszugehen ist, dass Abgabepflichtige ihre Erklärungen im Verlauf eines Abgabenverfahrens zunehmend der Kenntnis ihrer abgabenrechtlichen Wirkung entsprechend gestalten ((VwGH vom 17.4.2008, 2008/15/0052). Die ersten Aussagen gingen von der Zulässigkeit der Privatnutzung aus.

Beim beschwerdegegenständlichen Renault Megan handelt es sich vom Aussehen und der Leistungsstärke mehr um einen Sportwagen, der sich zur privaten Nutzung besonders gut eignet, als um ein Baustellenfahrzeug.

Auch wenn es der Wahrheit entsprechen sollte, dass der Bf. über keinen in Österreich gültigen Führerschein verfügt hat, bedeutet dies nicht, dass er nicht dennoch tatsächlich gefahren ist.

Es ist für das BFG nicht glaubwürdig, dass dem Bf. ein Fahrzeug zur ausschließlichen beruflichen Nutzung zur Verfügung gestellt wird, dass er dann nicht selbst fährt. Wenn der Bf. tatsächlich nicht gefahren ist, sondern immer chauffiert wurde, hätte er nach Ansicht des BFG keines Fahrzeuges bedurft. Er hätte bei jedem anderen ***6*** GmbH mitfahren können, noch dazu, weil er laut Auskunft des Zeugen wie jeder andere Arbeiter bei der Erstellung von Fassaden und Vollwärmeschutz mitgearbeitet hat.

Die steuerliche Vertretung des Bf. setzte einen Sachbezug KFZ beim Bf. im Jahr 2018 an. Es ist davon auszugehen, dass die steuerliche Vertretung Kenntnis davon hatte, dass Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsort zu den betrieblich veranlassten Fahrten zählen. Daher kann es zum Ansatz des Sachbezugs KFZ durch die steuerliche Vertretung nur deshalb gekommen sein, weil ihr mitgeteilt wurde, dass der Bf. das KFZ „anderweitig“ privat nutzt.

III.3.1.4.

Ist wie im Beschwerdefall von einer Privatnutzung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse auszugehen, kommt der halbe Sachbezug nur dann zur Anwendung, wenn die Privatfahrten im Jahresdurchschnitt nachweislich nicht mehr als 500 Kilometer monatlich betragen.

Hinsichtlich des Nachweises besteht keine Einschränkung auf bestimmte Beweismittel (VwGH 16.01.2023, Ra 2022/13/0104, mwN). Das bedeutet, dass als Nachweis nicht ausdrücklich ein Fahrtenbuch verlangt wird.

Im Beschwerdefall konnte der Bf. das Ausmaß der privaten Nutzung jedoch in keiner Weise nachweisen. Daher kommt die Regelung des § 4 Abs. 1 Z 1 iVm Z 2 der Sachbezugswerteverordnung zur Anwendung, wonach ein monatlicher Sachbezugswert von 2% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kfz (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe) anzusetzen ist. Entsprechend Abs. 5 der Sachbezugswerteverordnung ist bei geleasteten Kraftfahrzeugen der Sachbezugswert von jenen Anschaffungskosten im Sinne des Abs. 1 zu berechnen, die der Berechnung der Leasingrate zu Grunde gelegt wurden.

Im Beschwerdefall wird in Übereinstimmung mit dem Finanzamt von Anschaffungskosten in Höhe von EUR 25.700,00 ausgegangen. Der Sachbezugswert für 2018 und 2019 beträgt daher je Jahr $\text{EUR } 25.700,00 \times 2\% = \text{EUR } 514 \times 12 \text{ Monate} = \text{EUR } 6.168,00$. Durch diese Änderung verändert sich auch automatisch die Berechnung des Betriebsausgabenpauschales und des Gewinnfreibetrages.

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit berechnen sich für 2018 und 2019 wie folgt.

Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit

2018

2019

GF Vergütung	24.000,00	20.000,00
SV Beiträge	115,20	117,48
KFZ Sachbezug	6.168,00	6.168,00
Summe	30.283,20	26.285,48
6% Betriebsausgaben	- 1.816,99	- 1.577,13
abz. SV	- 115,20	- 117,48
Zwischensumme	28.351,01	24.590,87
Gewinnfreibetrag 13%	- 3.685,63	- 3.196,81
Einkünfte aus selbst. Arbeit	24.665,38	21.394,06

Die Einkommensteuerbescheide waren in dieser Hinsicht abzuändern. Die Berechnung der Einkommensteuer ergibt sich aus den Beilagen.

III.3.1.5.

Der am Ende der mündlichen Verhandlung durch die steuerliche Vertretung gestellte Antrag auf Einvernahme des Beschwerdeführers per Video wurde vom erkennenden Senat abgelehnt. Der Bf. wurde ordnungs- und zeitgemäß zur mündlichen Verhandlung geladen. Er hatte im Zuge des gesamten Verfahrens Gelegenheit, sich zum Streitpunkt zu äußern und hätte auch persönlich zur mündlichen Verhandlung erscheinen können. Wie der Verfahrensablauf zeigt, wurden ihm sämtliche aufgenommenen Beweise vorgehalten, sofern sie nicht ohnehin von ihm selbst stammten. Er hatte ausreichend Gelegenheit dazu Stellung zu nehmen und tat dies im Zuge des Verfahrens auch. Er war in der mündlichen Verhandlung steuerlich vertreten.

III.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.

Die Frage, ob und in welchem Ausmaß ein zur Verfügung gestellter KFZ privat genutzt wurde, ist im Beschwerdefall eine im Einzelfall zu lösende Tat- und Beweiswürdigungsfrage. Es liegt daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, weshalb eine ordentliche Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 30. Juni 2026