

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Julia Carola Cermak-Kapl MA in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch S&K GSV Steuerberatungs GmbH, Wagramer Straße 19, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 23. März 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 8. März 2021 betreffend Haftungsbescheide Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2015 bis 2019, Steuernummer ***BF-StNr***, zu Recht erkannt:

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. GPLA-Prüfung und Erstbescheide

Bei der Beschwerdeführerin wurde betreffend die Jahre 2015 bis 2019 eine gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA-Prüfung) durchgeführt, in deren Zuge die Feststellung getroffen wurde, dass einem Dienstnehmer ein Fahrzeug auch für Privatfahrten zur Verfügung gestellt und hinsichtlich dieser Zurverfügungstellung ein zu geringer Sachbezug versteuert worden sei.

In der Folge wurden der Beschwerdeführerin daher im Haftungsweg die Lohnsteuer sowie der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die betreffenden Jahre vorgeschrieben.

Begründend dazu wurde im Betriebsprüfungsbericht nach Verweis auf die gesetzlichen Grundlagen im Wesentlichen ausgeführt, dass dem Dienstnehmer ***DN*** ein

Firmenfahrzeug, das auch zu Privatzwecken verwendet werden konnte, zur Verfügung gestellt worden sei. Nach der vorliegenden schriftlichen Vereinbarung habe der Dienstnehmer einen Kostenbeitrag an den Arbeitgeber durch die Zurverfügungstellung seines Arbeitsplatzes in seinem Wohnhaus geleistet. Tatsächlich habe es keinerlei Zahlungsfluss gegeben. Der einzige Vorgang habe darin bestanden, dass der Sachbezug gekürzt worden sei.

Auch könne man keineswegs Mietzahlungen, die erst innerhalb der nächsten 20 Jahre anfallen würden, als einmaligen Kostenbeitrag zum gegenwärtigen Zeitpunkt werten. Auch wenn Geld geflossen wäre, wäre der Sachbezug mit dem höchsten Wert (EUR 960,-) anzusetzen gewesen. Die Differenz zum bereits bestehenden Sachbezug sei daher nachverrechnet bzw. -versteuert worden.

2. Beschwerde

Gegen diese am 8. März 2021 erlassenen, nunmehr angefochtenen, Haftungsbescheide Lohnsteuer sowie Bescheide über die Festsetzung eines Dienstgeberbeitrags und Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag wurde fristgerecht am 23. März 2021 Beschwerde erhoben und vorgebracht, das Finanzamt versage die Anerkennung eines vom Dienstnehmer geleisteten Kostenbeitrags mit der Begründung, es sei kein Zahlungsfluss erfolgt. Dabei übersehe das Finanzamt allerdings, dass die Bezahlung des Kostenbeitrages durch Anrechnung einer Schuld des Dienstgebers gegenüber dem Dienstnehmer erfolgt sei.

Der Dienstnehmer habe dem Dienstgeber nämlich einen Büroraum vermietet. Für diese Vermietung habe der Dienstgeber dem Dienstnehmer ein Entgelt geschuldet. Anstatt das Entgelt mittels Banküberweisung zu leisten und in weiterer Folge den gleichen Beitrag vom Dienstnehmer durch eine Retourüberweisung zurück zu erhalten, seien Dienstnehmer und Dienstgeber übereingekommen, auf einen Zahlungsfluss zu verzichten und die Schulden im Verrechnungsweg zu tilgen. Daraus könne aber nicht abgeleitet werden, dass der Dienstnehmer keinen Kostenbeitrag geleistet habe. Es sei nicht erforderlich, dass der Beitrag des Dienstnehmers durch Banküberweisung oder anderen Geldfluss erfolge. Die Bezahlung des Beitrags könne auch dadurch erfolgen, dass der Dienstnehmer die ihm zustehende Miete nicht überwiesen erhalte, sondern seine Forderung mit seiner Schuld aus dem Kostenbeitrag aufrechne.

3. Beschwerdeverentscheidung

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 28. Dezember 2021 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und dazu begründend ausgeführt, es sei am 18. Juni 2021 hinsichtlich des Beschwerdevorbringens ein Ergänzungsersuchen zur Wahrung des rechtlichen Gehörs versendet worden, das unbeantwortet geblieben sei.

In der Folge wurde zusammenfassend dargelegt, dass selbst für den Fall, dass tatsächlich eine direkte Verrechnung von Mieten zwischen dem Dienstnehmer und dessen Gattin einerseits und der Beschwerdeführerin andererseits stattgefunden hätte, der Dienstnehmer und dessen Gattin Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklären und die entsprechenden Umsatzsteuern abführen hätten müssen.

Eine Nichterklärung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einerseits sowie eine Nichtabfuhr der Umsatzsteuern andererseits hätte sowohl bei dem Dienstnehmer selbst als auch bei dessen Gattin finanzstrafrechtliche Folgen nach sich gezogen.

Unter Zugrundelegung der Aktenlage habe eine Vermietung der Wohnung oder von Teilen der Wohnung daher nicht stattgefunden und wäre ein solches Mietverhältnis - wie oben dargelegt - auch zivilrechtlich erst gar nicht zu Stande gekommen. Die Verschiebung des in der Beschwerde behaupteten, angeblich bestehenden Mietverhältnisses sei einzig und alleine deswegen vorgenommen worden, damit sich die Beschwerdeführerin in den Jahren 2015 bis 2019 die Lohnsteuer, den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag erspare.

Die Beschwerde sei aus den angeführten Gründen, insbesondere auch aus jenen Erwägungen heraus, die im Ergänzungsersuchen vom 18. Juni 2021 dargelegt worden seien, als unbegründet abzuweisen gewesen.

4. Vorlageantrag und Vorlage an das Bundesfinanzgericht

Mit Vorlageantrag vom 10. Jänner 2022 beantragte die Beschwerdeführerin die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht und wies nach Verweis auf die Bescheidbeschwerde vom 20. März 2021 hinsichtlich der Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung, dass eine Geschäftsraumvermietung des Dienstnehmers umsatzsteuerpflichtig gewesen wäre, ergänzend darauf hin, dass § 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994 die Geschäftsraumvermietung steuerfrei stelle. Weiters könne bereits aufgrund der Kleinunternehmerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 27 leg cit keine Umsatzsteuerverkürzung vorliegen.

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht am 30. Jänner 2022 zur Entscheidung vorgelegt und vom Finanzamt die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Mit Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses vom 27. März 2026 wurde die gegenständliche Rechtssache mit Wirkung zum 1. April 2026 der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung zur Erledigung zugeteilt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um eine im Bereich des Handels mit medizinischen und orthopädischen Artikeln, Dental- und Laborbedarf sowie Handel mit Waren aller Art tätige Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Die Beschwerdeführerin hatte ihren Firmensitz von ***Datum 2013*** bis zum ***Datum 2016*** ***Adr***. Im Anschluss wurde dieser mit Firmenbucheintragung vom ***Datum 2016*** an den ***Bf-Adr*** verlegt.

Der betreffende Dienstnehmer, ***DN*** fungierte von ***Datum 2013*** bis zum ***Datum 2019*** als Prokurist und im Anschluss bis zum ***Datum 2021*** als Geschäftsführer der Beschwerdeführerin. Er war von 1. Mai 2013 bis zum 31. Jänner 2021 bei der Beschwerdeführerin angestellt und bezog im Anschluss an sein Dienstverhältnis von 1. Februar 2021 bis zum 25. März 2021 Urlaubersatzleistungen.

Mit Kaufvertrag vom 29. August 2011 kauften der Dienstnehmer und seine Ehefrau ***Ehefrau*** je 143/5272-Anteile, verbunden mit Wohnungseigentum an dem Reihenhaus 2 sowie dazugehöriger Terrasse, Garten und PKW-Garagenplatz, mit der Grundstücksadresse ***Wohnsitz DN***, der Liegenschaft ***Liegenschaft***. Die Anteile wurden je zur Hälfte an ***DN*** und an seine Gattin verkauft und übergeben.

Am 20. Mai 2014 kaufte der Dienstnehmer im Namen der Beschwerdeführerin einen BMW des Modells 520d A Touring F11 mit Erstzulassung am 28. November 2012 und einem Kilometerstand von 15.000 km zum Gesamtkaufpreis von EUR 40.650,-. Die Finanzierung erfolgte mittels Leasings über die BMW-Bank. Der Anschaffungswert des KFZ beträgt EUR 52.750,- gemäß der Eurotax-Liste und wurde von den Parteien übereinstimmend iHv EUR 52.000,- angenommen.

Das Fahrzeug war vom 28. Mai 2014 bis zum 28. Jänner 2021 auf die Beschwerdeführerin angemeldet.

Dem Dienstnehmer wurde seitens der Beschwerdeführerin als zusätzliche Vergütung für seine Tätigkeit das gegenständliche im Betriebsvermögen der Gesellschaft stehende Kraftfahrzeug auch zur privaten Nutzung überlassen. Die private Nutzung fand auch tatsächlich statt. Über das Ausmaß der privaten Nutzung liegen keine Aufzeichnungen oder sonstigen Nachweise vor.

Hinsichtlich des gegenständlichen Fahrzeugs wurde beim Dienstnehmer ein Sachbezug iHv monatlich EUR 609,75 im Jahr 2015, gesamt EUR 7.317,- sowie monatlich EUR 813,- in den Jahren 2016 bis 2019, gesamt EUR 9.756,- jährlich, angesetzt. Das entspricht 1,5% des Kaufpreises des (gebrauchten) PKW von EUR 40.650,- im Jahr 2015 sowie 2 % in den Jahren 2016 bis 2019.

Im Rahmen der GPLA-Prüfung wurde eine undatierte Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und dem Dienstnehmer vorgelegt, welche (auszugsweise) den folgenden Inhalt aufweist:

„I PRÄAMBEL

Die ***Bf*** hat den Mietvertrag über ihre Büroräumlichkeiten ***Adr*** gekündigt.

Herr ***DN*** ist Dienstnehmer der ***Bf*** und wohnhaft in Wien. Er stellt der ***Bf*** einen Arbeitsplatz in seinem privaten Wohnhaus in ***W***, ***Wohnsitz DN*** zur Verfügung.

II Arbeitsplatznutzung

Herr ***DN*** stellt der ***Bf*** in seinem Wohnhaus einen geeigneten Arbeitsplatz zur Verfügung und erklärt sich bereit, seinen Arbeitsort von ***Adr*** sein Wohnhaus zu verlegen.

Über die Eignung als Arbeitsplatz ist zwischen der ***Bf*** und Herrn ***DN*** Einvernehmen herzustellen. Es wird jedenfalls ein Büroarbeitsplatz benötigt. Es bestehen keine besonderen Anforderungen, die über jene eines typischen Büroarbeitsplatzes hinausgehen.

Weiters hat die ***Bf*** die Möglichkeit, Akten und Dokumente im Wohnhaus von Herrn ***DN*** zu archivieren.

III Arbeitsplatzausstattung

Die ***Bf*** stellt Herrn ***DN*** weiterhin die notwendigen Betriebsmittel zur Verfügung. Darunter ist die notwendige Büroausstattung und ein KFZ zu verstehen. Das KFZ kann auch zu Privatzwecken verwendet werden, wobei Herr ***DN*** hierfür einen Kostenbeitrag durch die Zurverfügungstellung des Arbeitsplatzes in seinem Wohnhaus leistet.

IV Entgelt-Aufrechnung Kostenbeitrag

Die Parteien vereinbaren, dass die ***Bf*** für die Nutzung des Arbeitsplatzes gemäß Punkt II dieser Vereinbarung keine Zahlungen an ***DN*** zu leisten braucht. Die Zurverfügungstellung des Arbeitsplatzes wird als Kostenbeitrag von Herrn ***DN*** für das Firmen-KFZ vereinbart. Der Wert des Arbeitsplatzes bzw des Kostenbeitrags wird zwischen [den] Parteien einvernehmlich mit EUR 11.350,00 bewertet.

...“

Die Vereinbarung ist nur von ***DN*** unterschrieben. Ein Hinweis, ob es sich dabei um seine Unterschrift als Dienstnehmer oder als Prokurist für die Gesellschaft handelt, findet sich nicht.

Die Bewertung des Kostenbeitrages durch die Zurverfügungstellung des Arbeitsplatzes wurde dergestalt vorgenommen, dass für den Arbeitsplatz 10% des vom Dienstnehmer und seiner Ehefrau entrichteten Kaufpreises iHv EUR 255.000,-, daher EUR 25.500,- angenommen wurden und davon ein jährlicher Rentenbetrag iHv 3%, dh jährlich EUR 765,-, herangezogen und aufgrund einer Barwertberechnung über eine geplante Nutzungsdauer von 20 Jahren ein Betrag iHv EUR 11.350,27 ermittelt wurde. Dieser Betrag wurde unter Berücksichtigung der Rundungsdifferenz von EUR 0,27 von den Anschaffungskosten des PKW iHv EUR 52.000,- abgezogen und ergibt genau den Kaufpreis des (gebrauchten) PKW von EUR 40.650,-.

Ein tatsächlicher Zahlungsfluss ist nicht erfolgt. Weder bezahlte die Beschwerdeführerin Miete an den Dienstnehmer, noch bezahlte dieser einen Kostenbeitrag an die Gesellschaft. Der Sachbezug wurde nur in der oben dargestellten – gekürzten – Höhe angesetzt. Es wurden auch keine anderweitig nach außen hin sichtbaren Maßnahmen in Zusammenhang mit der vorgeblichen Vermietung gesetzt, insbesondere auch keine Buchung bei der GmbH hinsichtlich der Miete bzw deren Gegenverrechnung mit dem Sachbezug und wurden auch keine Mieteinnahmen im beschwerdegegenständlichen Zeitraum weder vom Dienstnehmer noch von dessen Ehefrau erklärt.

2. Beweiswürdigung

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

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich im Wesentlichen aus dem dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Verwaltungsakt, insbesondere den Feststellungen der Lohnsteuerprüfung und dem Vorbringen der Parteien.

Die Feststellungen hinsichtlich der Gesellschaftsform, der Verhältnisse und der Firmensitzadressen der Beschwerdeführerin ergeben sich – ebenso wie die Tätigkeiten als Prokurist und als Geschäftsführer, die der Dienstnehmer für die Beschwerdeführerin ausgeübt hat - aus den zu diesen vorliegenden Angaben im Firmenbuch.

Die Gesamtbeschäftigungsdauer des Dienstnehmers bei der Beschwerdeführerin ist dem Auszug aus dem Auskunftsverfahren des Dachverbandes der österreichischen Sozialversicherung (AJ-Web) zu entnehmen.

Der Kaufpreis sowie die Eigentumsverhältnisse betreffend das Wohnhaus des Dienstnehmers in ***W***, ***Wohnsitz DN***, finden sich in dem das Objekt betreffenden Kaufvertrag vom 29. August 2011, in welchem auch dezidiert angeführt ist, dass der Dienstnehmer und seine Ehefrau je zur Hälfte erwerben und eine Eigentümerpartnerschaft iSd WEG (Wohnungseigentumsgesetzes) begründen.

Die Daten hinsichtlich des vom Dienstnehmer auch privat genützten KFZ der Marke BMW sowie dessen Kaufpreis sind dem Kaufvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der ***Verkäuferin*** vom 20. Mai 2014 zu entnehmen. Der Zeitraum der Anmeldung auf die Beschwerdeführerin ist aus den elektronischen Grunddaten der Finanzverwaltung ersichtlich.

Dass der Wagen vom Dienstnehmer auch privat genutzt werden konnte und dies auch tatsächlich wurde, ist zwischen den Parteien nicht strittig und erschließt sich nicht zuletzt auch aus der Tatsache, dass ein Sachbezug beim Dienstnehmer bereits ab der Anschaffung des PKW angesetzt wurde. Dass die Privatnutzung weniger als 500 km jährlich betragen habe, wurde nicht behauptet. Die Höhe der von der Beschwerdeführerin beim betreffenden Dienstnehmer angesetzten Sachbezüge ergibt sich aus den vorliegenden Lohnkonten.

Die Anschaffungskosten des Fahrzeuges iHv EUR 52.750,- sind der vom Bundesfinanzgericht vorgenommenen Abfrage der Eurotax-Liste zu entnehmen. Es bestehen aber auch keine Bedenken, den von den Parteien übereinstimmend angenommenen Wert von EUR 52.000,- heranzuziehen, zumal beide Werte deutlich über dem für den Ansatz des maximalen Sachbezugs maßgeblichen Anschaffungswert von EUR 48.000,- (davon 1,5% = EUR 720,-; 2% = EUR 960,-) liegen.

Hinsichtlich der vorgeblich zwischen dem Dienstnehmer und der Beschwerdeführerin abgeschlossenen Vereinbarung zur Leistung eines Kostenersatzes für die Privatnutzung des Fahrzeuges durch Zurverfügungstellung eines Arbeitsplatzes ist auszuführen, dass zum einen die Vereinbarung nur vom Dienstnehmer unterschrieben wurde und nicht auch von der zweiten Vertragspartei, wobei zusätzlich nicht erkenntlich ist, ob der Dienstnehmer in seiner Funktion als Prokurist der Beschwerdeführerin oder als Hauseigentümer (und vorgeblicher Vermieter) die Unterschrift geleistet hat. Zum anderen ist der Angabe in der Vereinbarung, es handle sich um das private Wohnhaus des Dienstnehmers jedenfalls entgegenzusetzen, dass - wie sich eindeutig aus dem Kaufvertrag ergibt - er lediglich zur Hälfte Eigentümer ist und die andere Hälfte im Eigentum seiner Ehefrau steht. Entsprechend hätte sie entweder auch als Vermieterin auftreten und die Vereinbarung unterschreiben müssen oder müsste eine zusätzliche Vereinbarung zwischen den Ehegatten vorliegen, welche der Notariatsaktpflicht unterliegt.

Weiters spricht auch gegen das Vorliegen einer bereits zum Zeitpunkt der Anschaffung des Fahrzeuges errichteten rechtsgültigen Vereinbarung, dass diese kein Datum aufweist, an welchem sie erstellt oder unterzeichnet wurde. Da zudem in der Präambel der Vereinbarung dargelegt wird, die Beschwerdeführerin habe den Mietvertrag über ihre Büroräumlichkeiten ***Adr*** gekündigt, kann diese lediglich nach dem ***Datum 2016***, bzw einer allenfalls davor bestehenden Kündigungsfrist, entstanden sein, jedenfalls aber nicht zum Zeitpunkt der Anschaffung des Fahrzeuges im Mai 2014, zudem der Sachbezug bereits ab diesem Zeitpunkt iHv EUR 609,75 monatlich im Jahr 2015 und EUR 813,- monatlich ab dem Jänner 2016 und

somit in der vom Kaufpreis des gebrauchten Fahrzeuges iHv EUR 40.650,- bemessenen Höhe angesetzt wurde. Nicht nachvollziehbar erscheint weiters, warum die Kündigung der Büroräumlichkeiten ***Adr***, die Verlegung des Arbeitsplatzes des Dienstnehmers in sein Wohnhaus notwendig gemacht hätte und warum der Arbeitsplatz des Dienstnehmers dann nicht auch an der neuen Firmensitzadresse hätte liegen können. An welchem Ort der Dienstnehmer tatsächlich seine Tätigkeit für die Beschwerdeführerin verrichtet hat, wurde von dieser nicht dargetan.

Betreffend die vorgelegte Berechnung der Bewertung des Kostenbeitrages wurde weder von Beschwerdeführerin dargelegt, wie sich die 10 %igen Anteile des Hauses für den Arbeitsplatz und das Archiv zusammensetzen, noch aus welchen Gründen der jährliche Rentenbetrag iHv 3% oder eine Nutzungsdauer von 20 Jahren herangezogen wurde. Zudem steht die herangezogene Nutzungsdauer von 20 Jahren in krassem Gegensatz zur Dauer des Beschäftigungsverhältnisses des Dienstnehmers, das von Mai 2013 bis Jänner 2021 weniger als 8 Jahre gedauert hat. Wenig plausibel erscheint zudem die Heranziehung einer 20-jährigen Nutzungsdauer als Grundlage der Berechnung eines einmaligen und nicht etwa eines laufenden Kostenbeitrags.

Zudem bewertet die augenscheinlich nicht zum Zeitpunkt der Anschaffung des Fahrzeuges sondern im Nachhinein erstellte Vereinbarung über die Zurverfügungstellung des Arbeitsplatzes und die zugrunde liegende Berechnung des Kostenbeitrages diesen mit EUR 11.350,- wobei es sich exakt der Differenz zwischen den vom Beschwerdeführer und in weiterer Folge auch von der Lohnsteuerprüfung herangezogenen tatsächlichen für den Sachbezug relevanten Anschaffungskosten von EUR 52.000,- und den für den gebrauchten PKW entrichteten Kaufpreis iHv EUR 40.650,- handelt.

Nicht zuletzt spricht aus der Sicht des Bundesfinanzgerichtes auch gegen das Vorliegen eines vom Dienstnehmer geleisteten Kostenersatzes, dass die vorgelegte vorgebliche Vereinbarung auch in keiner Art und Weise nach außen in Erscheinung tritt. Insbesondere wurden keine Zahlungen der Beschwerdeführerin an den Dienstnehmer zur Entrichtung der vorgeblichen Miete, noch vom Dienstnehmer an die Beschwerdeführerin zur Entrichtung des Kostenersatzes getätigt. Von der Beschwerdeführerin wurde auch am Dienstnehmerkonto lediglich der Sachbezug ausgewiesen und keine Gegenverrechnung mit einem - wie auch immer gearteten - Kostenersatz gebucht. Auch wurden weder vom Dienstnehmer noch von seiner Ehefrau Mieteinkünfte erklärt.

Insofern kann auch dem Vorbringen der Beschwerdeführerin, Dienstnehmer und Dienstgeber seien übereingekommen, auf einen Zahlungsfluss zu verzichten und die Schulden im Verrechnungsweg zu tilgen anstatt das Entgelt mittels Banküberweisung zu leisten und in weiterer Folge den gleichen Beitrag vom Dienstnehmer durch eine Retourüberweisung zurück zu erhalten, nicht gefolgt werden und verlässt auch das Vorbringen in der Beschwerde, die

Bezahlung des Beitrags könne auch dadurch erfolgen, dass der Dienstnehmer die ihm zustehende Miete nicht überwiesen erhalte, sondern seine Forderung mit seiner Schuld aus dem Kostenbeitrag aufrechne, nicht die Behauptungsebene.

Es ist daher von Seiten des Bundesfinanzgerichtes nicht als erwiesen anzusehen, dass vom Dienstnehmer ein Kostenersatz iSd § 4 Abs 7 SachbezugswerteVO geleistet wurde.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte das Bundesfinanzgericht daher in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen ausgehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1 Sachbezug PKW

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).

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

§ 15 Abs 2 Z 1 EStG 1988 sieht vor, dass 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 sind.

Besteht für Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen, dann ist nach § 4 Abs 1 Sachbezugswerteverordnung in der für das Jahr 2015 anzuwendenden Fassung ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 720 Euro monatlich, anzusetzen. Für den Bezugszeitraum ab 2016 ist ein Sachbezug von 2% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 960 Euro monatlich, anzusetzen.

Abs 4 leg cit sieht vor, dass bei Gebrauchtfahrzeugen für die Sachbezugsbewertung der Listenpreis im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung des Fahrzeuges maßgebend ist. 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.

Gemäß § 4 Abs 7 Sachbezugswerteverordnung in der im Zeitpunkt der Anschaffung des Fahrzeuges geltenden Fassung mindern Kostenbeiträge des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber den Sachbezugswert. Bei einem einmaligen Kostenbeitrag besteht ein Wahlrecht, diesen auf acht Jahre verteilt vom laufend ermittelten Sachbezugswert abzuziehen oder den Sachbezugswert von den um den Kostenbeitrag geminderten Anschaffungskosten zu berechnen. Trägt der Arbeitnehmer Treibstoffkosten selbst, so ist der Sachbezugswert nicht zu kürzen.

Mit dem Ansatz eines entsprechenden Sachbezugswertes wird der Vorteil erfasst, der darin besteht, dass sich der Arbeitnehmer jenen Aufwand erspart, der ihm erwachsen würde, wenn er für die Kosten eines vergleichbaren Kfz aus Eigenem aufkommen müsste. Im Hinblick auf den klaren Wortlaut der VO ist hinsichtlich der Höhe des Sachbezuges zutreffend vom ursprünglichen Neuwert des Fahrzeuges auszugehen. Den Ansatz der Anschaffungskosten des Kfz im gebrauchten Zustand sieht die VO nicht vor (VwGH 22.3.10, 2008/15/0078). Bei Gebrauchtfahrzeugen ist vielmehr der Listenpreis im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung maßgebend (*Jakom/Ebner/Marschner* EStG¹⁹, 2026, § 15 Rz 19).

Bei Leasingfahrzeugen ist nach § 4 Abs 5 Sachbezugswerteverordnung der Sachbezugswert von den Anschaffungskosten iSd § 4 Abs 1 Sachbezugswerteverordnung zu berechnen, die der Berechnung der Leasingrate zugrunde gelegt werden. Sind die Anschaffungskosten aus dem Leasingvertrag nicht ersichtlich, ist vom Neupreis der entsprechenden Modellvariante zum Zeitpunkt der Erstzulassung auszugehen. Bei geleasten Gebrauchtfahrzeugen sind die Anschaffungskosten analog zu gekauften Gebrauchtfahrzeugen zu ermitteln (*Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁵ § 15 Rz 109 (Stand 1.1.2025, rdb.at)).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Kostenbeiträge nach der für das Jahr 2014 geltenden Rechtslage des Arbeitnehmers gegen den (maximal möglichen) Sachbezugswert zu verrechnen (VwGH 12.11.20, Ra 2019/15/0133). Mit dem Sachbezugswert sind alle geldwerten Vorteile, die mit der Nutzung des arbeitgebereigenen Kfz üblicherweise verbunden sind, abgegolten.

Für den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass wenn ein Arbeitnehmer ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für seine Privatfahrten (einschließlich der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) verwendet, für den dadurch bewirkten Vorteil aus dem Dienstverhältnis (siehe dazu zB VwGH 29.10.03, 2000/13/0028; 16.1.23, Ra 2022/13/0104) gemäß § 4 Abs 1 der Sachbezugswerteverordnung für Lohnzahlungszeiträume bis Dezember 2015 ein monatlicher Sachbezug von 1,5 % der Brutto-Anschaffungskosten des Fahrzeuges (einschließlich Sonderausstattungen, Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe sowie abzüglich üblicher

Rabatte), höchstens aber EUR 720 monatlich, sowie für Lohnzahlungszeiträume ab dem Jänner 2016 ein Sachbezug iHv 2%, höchstens aber EUR 960,- monatlich, anzusetzen ist.

Da der Listenpreis des verfahrensgegenständlichen Fahrzeuges EUR 52.750,- laut Eurotax Liste beträgt sowie auch die von der Beschwerdeführerin und dem Finanzamt im Zuge der GPLA-Prüfung herangezogenen Anschaffungskosten des PKW iHv EUR 52.000,- den Betrag von EUR 48.000,- – welcher zum Ansatz des vollen Sachbezugswert führt - übersteigt, ist für den Dienstnehmer der volle Sachbezugswert iHv monatlich EUR 720,- für das Jahr 2015 sowie EUR 960,- für die Jahre 2016 bis 2019 anzusetzen.

Dass dem Dienstnehmer von der Beschwerdeführerin die Möglichkeit einer Privatnutzung eingeräumt und diese auch genutzt wurde, wobei auch nicht von einer Privatnutzung von weniger als 500 km auszugehen ist, ist - wie oben in der Beweiswürdigung ausgeführt – evident.

Wie ebenfalls in der Beweiswürdigung dargelegt, ist aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes aufgrund der bestehenden Zweifel an der vorgelegten Vereinbarung, der dieser beiliegenden Berechnung und dem nicht vorhandenen Zahlungsfluss oder sonstigen Nachweisen nicht davon auszugehen, dass ein Kostenersatz des Dienstnehmers für die private Nutzung des Fahrzeuges geleistet wurde.

Auch das Vorbringen der Beschwerdeführerin im Vorlageantrag, dass § 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994 die Geschäftsraumvermietung steuerfrei stelle und auch aufgrund der Kleinunternehmerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 27 leg cit keine Umsatzsteuerverkürzung vorliegen könne, kann der Beschwerde nicht zu Erfolg verhelfen, da eine wie auch immer zu erfolgende umsatzsteuerliche Beurteilung des Falles nicht mit der hier gegenständlichen Beurteilung des Ansatzes eines Sachbezugs für die Privatnutzung des firmeneigenen PKWs in Verbindung steht und lediglich die Abgabe von Umsatzsteuererklärungen, die auch bei Inanspruchnahme der Kleinunternehmerbefreiung zu erfolgen gehabt hätte, als Indiz für das tatsächliche Vorliegen eines Kostenersatzes durch den Arbeitnehmer gewertet hätte werden können.

Zudem ist - selbst für den Fall, dass die Vereinbarung in der vorliegenden Form per se anzuerkennen und von der tatsächlichen Erstattung eines Kostenersatzes auszugehen wäre - darauf hinzuweisen, dass § 19 Abs 2 EStG 1988, wonach Rückzahlungen von Einnahmen in dem Kalenderjahr als abgeflossen gelten, für das der Anspruch bestand bzw für das sie getätigt wurden, auf die Leistung eines Kostenersatzes des Arbeitnehmers für private Aufwendungen nicht anwendbar ist. Grundsätzlich kann zwar auch ein in Folgejahren tatsächlich geleisteter Kostenersatz den Sachbezug mindern, wenn bereits im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Sachbezugs eine wirksame (und nicht bloß iSv § 23 BAO zum Schein abgeschlossene) Kostenersatzvereinbarung zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber bestanden hat, die tatsächliche Zahlung vom Arbeitgeber aber gestundet wurde. Eine erst Jahre später abgeschlossene Kostenersatzvereinbarung – worauf der Hinweis auf die Aufgabe der

Büroräumlichkeiten in der ***Adr*** schließen lässt - vermag hingegen den Sachbezug nicht rückwirkend zu vermindern (vgl BFG 27. 11. 2018, RV/7100090/2012; *Brennsteiner/Wanke* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 15, Stand 1.6.2024, rdb.at).

Es waren daher die Sachbezüge in voller Höhe anzusetzen und die Differenzen der Lohnsteuer sowie dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu unterziehen.

3.1.2 Abgabenfestsetzung gemäß § 201 Abs 2 Z 3 BAO

Gemäß § 79 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats in einem Betrag an sein Finanzamt abzuführen.

Gemäß § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Diese Bestimmung knüpft an die Vorschriften zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer an und soll sicherstellen, dass der Lohnsteuerabzug korrekt vorgenommen wird. Zur Geltendmachung der Haftung mittels Haftungsbescheid kommt es nur dann, wenn die Selbstberechnung und Abfuhr der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber nicht korrekt vorgenommen wird. Arbeitgeber und Arbeitnehmer sind Gesamtschuldner der Lohnsteuer. Wurde der Arbeitgeber zur Haftung herangezogen kann er vom Arbeitnehmer als Steuerschuldner den Ersatz der bezahlten Schuld nach § 1358 ABGB fordern (Regressanspruch).

Die Geltendmachung der Haftung gemäß § 82 EStG 1988 setzt kein Verschulden des Arbeitgebers an der Lohnsteuerfehlberechnung voraus (VwGH 31. 5. 2006, 2003/13/0139), liegt aber im Ermessen der Abgabenbehörde (VwGH 28. 4. 2011, 2010/15/0182).

§ 41 Abs 1 FLAG 1967 legt fest, dass den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten haben, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.

§ 41 Abs 2 FLAG 1967 definiert Dienstnehmer als Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs 4 ASVG, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Gemäß § 41 Abs 3 FLAG 1967 ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die in § 41 Abs 1 FLAG 1967 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage).

Gemäß § 41 Abs 5 FLAG 1967 in den für den Beschwerdefall anzuwendenden Fassungen beträgt der Beitrag 4,5 vH der Beitragsgrundlage für die Jahre 2015 und 2016, im Kalenderjahr 2017 4,1 vH und ab dem Kalenderjahr 2018 3,9 vH.

Die Regelungen des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ), welcher von der in § 41 FLAG 1967 festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, finden sich in § 122 Abs 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Gemäß § 201 Abs 2 Z 3 BAO kann die Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

§ 303 BAO sieht vor, dass ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden kann, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Entscheidend für die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion, zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (VwGH vom 24.10.2019, Ra 2018/15/0097).

Gemäß § 202 Abs 2 BAO gelten die §§ 201 und 201a sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Hierbei sind Nachforderungen mittels Haftungsbescheides (§ 224 Abs 1 BAO) geltend zu machen.

Die Lohnsteuer ist - ebenso wie der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag - eine Selbstbemessungsabgabe gemäß § 202 BAO, da die Selbst-

berechnung der Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt (*Ritz/Koran*, BAO⁸ § 202 BAO Rz 1).

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt ebenso wie auf § 201 Abs 2 Z 3 BAO gestützte Festsetzungen im Ermessen der Behörde (zB VwGH 4.6.2009, 2004/13/0083, *Ritz/Koran*, BAO⁸ § 201 BAO Rz 38).

Auch die mittels Haftungsbescheid erfolgende Geltendmachung der Haftung für Lohnsteuer liegt im Ermessen der Behörde (VwGH 13.09.06, 2002/13/0228). § 201 BAO erfordert zwar in diesem Zusammenhang nicht, dass im Spruch des Bescheides zum Ausdruck gebracht wird, auf welchen Tatbestand des § 201 BAO der Bescheid gestützt wird; dies muss aber (zumindest) aus der Begründung hervorgehen. Eine allenfalls mangelhafte Begründung kann vom BFG ergänzt werden (VwGH 27.4.17, Ra 2016/15/0047, *Jakom/Ebner* EStG¹⁹, 2026, § 82 Rz 3).

§ 20 BAO sieht vor, dass Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), sich in den Grenzen halten müssen, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die "Angemessenheit in Bezug auf berechnigte Interessen der Partei", unter Zweckmäßigkeit das "öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben". Die Ermessensübung hat sich daher vor allem am Zweck der Norm zu orientieren (vgl *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 20 Rz 7f mit der dort zitierten Judikatur).

Zweck des § 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis. Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (vgl *Ritz/Koran*, BAO⁸ § 303 Rz 67 mit der dort zitierten Judikatur).

Im Hinblick auf den beschwerdegegenständlichen Fall ist daher festzuhalten, dass in Anbetracht des vorliegenden zu geringen Ansatz des Sachbezuges beim betreffenden Dienstnehmer die Auswirkungen, wie oben in Punkt 3.1.1 dargelegt, nicht als geringfügig einzustufen sind (vgl zB VwGH 28.5.1997, 94/13/0032), zumal nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Gewicht eines Wiederaufnahmegrundes, der sich auf mehrere Jahre auswirkt in der Regel nicht je Verfahren, sondern in seiner Gesamtheit zu beurteilen ist (vgl VwGH 22. 4. 2009, 2006/15/0257; VwGH 26. 2. 2013, 2009/15/0016 mwN; VwGH 24. 4. 2014, 2010/15/0159, *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 303 E 328). Es war daher dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit zu gewähren.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden und die Beschwerde abzuweisen.

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.

Gegenständlich liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Die Frage, ob vom Dienstnehmer ein Kostenersatz für die Privatnutzung des PKW geleistet wurde, war im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu lösen. In seinen rechtlichen Ausführungen folgt das Erkenntnis der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden und die Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 6. August 2026