



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Graz  
Senat 6

GZ. RV/0103-G/05

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Firma A GmbH in XY, vertreten durch S & K Mag. Sepp-Michael Steinle & Mag. Gabriele Kandler, Steuerberatungskanzlei, 8010 Graz, Wielandgasse 35, vom 22. September 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 25. August 2004 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid für den Zeitraum 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Im Zuge der Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass dem zu 25% an der A GmbH beteiligten Geschäftsführer, ein Firmen-PKW zur Verfügung gestellt wurde, ohne einen Sachbezug bei der Gehaltsabrechnung zu berücksichtigen.

Da nicht glaubhaft gemacht werden konnte, dass im Kalenderjahr nicht mehr als 6.000 km privat gefahren wird, wurde für die Berechnung der Nachforderung ein Sachbezug von 1,5% der Anschaffungskosten berücksichtigt und mit Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 25. August 2004 für die Jahre 2000 bis 2003 nachgefordert.

Mit Schriftsatz vom 22. September 2004 wurde das Rechtsmittel der Berufung eingebracht und wie folgt begründet:

Diese Lohnabgaben resultieren aus einem festgesetzten Sachbezug für die Privatnutzung des Firmen-PKW durch Herrn A ab Jänner 2000. Der Sachbezug wurde mit 1,5% der Anschaffungskosten des PKW (Audi A6) angenommen. Als Begründung wurde angeführt, dass eine Privatnutzung des Firmen-PKW durch Herrn A von weniger als 6.000 km jährlich nicht glaubhaft gemacht werden konnte, da kein Fahrtenbuch geführt worden wäre.

Diesbezüglich wird fest gehalten, dass Herr A sehr wohl seit Jahren ein Fahrtenbuch führt und werden die Fahrtenbücher für den Prüfungszeitraum in der Beilage vorgelegt. Diese Vorgehensweise wurde mit dem verantwortlichen Prüfer, Herrn Mag. Krobath, abgestimmt.

Herr A nutzt den Firmen-PKW beinahe ausschließlich für betriebliche Zwecke. Dies ergibt sich schon alleine aus der Tatsache, dass die A GmbH seit Jahren eine Filiale in Wien betreibt und Herr A überdies Vorräte für diverse Lieferanten (z.B. Wella) in Österreich sowie in Deutschland hält. Sämtliche damit in Zusammenhang stehende Fahrten werden mit dem Firmen-PKW durchgeführt.

Die Feststellung, dass kein Fahrtenbuch geführt worden wäre, wurde getroffen, ohne dass mit dem Betroffenen jemals Rücksprache gehalten wurde. Tatsächlich wurde Herr A von seinem (ehemaligen) steuerlichen Vertreter nicht einmal über die stattgefundene Prüfung informiert, geschweige denn wurde er jemals aufgefordert, ein Fahrtenbuch vorzulegen. Auf Rückfrage von Herrn A bei seinem (ehemaligen) Steuerberater bzw. dem für die Lohnverrechnung zuständigen Sachbearbeiter konnte ihm nicht erklärt werden, warum bei ihm - im Gegensatz zum zweiten Geschäftsführer der gegenständlichen GmbH - kein Sachbezug angesetzt wurde. Bis zu diesem Telefonat war Herr A in dem Glauben, dass die Privatnutzung des Firmen-PKW steuerlich korrekt berücksichtigt wurde.

Aufgrund des eben geschilderten Sachverhaltes sowie aufgrund der beiliegenden Fahrtenbücher, aus welchen eindeutig hervorgeht, dass die Privatnutzung des Firmen-PKW durch Herrn A unter 6.000 km pro Jahr liegt, wird beantragt den Sachbezug an Stelle von 1,5% nur mit 0,75% der Anschaffungskosten festzusetzen.

Der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin brachte mit Schreiben vom 9 Dezember 2005 eine Ergänzung zum Berufungsbegehren mit folgenden Inhalt ein:

#### *Zeitlicher Ablauf:*

*Im Prüfungszeitraum wurden 3 unterschiedliche Firmen-PKW von Herrn A genutzt. Wie vereinbart wird im Folgenden die Betriebszugehörigkeit der unterschiedlichen PKW im zeitlichen Ablauf festgehalten: Der in der Niederschrift angeführte Audi A6 (A 60) wurde von 13.8.2002 bis 16.6.2003 genutzt. Zuvor war ein Audi A 8 im Betriebsvermögen der GmbH vorhanden und wurde von Herrn Gärtner bis einschl. 12.8.2002 auch für Privatfahrten*

genutzt. Schließlich wurde ab 27.6.2003 ein -BMW X 5 als Firmenfahrzeug zur Verfügung gestellt. Dieser BMW ist auch aktuell noch im Betriebsvermögen der Gärtner GmbH.

**Mittelpunkt der Tätigkeit in Wien?**

Der Filialbetrieb in Wien wurde erst im August 2001 aufgenommen. Ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit kann - zumindest für die Jahre 2000 und 2001 - schon allein aus dieser Tatsache heraus nicht angenommen werden.

Bezüglich der Fahrten zwischen Graz und Wien (Filialbetrieb) in den Jahren 2002 und 2003 wird festgehalten, dass lt. Auskunft des o.a. Abgabepflichtigen die Fahrten zur Filiale fast ausschließlich vom Grazer Firmenstandort aus erfolgten. Dies ergibt sich schon schlüssig daraus, dass die meisten Fahrten spontan auf Anforderung der Wiener Filiale durchgeführt werden mussten. Überdies fuhr nicht ausschließlich Herr Gärtner mit dem Firmen-PKW nach Wien, sondern mussten zeitweilig auch andere Angestellte der A GmbH im Bedarfsfall Herrn A bei Terminen in Wien vertreten. Für diese Behauptung kann Herr A auch jederzeit Zeugen benennen.

**Unzureichende Dokumentation**

Die einzelnen betrieblichen Fahrten wurden - soweit es dem Abgabepflichtigen möglich und zumutbar war - bezüglich der betrieblichen Veranlassung ergänzt sowie belegmäßig nachgewiesen. Entsprechende Unterlagen (Buchhaltungskonten der Gärtner GmbH betr. Aus- und Fortbildung und Reisekosten; weiters Kreditkartenabrechnungen über div.

Treibstoffrechnungen, Maut- und Parkgebühren) sowie die Original- Fahrtenbücher sind diesem Schreiben beigeschlossen. Sollte in Einzelfällen der Zweck einer bestimmten Dienstreise nachzuweisen bzw. aufzuklären sein, wird um Kontaktaufnahme ersucht.

Festgehalten wird abschließend nochmals, dass der halbe Sachbezug für die Privatnutzung des Firmen-PKW selbstverständlich akzeptiert wird und auch die entsprechenden Lohnabgaben bereits entrichtet wurden.

Um antragsgemäße Erledigung der ursprünglichen Berufung wird höflichst gebeten.

Mit Bericht vom 21. Jänner 2005 legte das Finanzamt Graz-Stadt die Berufung aus verwaltungsökonomischen Gründen, ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung, dem unabhängigen Finanzsenat zu Entscheidung vor.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

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 EStG 1988 zufließen. Ein geldwerter Vorteil eines Arbeitnehmers ist unter anderem gegeben, wenn ihm ein Kraftfahrzeug vom Arbeitgeber unentgeltlich zur Privatnutzung überlassen wird. Nach § 15 Abs. 2 leg. cit. sind geldwerte Vorteile mit den üblichen Mittelpreisen des Verbraucherortes anzusetzen.

Zu § 15 Abs. 2 EStG 1988 erging eine Verordnung des BM für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge (für 1992 und ab 1993, BGBl 1992/642) ab 2002, verlautbart im BGBl II 2001/416, die in § 4 die Bewertung der Privatnutzung firmeneigener Kraftfahrzeuge folgendermaßen regelt:

*Abs. 1: Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen, dann ist ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges, maximal 510 € monatlich anzusetzen. Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten der Sonderausstattungen.*

*Abs. 2: Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinn des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist ein Sachbezugswert im halben Betrag, maximal 255 € monatlich anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich.*

Der geforderte Nachweis, dass das firmeneigene Kraftfahrzeug im Jahresdurchschnitt nicht für mehr als 500 km monatlich genutzt wird, ist üblicherweise durch ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch zu erbringen. Ein solches liegt vor, wenn jede einzelne Fahrt unter Anführung der Kilometerstände, der Anfangs- und Endpunkte sowie der Zwischenziele so ausgewiesen ist, dass die Anzahl der gefahrenen Kilometer zweifelsfrei nachvollzogen werden kann.

Im vorliegenden Berufungsfall ist unbestritten, dass die Berufungswerberin dem Geschäftsführer ein Firmenfahrzeug auch zur privaten Nutzung überlassen hat. Strittig ist hingegen, in welcher Höhe der Sachbezug anzusetzen ist. Das Finanzamt ist der Auffassung, dass die Hinzurechnung nach § 4 Abs. 1 der Verordnung zu erfolgen hat.

Als Begründung wurde vom Finanzamt angeführt, dass nicht glaubhaft gemacht werden konnte (es wird kein Fahrtenbuch geführt) dass im Kalenderjahr nicht mehr als 6000 km privat gefahren wird.

Der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin hat im Zuge des Berufungsverfahrens dargelegt, dass die Fahrtenbücher fortlaufend und ordnungsgemäß geführt worden sind. Es wurden im Zuge des Berufungsverfahrens mit Schreiben vom 15. Dezember 2004 folgende Fahrtenbücher vorgelegt:

---

vom 28.12.2000 bis 12.8.2002 (Audi A 8),  
vom 13.8.2002 bis 16.6.2003 (Audi A 6)  
und vom 27.6.2003 bis 17.9.2004 (BMW X5).

Am 27. September 2007 wurde gemäß §279 Abs. 3 Bundesabgabenordnung (BAO) ein Erörterungsgespräch abgehalten. Der Vertreter des Finanzamtes führte aus, dass nach Meinung des Finanzamtes die Fahrtenbücher nicht ordnungsgemäß geführt worden sind, da als Vermerk der betrieblichen Fahrtstrecke nur Graz bzw. Graz – Wien angegeben wurden und überhaupt keine privaten Fahrten Wien – Graz und retour ausgewiesen worden sind.

Dazu gab der steuerliche Vertreter Folgendes zu Protokoll:

*Herr A war im Prüfungszeitraum neben dem Hilmteich ansässig. Die erste Betriebsstätte war am B, danach wurde die Betriebsstätte C eröffnet. Die dritte Betriebsstätte wurde 2001 in Wien eröffnet. Auf dem Weg zur Betriebsstätte Wien fuhr Herr A direkt bei der Betriebsstätte C und mit einem Umweg von ein paar hundert Metern bei der Betriebsstätte B vorbei. Da Herr A sein Unternehmen äußerst straff nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen führt, besucht er bei seinen Fahrten nach Wien entweder eine oder beide Betriebsstätten – je nach Voranmeldungsterminen der Kunden – und fuhr meist vom B aus in die Wiener Betriebsstätte. Bei der Rückfahrt besucht Herr A meist wiederum ein oder zwei Betriebsstätten, um sich von den Mitarbeitern die geschäftlichen Belange des Tages erklären zu lassen. Ich gehe daher davon aus, dass die Fahrt zur Betriebsstätte Wien im Regelfall von einer Betriebsstätte in Graz ausging und die Rückfahrt nach Graz wiederum zu einer Betriebsstätte führte. Nur in wenigen Ausnahmefällen, wenn in Wien eine abendliche Frisurdemostration stattfand, hat Herr A bei der Rückfahrt keine Grazer Betriebsstätte besucht.*

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes dient ein Fahrtenbuch als Nachweis zur Ermittlung der Anzahl der betrieblichen und privat gefahrenen Kilometer (vgl. VwGH vom 28. Februar 1964, Zl. 2176/63 und vom 16. September 1970, Zl. 373/70). Als formale Voraussetzung (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, § 16 Tz 220 und VwGH vom 16. September 1970, Zl. 373/70) muss ein Fahrtenbuch, um aus ihm die für die Ermittlung des Privatanteils erforderlichen Tatsachen einwandfrei feststellen zu können, fortlaufend und übersichtlich geführt sein und Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs - und Zielpunkt sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei und klar angeben.

Wie der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt ausgesprochen hat, hängt bei unbestrittener privater Verwendung des Autos der verminderte Sachbezug nach § 4 Abs. 2 der Verordnung vom Nachweis ab, dass die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs. 1 der Verordnung im Jahr nicht mehr als 500 km beträgt. Da das Gesetz keine Einschränkung der Beweismittel kennt, kann die Nachweisführung im Sinne des § 4 Abs. 2 der

Verordnung nicht nur mit einem Fahrtenbuch erfolgen. Der Verwaltungsgerichtshof vertritt die Auffassung, dass außer einem Fahrtenbuch, welches ohnedies nach allgemeinen Erfahrungen nicht immer die tatsächlichen Verhältnisse widerspiegelt, auch andere Beweismittel zur Führung des in Rede stehenden Nachweises in Betracht kommen (vgl. VwGH vom 18. Dezember 2001, Zl. 2001/15/0191 und vom 7. August 2001, Zl. 97/14/0175).

Wird der Sachbezug nach § 4 Abs. 3 der Verordnung berechnet, so ist ausdrücklich in der Verordnung angeführt, dass für die Ansetzung des geringeren Sachbezugswertes sämtliche Fahrten lückenlos in einem Fahrtenbuch aufzuzeichnen sind. Zur Anforderung welche an die Führung von Fahrtenbüchern gestellt werden, hat der Bundesfinanzhof in den Erkenntnissen vom 16. November 2005, VI R 64/04 und vom 9. November 2005, VI R 27/05 Stellung genommen. Auszugsweise wird, da sich die Ausführungen in den BFH Erkenntnissen mit der österreichischen Rechtsansicht deckt, angeführt: Aus Wortlaut und Sinn und Zweck - da der Begriff des ordnungsgemäßen Fahrtenbuches gesetzlich nicht näher bestimmt ist - folgt, dass die dem Nachweis der Privatfahrten an der Gesamtleistung dienenden Aufzeichnungen hinreichende Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit bieten und mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sein müssen.

Im Zuge des Berufungsverfahrens wurde die steuerliche Vertreterin aufgefordert, eventuell vorhandene Gutachten nach § 57 KFG 1967 vorzulegen, um die Kilometerstände der Autos vergleichen zu können.

Ein diesbezüglicher Nachweis konnte nicht erbracht werden.

Aus den vorgelegten Fahrtenbüchern geht hervor, dass für den Zeitraum 28.12.2000 bis 17.9.2004 13.497 Kilometer an Privatfahrten ausgewiesen wurden. Das ergibt einen Monatsschnitt (für 44 Monate) von 306 Kilometer.

Dazu ist anzumerken, dass hierbei keine einzige private Fahrt Wohnung - Arbeitsstätte (Graz Wien und retour) angegeben worden ist. Die Fahrtstrecke Wien Graz und retour wurde laut Fahrtenbuch mit 420 Kilometer ausgewiesen.

Es wurde sogar im Erörterungsgespräch vom 27. September 2007 darauf verwiesen, dass nur in wenigen Ausnahmefällen, wenn in Wien eine abendliche Frisurdemostration stattfand, Herr A bei der Rückfahrt von Wien keine Grazer Betriebsstätte besucht habe.

In einem weiteren Erörterungsgespräch am 26. März 2008 wurden der steuerlichen Vertreterin, zwecks Wahrung des Parteiengehörs, einige divergierende Feststellungen zwischen Fahrtenbuch und Mastercard Abrechnungen zur Kenntnis gebracht. Ein Beispiel wird im Folgenden dargestellt:

*Der Kilometerstand betrug lt. Fahrtenbuch am 2. September 2002 34.818 Kilometer die nächste Eintragung im Fahrtenbuch erfolgte am 10. 9. mit dem Vermerk „Graz Bank usw.“*

*und die Anzahl der gefahrenen betrieblichen Kilometer war 45 Kilometer; in der nächsten Zeile wurde als Datum 11.9. – 14.9. mit dem Vermerk „Graz“ und 55 private Kilometer angeführt. Als Kilometerstand wurde 34.918 Kilometer ausgewiesen*

Es wurden somit vom 3. September bis 14. September genau 100 Kilometer gefahren.

*Laut Mastercard Abrechnung wurden am 6. September bei der Aral Tankstelle in 8010 Graz um 66,05 € und am 9. September bei der Agip Tankstelle in Strobl um 76,46 € getankt.*

Der Dieselpreis betrug im September 2002 ca. 0,80 Euro sodass man um 142,51 Euro rund 178 Liter Diesel erhalten hat. Auch wenn davon ausgegangen wird, dass der Tank am 2. September leer war, lässt sich der Verbrauch für 100 gefahrene Kilometer nicht erklären.

Im Sinne des § 167 Abs. 2 Bundesabgabenordnung (BAO) hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Das Beweisverfahren wird vor allem u.a. beherrscht vom Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167).

Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche Rangordnung, keine formalen Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen.

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 (Ritz, BAO-Kommentar, Tz. 2 zu § 166, Tz. 6 und 8 zu § 167 mwN).

Das Vorbringen der Berufungswerberin und die nachträglich vorgelegten (mangelhaften) Fahrtenbücher lassen es nicht erkennen, dass die privat gefahrenen Kilometer im Monatsdurchschnitt nicht über 500 Kilometer gelegen sind.

In freier Beweiswürdigung ist der unabhängige Finanzsenat zu dem Ergebnis gelangt, dass ein Nachweis iSd § 4 Abs.2 der Sachbezugsverordnung nicht erbracht worden ist.

Die Berufung war daher, wie im Spruch angeführt, vollinhaltlich abzuweisen.

Graz, am 9. April 2008