



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Mag. Dr. Hedwig Bavenek-Weber und die weiteren Mitglieder Franz Hartmann, Kammer für Arbeiter und Angestellte für Niederösterreich, Mag. Harald Österreicher, Wirtschaftskammer Wien und HR Mag. Elisabeth Traxler im Beisein der Schriftführerin HR Mag. Dr. Hedwig Bavenek-Weber über die Berufung der Bw., vertreten durch BONAFIDE Treuhand- und RevisionsgmbH, 1090 Wien, Berggasse 10, vom 31. Mai 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk in Wien vom 16. Mai 2001 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer, Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen ua. für die Kalenderjahre 1999 und 2000 nach der am 13. Oktober 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung wie folgt entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Kalenderjahr 1999 wird mit € 28.418,20 festgesetzt (Bemessungsgrundlage: € 631.516,00).

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Kalenderjahr 1999 wird mit € 3.346,95 festgesetzt (Bemessungsgrundlage: € 631.516,00).

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Kalenderjahr 2000 wird mit € 28.840,21 festgesetzt (Bemessungsgrundlage: € 640.894,00).

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Kalenderjahr 2000 wird mit € 3.332,56 festgesetzt (Bemessungsgrundlage: € 640.894,00).

## Entscheidungsgründe

Der „Begründung“ des angefochtenen Bescheides ist – den gegenständlichen Streitpunkt betreffend – Folgendes zu entnehmen (Beilage zum Lohnsteuerprüfungsbericht): PKW-Privatnutzung gem. § 15 EStG 1988, 4-12/99 BMG 51.336,00, 1-12/00 BMG 68.448,00.

Dagegen wendet die Berufungswerberin (in der Folge: Bw.) in der Berufung ein, dass die im Lohnsteuerprüfungsbericht dargestellten Bemessungsgrundlagen für angebliche Privatnutzung von PKW in keiner Weise begründet seien.

Mit Bescheid (Berufungsvorentscheidung) vom 24. Oktober 2002 hat das Finanzamt die Berufung abgewiesen und diese Entscheidung wie folgt begründet: auf Grund der von der Bw. vorgelegten Fahrtenbuchkopien würden fast ausschließlich Fahrten „home – city – home“ oder „home – airport – home“, also Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte, vorliegen. Da die Fahrten Wohnung- Arbeitsstätte jedoch den Privatfahrten hinzuzurechnen seien, sei ein Sachbezug gemäß § 15 Abs. 2 EStG 1988 in Ansatz zu bringen und der Berufung daher der gewünschte Erfolg zu versagen.

Weiters hat das Finanzamt ausgeführt, dass sich eine Begründungsergänzung des angefochtenen Bescheides erübrige, da die Unterlagen und Bemessungsgrundlagen vom steuerlichen Vertreter bekannt gegeben worden seien.

Diesen Ausführungen ist die Bw. im Vorlageantrag vom 31. Oktober 2002 wie folgt entgegengetreten: ausdrücklich werde ein Begründungsmangel geltend gemacht, weil dem angefochtenen Bescheid bzw. dem angeschlossenen Bericht kein wie immer geartetes Berechnungsdetail zu entnehmen sei sondern lediglich die Nachzahlungsbeträge angeführt seien. Des Weiteren werde bemängelt, dass trotz der Vorlage der Fahrtenbücher nicht berücksichtigt worden sei, dass nicht nur Fahrten von Zuhause an den Arbeitsplatz verzeichnet worden seien, sondern eine wesentlich Anzahl von Kilometern für andere Fahrten. Zu den Fahrten vom Ausgangspunkt „HOME“ sei noch Folgendes zu sagen: da in den Wohnungen z.T. einerseits mehrere Dienstnehmer miteinander gewohnt hätten und andererseits Dienstnehmer der Zentrale in XYZ oft längere Zeiträume, nämlich mehrere Wochen, in diesen Wohnungen gleichfalls untergebracht worden seien, habe auch ein Transport von Dienstnehmern stattgefunden, der unter diese einschränkenden Bestimmungen nicht fallen könne.

Da auch nicht ansatzweise von der Finanzbehörde versucht worden sei, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, sei ein grober Begründungsmangel gegeben und seien die angefochtenen Bescheide derzeit unüberprüfbar.

Mit Vorhalt vom 22. November 2002 hat das Finanzamt die Bw. (zu Handen des steuerlichen Vertreters) um die Vorlage folgender Unterlagen ersucht: Originalfahrtenbücher und andere Aufzeichnungen, aus welchen genauere Daten hervorgehen; Lohnkonten der Arbeitnehmer, die den Firmen-Pkw genutzt haben; Reparatur- und Servicerechnungen, sowie Überprüfungen gemäß § 57a KFG 1967. Diesem Ersuchen ist die Bw. trotz mehrmaliger Anträge auf Fristverlängerung (zuletzt vom 10. Jänner 2003 bis zum 15. Februar 2003) nicht nachgekommen. Auch ein vom Finanzamt direkt an die Bw. gerichteter Vorhalt vom 22. September 2003 blieb unbeantwortet.

Mit Schriftsatz vom 21. Jänner 2003 hat die Bw. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat (§ 323 BAO) beantragt.

In der Ladung zur mündlichen Verhandlung (vom 13. September 2010) wurde – unter Bezugnahme auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 201 BAO - beiden Parteien (dem steuerlichen Vertreter der Bw. und dem Finanzamt) die Gesamtsumme der in den Kalenderjahren 1999 und 2000 entrichteten Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlag mit dem gleichzeitigen Ersuchen um (rechnerische) Überprüfung, zur Kenntnis gebracht.

In der am 13. Oktober 2010 durchgeführten mündlichen Verhandlung wurde der Sachverhalt noch wie folgt ergänzt (§ 285 Abs. 2 BAO): aus dem der Berufungsbehörde vorliegenden Steuerakt gehe hervor, dass es sich bei dem Dienstnehmer, dem das Firmenfahrzeug (auch) zur Privatnutzung überlassen worden sei, um Herrn XY gehandelt habe. Lt. den von der Bw. bzw. deren steuerlichen Vertreter vorgelegten Unterlagen haben die Anschaffungskosten für das gegenständliche Firmenfahrzeug ATS 380.267,00 betragen. Der monatliche Sachbezug betrage daher ATS 5.704,00 (= 1,5% von ATS 380.267,00 [§ 4 Abs. 1 Sachbezugs-VO]), das ergäbe für die neun Monate des Kalenderjahres 1999 eine Bemessungsgrundlage von ATS 51.336,00 und für das gesamte Kalenderjahr 2000 eine Bemessungsgrundlage von ATS 68.448,00. Die Lohnsteuer sei mit 42% berechnet worden; dieser Prozentsatz entspräche bei einem (der Tarifsteuer unterliegenden) monatlichen Bezug in Höhe von ATS 31.956,00 der Bestimmung des § 66 Abs. 1 EStG 1988. Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds betrage 4,5% der genannten Bemessungsgrundlagen (§ 41 Abs. 5 FLAG 1967), der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag gründe sich auf § 122 Abs. 7 und 8 WKG und betrage für das Kalenderjahr 1999 0,53% und für das Kalenderjahr 2000 0,52% der genannten Bemessungsgrundlage. Lt. der Abfrage im abgabenrechtlichen Informationssystem (AIS-DB2 [Arbeitgebermeldungen, Lohnzettelabfrage]) habe im berufungsgegenständlichen Zeitraum außer Herrn XY kein weiterer Dienstnehmer an der Adresse (Adresse), gewohnt.

Der steuerliche Vertreter hat in der mündlichen Verhandlung das bisherige Vorbringen noch wie folgt ergänzt: die Zentrale in XYZ habe eine neue Direktive herausgegeben, dass nicht mehr nur ein einziger Dienstnehmer, Herr XY, das Auto exklusiv benützen dürfe. Das Fahrzeug dürfe von demjenigen benützt werden, der es gerade brauche. Das Fahrzeug stünde daher einer größeren Gruppe zur Verfügung. Um die Überreichung der angesprochenen Direktive ersucht hat der steuerliche Vertreter vorgebracht, dass diese verbal übermittelt worden sei. Die Frage nach den Namen der Personen, die das Fahrzeug (auch) nutzen durften, hat der steuerliche Vertreter nicht beantwortet und dies mit der langen Verfahrensdauer begründet.

Zu den mit der Ladung (vom 13. September 2010) zur Kenntnis gebrachten Abgabenbeträgen hat der steuerliche Vertreter der Bw. vorgebracht, dass er dieses Zahlenmaterial nicht hundertprozentig überprüfen könne. Dies deshalb, weil er vor ca. 6 Jahren eine neue Hardware kaufen hätte müssen und deshalb die Daten lange zurücklägen. Da das Finanzamt auf rechnerische Unrichtigkeiten hingewiesen hat, hat der Berufungssenat in weiterer Folge von der Bestimmung des § 286 Abs. 2 BAO Gebrauch gemacht.

### ***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 zufließen. Geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) sind mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen (Abs. 2 leg. cit.).

Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen, dann ist nach § 4 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge für 1992 und ab 1993, BGBl. Nr. 642/1992 (in der Folge: Sachbezugs-VO), ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 7.000 S monatlich anzusetzen.

Unstrittig ist, dass das Firmenfahrzeug von Herrn XY für Fahrten Wohnung und Arbeitsstätte und damit für Privatfahrten im Sinne des § 4 Abs. 1 der Sachbezugs-VO verwendet worden ist. Im berufungsgegenständlichen Zeitraum hat – wie bereits ausgeführt worden ist – außer Herrn XY kein weiterer Dienstnehmer an der Adresse (Adresse), gewohnt, sodass – entgegen

dem Vorbringen im Vorlageantrag – ein „Transport von Dienstnehmern“ gar nicht stattgefunden haben kann. Dass das Firmenfahrzeug (möglicherweise) auch für den Transport von Dienstnehmern der Zentrale in XYZ verwendet worden ist, steht – infolge der unstrittigen Privatnutzung - dem Ansatz eines Sachbezuges nicht entgegen.

Zum Einwand der Bw., dass das Firmenfahrzeug von mehreren Dienstnehmern genutzt worden sei: mit Vorhalt vom 22. November 2002 hat das Finanzamt die Bw. um die Vorlage der Lohnkonten der Arbeitnehmer, die das Firmenfahrzeug verwendet haben, ersucht. Diesem Ersuchen ist die Bw. trotz mehrmaliger Ersuchen um Fristverlängerung (siehe oben) nicht nachgekommen. Auch in der mündlichen Verhandlung hat der steuerliche Vertreter für seine Behauptung, dass das Firmenfahrzeug von mehreren Personen verwendet worden sei, keine Nachweise erbracht. Dass das Firmenfahrzeug im berufungsgegenständlichen Zeitraum (tatsächlich) von mehreren Dienstnehmern verwendet worden sein soll, erachtet die Berufungsbehörde daher nicht als erwiesen an.

Das Finanzamt hat der unstrittigen Privatnutzung durch den Dienstnehmer XY daher zu Recht durch Ansatz eines Sachbezuges gemäß § 4 Abs. 1 der Sachbezugs-VO Rechnung getragen.

Zum Einwand der. Bw., dass der angefochtene Bescheid Begründungsmängel aufweise: diese haften dem erstinstanzlichen Bescheid zweifellos an.

Das konkrete Maß für die Begründung (§ 93 Abs. 3 lit. a BAO) ist nirgends ausdrücklich festgelegt. Das konkrete Maß für die Begründung ergibt sich – kurz zusammengefasst - einerseits aus den Besonderheiten in Bezug auf das konkrete Verfahren und aus dem Rechtsschutzbedürfnis der Parteien andererseits (Stoll, BAO, Kommentar, Band 1, Seite 964). Für die nach § 93 Abs. 3 lit. a BAO gebotene Begründung eines Abgabenbescheides hat der Verwaltungsgerichtshof in zahlreichen Erkenntnissen die Auffassung zum Ausdruck gebracht, dass eine solche Begründung erkennen lassen muss, welcher Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet. Die Begründung eines Abgabenbescheides muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar ist (VwGH vom 17. Oktober 2001, ZI. 98/13/0233, mw Judikaturhinweisen).

Es wird von der Berufungsbehörde nicht in Zweifel gezogen, dass die äußerst knapp gehaltenen „Eckdaten“ (siehe oben) nicht dem Anforderungsprofil an eine Bescheidbegründung im Sinne des § 93 Abs. 3 lit. a BAO entsprechen. Der „Begründung“ (Beilage zum Lohnsteuerprüfungsbericht) ist zu entnehmen, dass ein Kfz-Sachbezug nachversteuert worden ist, der Zeitraum der Nachversteuerung, die Bemessungsgrundlage

und die darauf entfallenden Abgaben. Das nach Auffassung der Berufungsbehörde zentrale Begründungselement, nämlich aus welchen Erwägungen das Finanzamt zu dem Ergebnis gelangt ist, dass das Firmenfahrzeug (auch) privat genutzt worden ist, geht daraus nicht hervor. Im Bescheid (Berufungsvorentscheidung) vom 24. Oktober 2002 hat das Finanzamt ausgeführt, dass das Firmenfahrzeug für Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte verwendet worden ist und somit den dem Bescheid vom 16. Mai 2001 anhaftenden Begründungsmangel saniert. In diesem Zusammenhang sei darauf hingewiesen, dass es nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung zulässig ist, Erstbescheiden anhaftende Begründungsmängel im Rechtsmittelverfahren zu sanieren (VwGH vom 17. Februar 1994, ZI. 93/16/0117; Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar<sup>3</sup>, Tz 16 zu § 93 mw Judikaturhinweisen).

Dagegen wendet sich der steuerliche Vertreter der Bw. jedoch nicht. Der steuerliche Vertreter wendet in der Berufung ein, dass die im Lohnsteuerprüfungsbericht dargestellten Bemessungsgrundlagen nicht begründet sind. Dies trifft zweifellos zu. In der Berufungsvorentscheidung hat das Finanzamt dazu ausgeführt, dass der steuerliche Vertreter selbst die Bemessungsgrundlagen bekannt gegeben hat. Diesen Ausführungen ist der steuerliche Vertreter im Vorlageantrag nicht entgegen getreten.

Dazu ist Folgendes auszuführen: wiewohl der angefochtene Bescheid unstrittig Begründungsdefizite aufweist, kann nach Auffassung der Berufungsbehörde in Anbetracht des Umstandes, dass der steuerliche Vertreter gerade das Fehlen jenes Begründungselementes einwendet, welches ihm zweifelsfrei bekannt gewesen ist, nicht davon gesprochen werden, dass – im Sinne der Ausführungen von Stoll (siehe oben) – die Bw. bzw. deren steuerlichen Vertreter (in diesem Punkt) eines Rechtsschutzes bedurft hätten.

Zum Einwand im Vorlageantrag, dass dem angefochtenen Bescheid „kein wie immer geartetes Berechnungsdetail zu entnehmen“ sei ist auszuführen, dass dem steuerlichen Vertreter der Bw. in der mündlichen Verhandlung die genaue Berechnung der Abgaben zur Kenntnis gebracht worden ist (siehe oben).

Zur Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen samt Zuschlag:

Das Finanzamt hat im angefochtenen Bescheid die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag nur in Höhe des Nachforderungsbetrages vorgenommen. Dies entspricht nicht der Bestimmung des § 201 BAO.

Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlag sind Selbstbemessungsabgaben. Für sie gilt § 201 BAO, im gegenständlichen Fall in der Fassung vor dem AbgÄG 2005, BGBl. I 2005/161. Lassen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche

Festsetzung der Abgabe zu, ist ein Abgabenbescheid nur zu erlassen, wenn der Abgabepflichtige die Einreichung einer Erklärung, zu der er verpflichtet ist, unterlässt oder wenn sich die Erklärung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist. Da sich die Selbstberechnung der von der Bw. geschuldeten Dienstgeberbeiträge samt Zuschlag jedenfalls deswegen als unrichtig erwiesen hatte, weil sie den in der Privatnutzung des Firmenfahrzeugs gelegenen Vorteil aus dem Dienstverhältnis diesen Abgaben nicht unterworfen hatte und dies der Abgabenbehörde erst durch die Lohnsteuerprüfung zur Kenntnis gelangt ist, lagen die Voraussetzungen zur Erlassung eines solchen Abgabenbescheides unstrittig vor. Festsetzungsbescheide nach § 201 BAO haben aber die gesamte Abgabe festzusetzen und nicht bloß die Nachforderung zu enthalten, um welche sich die Selbstberechnung als zu niedrig erweist (VwGH vom 16. Dezember 2009, ZI. 2009/15/0081).

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz hat im Berufungsverfahren die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden erster Instanz auferlegt und eingeräumt sind (§ 279 BAO). Demnach verlagert sich auch die Zuständigkeit zur – wie der Abgabenbehörde erster Instanz zustehenden – Sachentscheidung auf die Berufungsbehörde (§ 289 BAO). Die Befugnis, „in der Sache selbst zu entscheiden“, und „den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen“ bedeutet, dass die Berufungsbehörde so zu entscheiden hat, als ob die Sache erstmals nach den für sie geltenden materiell-rechtlichen Bestimmungen unter Beachtung der Verfahrensgrundsätze behandelt würde (VwGH vom 16. Dezember 2009, ZI. 2009/15/0081). Das Gebot, „in der Sache selbst zu entscheiden“ setzt voraus, dass die Sache, also die, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat, mit der Sache identisch ist, die in die Sachentscheidung der Berufungsbehörde einbezogen wird (nochmals: VwGH vom 16. Dezember 2009, ZI. 2009/15/0081).

„Sache“ – Gegenstand des erstinstanzlichen Bescheides – bildeten ua. auch die Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlag für die Kalenderjahre 1999 und 2000. Die Berufungsbehörde hat ebenfalls über diese Angelegenheit abgesprochen und durch die Aufnahme der gesamten Abgabe „dem Spruch eine dem Gesetz angemessene Fassung“ gegeben (so auch: VwGH vom 16. Dezember 2009, ZI. 2009/15/0081).

Im Sinne der Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes werden daher die Bemessungsgrundlagen und Höhe der Abgaben wie folgt dargestellt:

#### Bemessungsgrundlagen (BMGL) und Abgaben für das Kalenderjahr 1999

BMGL vor Prüfung				ATS	8.638.513,61
------------------	--	--	--	-----	--------------

Hinzurechnung	Kfz-Sachbezug	ATS	51.336,00		
BMGL nach Prüfung				ATS €	8.689.849,61 631.516,00
<b>Dienstgeberbeitrag</b> (4,5 % der BMGL)				€	<b>28.418,20</b>
bereits gemeldet				€	28.250,33
Nachforderung lt. Berufungsentscheidung				€	167,87
<b>Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag</b> (0,53 % der BMGL)				€	<b>3.346,95</b>
bereits gemeldet				€	3.327,18
Nachforderung lt. Berufungsentscheidung				€	19,77

Bemessungsgrundlagen (BMGL) und Abgaben für das Kalenderjahr 2000

BMGL vor Prüfung				ATS	8.710.667,71
Hinzurechnung	Kfz-Sachbezug Abfuhrdifferenzen	ATS ATS	68.448,00 39.778,00		
BMGL nach Prüfung				ATS €	8.818.893,71 640.894,00
<b>Dienstgeberbeitrag</b> (4,5 % der BMGL)				€	<b>28.840,21</b>
bereits gemeldet (einschließlich Abfuhrdifferenzen)				€	28.616,38
Nachforderung lt. Berufungsentscheidung				€	223,83
<b>Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag</b> (0,53 % der BMGL)				€	<b>3.332,56</b>
bereits gemeldet (einschließlich Abfuhrdifferenzen)				€	3.306,69
Nachforderung lt. Berufungsentscheidung				€	25,87

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 2. November 2010