



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch SenatX. über die Berufungen des Bw., Adr.1, vertreten durch Stb., gegen die Bescheide des Finanzamtes C., betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997, 1998, 1999, 2000 und 2001 nach der am 22. November 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. (Berufungswerber) war im streitgegenständlichen Zeitraum u.a. Alleingesellschafter und Geschäftsführer der A.GmbH.

Beim Bw. fand für die Jahre 1997 bis 2000 eine Betriebsprüfung statt und stellte der Prüfer in seinem Bericht in Tz 14 Folgendes fest:

"Tz 14) Einkünfte aus selbständiger Arbeit

Herr Bw. erhielt in den Jahren 1997 bis 2000 Geschäftsführerbezüge von der A.GmbH.

Daneben erhielt er, im Rahmen der selben Tätigkeit, auch noch Reisekosten (Taggelder, km-Gelder). Diese Reisekosten wurden bisher nicht als Einnahmen erklärt. Bisher wurden 6% pauschale Betriebsausgaben abgesetzt. Im Rahmen der Prüfung wurde beantragt, anstatt der pauschalen Betriebsausgaben, die tatsächlichen Kosten der Betriebsausgaben anzusetzen. Für die Privatnutzung eines PKW's, der sich im Betriebsvermögen der A.GmbH befindet, wurde

bisher kein Sachbezug angesetzt. Über das Ausmaß der privaten Nutzung liegen keine Aufzeichnungen vor.

Rechtliche Würdigung: Gemäß § 22 Zi. 2 EStG 1988 fallen unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisenden Beschäftigung gewährt werden. Nach Ansicht der BP sind deshalb auch die Reisekosten als Einnahmen anzusetzen. Das gleiche gilt für den geldwerten Vorteil der Privatnutzung eines PKW's. Aufgrund des Antrages sind die tatsächlichen Kosten (Reisekosten) als Werbungskosten anzusetzen.

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	1997	1998	1999	2000
Sachbezug PKW:				
BMW 318 tds				
AK 350.000,00				
davon 0,75% 2.625,00				
Monate	7,00	12,00	11,00	0,00
monatlicher Sachbezug	2.625,00	2.625,00	2.625,00	2.625,00
Jahressachbezug	18.375,00	31.500,00	28.875,00	0,00
BMW 320 d LIM E46				
AK 423.500,00				
davon 0,75% 3.176,00				
Monate			1,00	12,00
monatlicher Sachbezug			3.176,00	3.176,00
Jahressachbezug			3.176,00	38.112,00
Einnahmen:				
Geschäftsführerbezüge	1.550.000,00	1.889.000,00	2.610.000,00	3.080.000,00

Sachbezug PKW BMW 318tds	18.375,00	31.500,00	28.875,00	0,00
Sachbezug PKW BMW 320d	0,00	0,00	3.176,00	38.112,00
Reisekosten als GF	157.806,00	186.923,00	171.982,00	162.556,00
Summe	1.726.181,00	2.107.423,00	2.814.033,00	3.280.668,00
Ausgaben:				
GSVG	0,00	143.710,00	223.682,00	146.679,13
Reisekosten als GF	157.806,00	186.923,00	171.982,00	162.556,00
Summe	157.806,00	330.633,00	395.664,00	309.235,13
Einkünfte aus selbst. Arbeit lt. BP	1.568.375,00	1.776.790,00	2.418.369,00	2.971.432,87 "

Das Finanzamt erließ am 18. Oktober 2001 – nach Wiederaufnahme der Verfahren gem. § 303 Abs. 4 BAO für die Jahre 1997 bis 1999 – den Feststellungen der Betriebsprüfung folgende Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 2000. Das Einkommensterverfahren für das Jahr 2000 wurde nach einer Nachschau gem. § 144 BAO gem. § 303 Abs. 4 BAO am 2. Februar 2004 wiederaufgenommen und mit gleichem Datum ein neuer Sachbescheid (Einkommensteuerbescheid 2000) erlassen.

Die steuerliche Vertretung des Bw. brachte mit Schriftsatz vom 22. November 2001 Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1997 bis 2000 ein und führte unter Bezugnahme auf die Tz 14 des Betriebsprüfungsberichtes wie folgt aus:

Der Bw. habe 1997 – 2000 GF-Bezüge von der A.GmbH erhalten. Daneben habe er Reisekosten (Diäten und KM-Gelder) erhalten. Bisher seien 6% Betriebsausgabenpauschale abgesetzt worden. Nach Ansicht der Betriebsprüfung seien die Diäten und KM-Gelder als Einnahmen anzusetzen und entweder die tatsächlichen Kosten oder das Betriebsausgabenpauschale in Abzug zu bringen. Im Zuge der Prüfung sei der Ansatz der tatsächlichen Kosten (anstatt der pauschalen Betriebsausgaben) beantragt worden.

Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters seien die dem Bw. zugeflossenen KM-Gelder im Rahmen der Einkünfte aus sonstigen Leistungen (§ 29 Z 3 EStG) zu erfassen. Beim Eigentümer eines KFZ, das einem Dritten (im konkreten Fall der A.GmbH) zur Verfügung

gestellt werde, würden Einkünfte aus § 29 Z 3 EStG vorliegen; doch es ergebe sich bei ihm ertragsteuerlich grundsätzlich keine Auswirkung, weil den Einnahmen Werbungskosten in gleicher Höhe gegenüberstünden (Herzog RdW, 1989, 203, Doralt, EStG, ad § 4 EStG Rz 250, Vermietung eines einzelnen PKW (VwGH 17.12.1998, 97/15/0060, ÖStZ 1999, 437)): Im Rahmen der selbständigen Einkünfte könne daher auf jeden Fall die 6%ige Betriebsausgabenpauschale in Anspruch genommen werden. Es werde daher beantragt, die KM-Gelder im Rahmen der sonstigen Einkünfte (§ 29 EStG) zu erfassen (minus gleich hoher Aufwand) und bei den selbständigen Einkünften das Betriebsausgabenpauschale zuzulassen. Die selbständigen Einkünfte inkludierten daher nicht die ausbezahlten KM-Gelder.

Weiters sei beim BMW 318 tds betreffend die angebliche Privatnutzung des Gesellschafters der halbe Sachbezug berechnet worden. Aufgrund des existierenden Fahrtenbuches gehe hervor, dass der BMW ausschließlich für betriebliche Fahrten verwendet worden sei. Weiters sei dem VwGH-Urteil (VwGH 07.08.2001) zu entnehmen, dass bei Nichtvorliegen von Privatfahrten (nicht nur das Fahrtenbuch könne als Beweismaterial herangezogen werden) auch kein Sachbezug in Ansatz zu bringen sei. Es werde daher beantragt, den halben Sachbezug nicht in Ansatz zu bringen.

Der Berufung beigelegt ist eine Berechnung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit unter Einbeziehung der "Vergütung Reisekosten ohne Kilometergeld" bei den Einnahmen sowie unter Abzug der Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 6% bei den Ausgaben (siehe E-Akt, S 50/2000).

In der Stellungnahme zur Berufung verweist der Betriebsprüfer darauf, dass – wie schon im Betriebsprüfungsbericht ausgeführt – gemäß § 22 Ziffer 2 EStG 1988 unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen fallen, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt würden. Die BP vertrete die Meinung, dass die bezahlten Taggelder und KM-Gelder als sonstige Vergütungen im Sinne dieser Gesetzesstelle anzusehen seien. Diese Taggelder und KM-Gelder würden ja im Rahmen seiner Geschäftsführertätigkeit bezahlt. Sie seien deshalb grundsätzlich als Einnahme zu erfassen.

Zur Zurechnung eines Sachbezuges betreffend PKW wird in der Stellungnahme der BP ausgeführt, dass der Betriebsprüfer im BP-Verfahren eine ausschließlich betriebliche Nutzung des sich im Betriebsvermögen der A.GmbH befindlichen PKW (BMW 318 tds bzw. ab 12/1999 BMW 320 d LIM 46) bezweifelt habe. Der Bw. habe aber versucht glaubhaft zu machen, dass diese Privatnutzung kein großes Ausmaß erreicht habe. Es sei deshalb nur der halbe Sachbezugswert angesetzt worden. Ein Fahrtenbuch sei nicht vorgelegt worden. Die tatsächliche Nutzung habe deshalb nicht überprüft werden können.

In der dazu abgegebenen Stellungnahme der steuerlichen Vertretung des Bw. vom 28. Jänner 2002 wird betreffend "Sachbezug PKW" darauf verwiesen, dass im BP-Verfahren seitens des Bw. behauptet worden sei, der PKW sei ausschließlich betrieblich genutzt worden. Ein Fahrtenbuch sei seitens des Prüfers nicht abverlangt worden; ein Fahrtenbuch existiere aber sehr wohl. Überdies werde noch einmal auf das Judikat vom "7.8.2001 (VwGH)" verwiesen. Bei Nichtvorliegen von Privatfahrten sei kein Sachbezug zu berechnen; auch bei Nichtvorliegen eines Fahrtenbuches.

In einer neuerlichen – dem Bw. nicht zur Kenntnis gebrachten – Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 31. Jänner 2002 wurde wie folgt ausgeführt:

"ad Sachbezug PKW: Im BP-Verfahren wurde vom Bw. eine private Nutzung nicht ausgeschlossen. Es ist mir erinnerlich, dass Herr Ing. B., über das Ausmaß einer Privatnutzung befragt, angab, dass wenn man ihn frage, ob er dieses Fahrzeug nicht auch privat verwende, er zugeben müsse auch manchmal damit zur Kirche zu fahren. Ein geführtes Fahrtenbuch wurde nicht eingewendet. Der Bw. versuchte aber glaubhaft zu machen, dass diese Privatnutzung kein großes Ausmaß erreiche. Dem Prüfer ist es unverständlich, warum bei einer ausschließlich betrieblichen Nutzung nicht schon im Betriebsprüfungsverfahren das Vorliegen eines Fahrtenbuches eingewendet wurde."

Der Bw. wurde vom Finanzamt mit Schreiben vom 8. Mai 2003 (Bl. 91/2001 E-Akt) betreffend die Steuererklärung **2001** ersucht, da laut Vorhaltsbeantwortung vom 29. Jänner 2002 zum Ersuchen um Ergänzung der Berufung vom 22. November 2001 erwähnt werde, dass ein Fahrtenbuch als Nachweis für die ausschließlich betriebliche Nutzung des im Betriebsvermögen der GmbH befindlichen und von der GmbH geleasteten PKW (BMW) existiere, ein solches für das Jahr 2001 dem Finanzamt nachzureichen.

Der Bw. legte daraufhin mit Vorhaltsbeantwortung vom 14. März 2003 Aufzeichnungen (Bl. 92 – 98/2001 E-Akt) betreffend die Nutzung des PKW im Jahr 2001 vor, aus denen – beispielsweise zitiert die erste Eintragung für das Jahr 2001 – Folgendes hervorgeht:

"Datum: 3.01., Uhrzeit Abfahrt: 9, Uhrzeit Ankunft 17, Fahrtstrecke Ausgangspunkt Zielpunkt Fa – Deutschland – Fa, km-Stand Abfahrt 30082, km-Stand Ankunft 30539, gefahrene km betrieblich 457, gefahrene km privat -, getankt Liter km-Stand -, Zweck der Fahrt - , Unterschrift B.."

Mit "Ersuchen um Ergänzung" vom 20. Mai 2003 (Bl. 99/2001 E-Akt) wurde dem Bw. u.a. Folgendes vorgehalten:

"Bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit wurde seitens der Betriebsprüfung (1997 – 2000) für das Jahr 2000 für den im Betriebsvermögen der GmbH befindlichen PKW ein monatlicher

Sachbezug in der Höhe von ATS 3.176,00 angesetzt. Das vorgelegte Fahrtenbuch (Vorhaltsbeantwortung 14.05.2003) ist als Nachweis für ausschließlich berufliche Fahrten mit dem betrieblichen PKW der GmbH nicht geeignet, da der Zweck der Fahrten nicht angegeben wird und daher bei der Vielzahl der Tätigkeiten des Abgabepflichtigen weder eine Kontrolle noch eine Zuordnung möglich ist. Das Finanzamt sieht daher keinen Grund von der Vorgangsweise bei der Betriebsprüfung abzuweichen."

In Beantwortung des Ergänzungsersuchens weist der steuerliche Vertreter des Bw. im Schreiben vom 9. September 2003 (Bl. 105/2001 E-Akt) bezüglich des Ansatzes eines Sachbezuges für den im Betriebsvermögen der A.GmbH befindlichen PKW darauf hin, dass dieser PKW zu 100% betrieblich in der A.GmbH genutzt werde. Dieser PKW werde von Dienstnehmern der A.GmbH für betriebliche Fahrten verwendet. Dies sei auch durch das vorgelegte Fahrtenbuch nachweisbar. Es werde auch auf das "VwGH-Urteil vom 07.08.2001" verwiesen, dem zu entnehmen sei, dass bei Nichtvorliegen von Privatfahrten (nicht nur das Fahrtenbuch könne als Beweismaterial herangezogen werden) auch kein Sachbezug in Ansatz zu bringen sei und werde daher beantragt, den Sachbezug nicht in Ansatz zu bringen.

Mit 18. September 2003 erging der Einkommensteuerbescheid 2001 und berücksichtigte das Finanzamt bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit einen Sachbezug PKW in Höhe von S 38.112,00. In der Begründung wurde ausgeführt, dass bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit seitens der Betriebsprüfung (1997 – 2000) für das Jahr 2000 für den im Betriebsvermögen der GmbH befindlichen PKW ein monatlicher Sachbezug in der Höhe von ATS 3.176,00 angesetzt worden sei. Das vorgelegte Fahrtenbuch sei als Nachweis für ausschließlich berufliche Fahrten mit dem betrieblichen PKW der GmbH nicht geeignet, da der Zweck der Fahrten nicht angegeben werde und daher bei der Vielzahl der Tätigkeiten des Abgabepflichtigen weder eine Kontrolle noch eine Zuordnung möglich sei. Es sei daher ein Sachbezug in der Höhe von ATS 38.112,00 analog der BP 1997 – 2000 angesetzt worden.

Der Bw. erhob mit Schriftsatz vom 20. Oktober 2003 Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 und führte aus, die Berufung richte sich gegen den Ansatz eines Sachbezuges betreffend die angebliche Privatnutzung für den im Betriebsvermögen der A.GmbH befindlichen PKW in Höhe von ATS 38.112,00 bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit.

Begründend wird weiter ausgeführt, dass der PKW von Dienstnehmern der A.GmbH für betriebliche Fahrten verwendet werde. Das Fahrzeug sei nach Beendigung der Dienstreise auf dem Firmengelände in Adr.1 abzustellen. Aus dem vorgelegten Fahrtenbuch sei auch ersichtlich, dass das Fahrzeug zu 100% betrieblich genutzt werde. Der Bw. verweise auch auf das "VwGH-Urteil vom 07.08.2001", dem zu entnehmen sei, dass bei Nichtvorliegen von

Privatfahrten auch kein Sachbezug in Ansatz zu bringen sei. In der Bescheidbegründung werde auch auf die Betriebsprüfung 1997 – 1999 hingewiesen. Der steuerliche Vertreter merke an, dass gegen die Einkommensteuerbescheide 1997 – 2000 ebenfalls eine Berufung eingebracht worden sei.

Überdies werde auch darauf hingewiesen, dass der Bw. einen privaten PKW besitze, mit dem er durchschnittlich 70.000 km pro Jahr fahre (30.000 km seien bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit anerkannt worden). Es werde daher der Antrag gestellt, bei der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit den Sachbezug in Höhe von ATS 38.112,00 außer Ansatz zu lassen.

Bei Vorlage der Berufung an die zweite Instanz (UFS), beantrage der steuerliche Vertreter des Bw. eine Senatsentscheidung (vollständiger) Senat mit mündlicher Verhandlung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob ein von der GmbH geleaster PKW ausschließlich betrieblich genutzt wurde (Ansicht des Bw.) oder vom Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH auch für Privatfahrten herangezogen wurde und demzufolge der halbe Sachbezug in Ansatz zu bringen ist (Ansicht des Finanzamtes). Weiters ist strittig, ob von der GmbH an den Gesellschafter-Geschäftsführer bezahlte Kilometergelder als Einnahmen aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 (Ansicht des Finanzamtes) oder als sonstige Einkünfte gem. § 29 Z 3 EStG 1998 (Ansicht des Bw.) anzusetzen sind.

Der unabhängige Finanzsenat hat folgenden Sachverhalt als erwiesen angenommen:

1. Der Bw. ist geschäftsführender Alleingesellschafter der A.GmbH. Die Betriebsprüfung ist - in den Jahren 1997 bis 11/1999 betreffend einen BMW 318 tds und für 12/99 bis 12/2000 betreffend einen BMW 320 d – auch von einer Privatnutzung der von der A.GmbH geleasten PKW durch den Bw. ausgegangen und hat bei dessen Einkünften aus selbständiger Arbeit Beträge in Höhe des halben Sachbezugswertes laut SachbezugsVO im Zeitraum 1997 bis 2000 hinzugerechnet. Die Veranlagung folgte der Hinzurechnung auch für den streitgegenständlichen Zeitraum 2001.

In der Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung wird ausgeführt, es sei deshalb der halbe Sachbezugswert angesetzt worden, weil einerseits der Bw. glaubhaft zu machen versucht habe, dass die Privatnutzung kein großes Ausmaß erreicht habe, andererseits aber kein Fahrtenbuch vorgelegen habe und daher die tatsächliche Nutzung nicht habe überprüft werden können. Im Jahr 2001 wurde laut Bescheidbegründung ein Sachbezug analog der Betriebsprüfung für die Jahre 1997 bis 2000 angesetzt.

Der Bw. bestreitet im Berufungsverfahren eine Privatnutzung der angeführten PKW und verweist auf eine ausschließlich betriebliche Nutzung, welche auch mittels Fahrtenbuches nachgewiesen werden könne.

2. Der Bw. erhielt in den Jahren 1997 bis 2000 neben den Geschäftsführerbezügen von der A.GmbH auch noch Reisekosten (Taggelder, Kilometergelder) ausbezahlt. Diese Einnahmen aus den Reisekosten wurden bisher nicht bei den Einkünften aus sonstiger selbständiger Tätigkeit gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 erfasst. Nach Ansicht der Betriebsprüfung sind auch die Reisekosten als Einnahmen anzusetzen. Bisher wurden vom Bw. 6% pauschale Betriebsausgaben abgesetzt. Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde beantragt, anstatt der pauschalen Betriebsausgaben, die tatsächlichen Kosten als Betriebsausgabe anzusetzen.

Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters des Bw. seien die an den Bw. geflossenen KM-Gelder im Rahmen der Einkünfte aus sonstigen Leistungen (§ 29 Z 3 EStG 1988) zu erfassen, doch ergebe sich beim Bw. dadurch ertragsteuerlich grundsätzlich keine Auswirkung, weil den Einnahmen Werbungskosten in gleicher Höhe gegenüberstünden. Im Rahmen der selbständigen Einkünfte könne daher auf jeden Fall die 6%ige Betriebsausgabenpauschale in Anspruch genommen werden und werde dies auch beantragt.

Dieser Sachverhalt war rechtlich wie folgt zu beurteilen:

Ad 1.) Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 31. März 2005, 2002/15/0029, zur Anwendung der Vorschriften der Sachbezugsverordnung für die Ermittlung allfälliger geldwerter Vorteile als Betriebseinnahmen bei den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit Folgendes ausgeführt:

"Die belangte Behörde hat bei den nach § 41 Abs. 3 FLAG in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag (und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) einzubeziehenden Gehältern und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 für die beiden wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer auch so genannte "amtliche Sachbezugswerte" für eine private Kfz-Nutzung angesetzt. Sie ging dabei von der Anwendbarkeit der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge für 1992 und ab 1993, BGBl. Nr. 642/1992 (und darin näher dargelegter Sachbezugswerte samt entsprechenden Nachweiserfordernissen etwa hinsichtlich einer "eingeschränkten privaten Nutzung"), aus. Damit hat die belangte Behörde aber die Rechtslage verkannt, weil diese zu § 15 Abs. 2 EStG 1988 ergangene Verordnung in § 4 nur die Privatnutzung des "arbeitgebereigenen" Kraftfahrzeuges regelt und demnach in § 4 Abs. 1 auch nur die Privatnutzung der arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuge durch den "Arbeitnehmer" anspricht. Die beiden wesentlich beteiligten Gesellschafter werden zwar mit ihren Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 nach § 41 Abs. 2 FLAG für Zwecke der

Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages (samt Zuschlag) dem Kreis der "Dienstnehmer" zugeordnet, dies ändert aber nichts daran, dass sie aus einkommensteuerrechtlicher Sicht nicht als Arbeitnehmer nach § 47 Abs. 1 EStG 1988 (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) anzusehen sind, sodass auch für die Ermittlung allfälliger geldwerter Vorteile als Betriebseinnahmen die in Rede stehenden Vorschriften der Sachbezugsverordnung nicht anwendbar sind. Die entsprechenden Betriebseinnahmen sind vielmehr – beim Fehlen entsprechender Aufzeichnungen – nach den allgemeinen Grundsätzen des § 184 BAO zu schätzen."

Weiters hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 22. Dezember 2005, 2003/15/0063, betreffend die Ermittlung allfälliger geldwerter Vorteile als Betriebseinnahmen im Schätzungswege (§ 184 BAO) Folgendes ausgeführt:

"Die Beschwerde ist allerdings in der Frage der Erhöhung der Abgabenbemessungsgrundlagen wegen Einbeziehung eines sogenannten Sachbezugswertes für eine Kfz-Nutzung begründet: Die zu § 15 Abs. 2 EStG 1988 ergangene Verordnung BGBl. Nr. 642/1992 regelte in § 4 nur die Privatnutzung des "arbeitgebereigenen" Kraftfahrzeuges und sprach demnach in § 4 Abs. 1 auch nur die Privatnutzung der arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuge durch den "Arbeitnehmer" an. Der wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer wird zwar mit seinen Einkünften im Sinne des § 22 Z. 2 EStG 1988 nach § 41 Abs. 2 FLAG für Zwecke der Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages samt Zuschlag dem Kreis der "Dienstnehmer" zugeordnet, dies ändert aber nichts daran, dass er aus einkommensteuerrechtlicher Sicht nicht als Arbeitnehmer nach § 47 Abs. 1 EStG 1988 (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) anzusehen ist, sodass – wie dies die belangte Behörde richtig erkannt hat – für die Ermittlung allfälliger geldwerter Vorteile als Betriebseinnahmen die in Rede stehenden Vorschriften der Sachbezugsverordnung nicht anwendbar sind (vgl. das hg. Erkenntnis vom 31. März 2005, 2002/15/0029). Dieser Vorteil ist im Schätzungswege zu ermitteln.

Die Begründung einer Schätzung hat u.a. die der Schätzung zu Grunde liegenden Sachverhaltsannahmen und die Ableitung des Schätzungsergebnisses darzulegen und sich mit den Einwendungen auseinander zu setzen. Diesen Anforderungen genügt der angefochtene Bescheid nicht.

Mit der Wendung im angefochtenen Bescheid "in Anlehnung an die Sachbezugsverordnung (wird) eine zusätzliche GF-Vergütung für die private Nutzung des Firmen-Kfz festgesetzt", werden keine Feststellungen der einer Schätzung zugrundeliegenden Sachverhaltsannahmen und der Ableitung der Schätzungsergebnisse getroffen."

Da die Sachbezugsverordnung daher nach den vorangeführten Erkenntnissen des VwGH nicht anwendbar ist, war zu untersuchen, ob der vom Finanzamt angesetzte halbe Sachbezugswert

aufgrund einer Schätzung zustandegekommen ist, die – wie auch den Ausführungen des letztzitierten Erkenntnisses zu entnehmen – den Anforderungen des § 184 BAO genügt.

Im BP-Bericht wurde lediglich festgestellt, dass für die Privatnutzung eines PKW's, der sich im Betriebsvermögen der A.GmbH befinde, bisher kein Sachbezug angesetzt worden sei und über das Ausmaß der privaten Nutzung keine Aufzeichnungen vorliegen würden.

Der unabhängige Finanzsenat verweist darauf, dass sowohl die Schätzungsberechtigung, als auch die Schätzungsmethode und das Schätzungsergebnis zu begründen sind (VwGH 20.12.1994, 90/14/0211). Die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge müssen schlüssig und folgerichtig sein und das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, muss mit der Lebenserfahrung in Einklang stehen (VwGH 31.7.2002, 98/13/0194).

Auch ist das Parteiengehör bei der Schätzung von Besteuerungsgrundlagen zu wahren (VwGH 28.5.1998, 96/15/0260). Der Partei sind daher vor Bescheiderlassung die Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen, die angewandte Schätzungsmethode und das Schätzungsergebnis zur Kenntnis zu bringen. Es liegt danach an der Partei begründete Überlegungen vorzubringen, die zB für eine andere Schätzungsmethode oder gegen einzelne Elemente der Schätzung sprechen (vgl. Ritz, BAO³, § 184, Tz 20).

Das Finanzamt führte in seiner Stellungnahme zur Berufung aus, der Bw. habe aber versucht glaubhaft zu machen, dass diese Privatnutzung kein großes Ausmaß erreicht habe, weshalb nur der halbe Sachbezugswert angesetzt worden sei. Ein Fahrtenbuch sei nicht vorgelegt worden. Die tatsächliche Nutzung habe deshalb nicht überprüft werden können.

Die Ausführungen des Prüfers in seiner Stellungnahme vom 31. Jänner 2002, wonach der Bw. eine private Nutzung für Fahrten zur Kirche zugestanden habe, wurden einerseits dem Bw. nicht zur Stellungnahme vorgehalten und stellen andererseits auch keine geeignete Grundlage für eine Schätzung dar.

Weiters ist darauf zu verweisen, dass im Schätzungsverfahren die Mitwirkungspflicht der Partei besteht (VwGH 17.10.1991, 91/13/0090). Dies betrifft insbesondere Behauptungen des Abgabepflichtigen hinsichtlich deren Beweis oder Glaubhaftmachung er selbst entschieden näher an der Sache als die Abgabenbehörde ist und schon deshalb zu verstärkter Mitwirkung gefordert ist (VwGH 3.5.2000, 99/13/0186).

Mit dem Hinweis darauf, der Bw. habe im Verfahren kein Fahrtenbuch vorgelegt, eine geringe private Nutzung jedoch nicht in Abrede gestellt und es habe deshalb eine tatsächliche Nutzung nicht überprüft werden können, wurden im gegenständlichen Fall vom Finanzamt keine für die Begründung einer Schätzung erforderlichen Feststellungen, wie insbesondere die

Darlegung der der Schätzung zu Grunde liegenden Sachverhaltsannahmen und die Ableitung des Schätzungsergebnisses, getroffen.

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wenn die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 275) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären ist, diese durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlung (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anderslautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind (Ritz, BAO-HB, Seite 228).

Im Hinblick darauf, dass für die Feststellung und Schätzung einer allenfalls vorliegenden Privatnutzung eines Firmen-Kfz durch den Geschäftsführer noch wesentliche Ermittlungen durchzuführen sind, und im Falle einer Vornahme dieser Ermittlungshandlungen durch den unabhängigen Finanzsenat, beachtet werden müsste, dass jede Stellungnahme und Erklärung, die von Seiten des Bw. erhalten würde, dem Finanzamt als Amtspartei zur Gegenstellungnahme übermittelt werden und jede Stellungnahme seitens des Finanzamtes dem Bw. zur Gegenstellungnahme bekannt gegeben werden müsste, ist es zielführender und verwaltungsökonomischer, dass die entscheidungsrelevanten Ermittlungen durch das Finanzamt vorgenommen werden.

Da die durchzuführenden Ermittlungen anders lautende Bescheide nach sich ziehen können, waren die angefochtenen Bescheide gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufzuheben.

Eine etwaige Beeinträchtigung berechtigter Interessen der Partei durch Zurückverweisung an die erste Instanz ist aus der Aktenlage nicht zu erkennen.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht kann gemäß § 284 Abs. 3 BAO von der Durchführung der – gegenständlich nur für das Jahr 2001 rechtzeitig – beantragten mündlichen Verhandlung abgesehen werden, wenn eine Berufungserledigung durch Aufhebung der angefochtenen Bescheide nach § 289 Abs. 1 BAO erfolgt. In Hinblick darauf wurde von einer mündlichen Berufungsverhandlung Abstand genommen, da dem Bw. im Rahmen des Parteiengehörs vom Finanzamt ausreichend Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben sein wird.

Ad 2.) Hinsichtlich des weiteren Streitpunktes betreffend Behandlung von im Rahmen der sonstigen selbständigen Einkünfte erzielten Kilometergeldern wird darauf hingewiesen, dass

der unabhängige Finanzsenat davon ausgeht, dass die von der GmbH ausbezahlten Kilometergelder weder beim Bw. – im Hinblick auf das Subsidiaritätsprinzip – sonstige Einkünfte gem. § 29 Z 3 EStG darstellen noch im Rahmen der gesetzlichen Basispauschalierung bei den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit als Durchlaufposten behandelt werden können. Die Kilometergelder sind vielmehr als Betriebseinnahmen bei den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit anzusetzen. Zur Frage der Pauschalierung gem. § 17 Abs. 1 – 3 ist festzuhalten, dass diese eine **Ausgabenpauschalierung** darstellt und keinen Einfluss auf die Berücksichtigung von Einnahmen hat.

Setzt der Bw. allerdings bei Ermittlung der Einkünfte die Kilometergelder als Betriebsausgaben an, so ist die Inanspruchnahme der gesetzlichen Basispauschalierung nicht möglich.

In der Berufung vom 22. November 2001 findet sich kein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung, sondern wird dieser erstmals in der Stellungnahme des Bw. vom 28. Jänner 2002 gestellt. Im Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 31. Jänner 2003 wird neben dem Antrag auf Senatszuständigkeit auch die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung für die Berufungen betreffend den Zeitraum Einkommensteuer 1997 – 2000 beantragt. Damit hat der Bw. für die Jahre 1997 bis 2000 keinen (rechtzeitigen) Antrag auf mündliche Verhandlung gestellt, der ihm das Recht auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung einräumt.

Für das Jahr 2001 liegt zwar ein rechtzeitiger Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor, der Berufungssenat kann aber, ungeachtet eines Antrages gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO, von einer mündlichen Verhandlung absehen, wenn eine Aufhebung gemäß § 289 Abs. 1 BAO erfolgt.

Wien, am 6. Dezember 2006