



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung vom 28. Februar 1996 der Bw., vertreten durch Dkfm. Johann Putzer Wirtschaftstreuhand-GesmbH, in 1090 Wien, Türkenstraße 9/25, gegen den Bescheid vom 26. Jänner 1996 des Finanzamtes für Körperschaften in Wien betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer (LSt), Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DZ) sowie Festsetzung eines Säumniszuschlages (SZ) für den Zeitraum 1. Jänner 1990 bis 31. Dezember 1994 wie folgt entschieden:

Die Berufung wird, soweit sie die Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer betrifft, als unbegründet abgewiesen. Im Übrigen wird der Berufung teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid wie folgt abgeändert:

	lt. Bescheid (ATS)	lt. Berufungsentscheidung (€)
DB	71.958,00	3.406,10
DZ	6.421,00	304,57
SZ	1.439,00	68,09

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (in der Folge: Bw.) handelt es sich um eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit dem Betriebsgegenstand "Handel und Service mit Getrieben und Zahnrädern". Im berufungsgegenständlichen Zeitraum waren KE, EE, PR und FR zu jeweils 25% am Unternehmen der berufungswerbenden Gesellschaft beteiligt, KE und PR waren auch deren Geschäftsführer. EM und JB standen in einem Dienstverhältnis zur Bw.. Im Zuge des gegenständlichen Berufungsverfahrens hat das Finanzamt die Bw. mit Vorhalt

vom 22. Juli 1997 um Vorlage der Anstellungsverträge von PR, KE, EM und JB ersucht. Mit Schriftsatz vom 20. August 1997 hat die Bw. dem Finanzamt mitgeteilt, dass keine schriftlichen Anstellungsverträge existieren. Schriftliche Verträge seien nicht abgeschlossen worden, weil sämtliche Personen sich schon jahrzehntelang persönlich kannten. Sie seien in der Firma EÖZ-RK in engem beruflichem Kontakt gestanden. Herr KE sei dort zwölf Jahre lang als Betriebsleiter tätig gewesen und habe im Jahre 1990, nach dem Konkurs der Firma EÖZ-RK, die Idee gehabt, mit einigen Mitarbeitern eine neue Firma zu gründen und einen Teilbereich der Aktivitäten der Firma EÖZ-RK zu übernehmen. So sei es zur Gründung der berufungswerbenden Gesellschaft durch die früheren Mitarbeiter der Firma EÖZ-RK gekommen. Einige der (früheren) Mitarbeiter seien aber an einer Gesellschafterstellung nicht interessiert gewesen und daher bei der berufungswerbenden Gesellschaft bloß als Dienstnehmer tätig. Aufgrund des langjährigen persönlichen Kontaktes und des absoluten Vertrauensverhältnisses seien die Dienstverträge per Handschlag geschlossen worden und es existierten keine schriftlichen Ausfertigungen.

Mit Bescheid vom 26. Jänner 1996 hat das Finanzamt die Bw. zur Haftung für Lohnsteuer in Höhe von S 670.324,00 herangezogen, Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von S 71.958,00 und einen Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von S 6.421,00 vorgeschrieben sowie Säumniszuschläge in Höhe von S 1.439,00 festgesetzt. Damit ist das Finanzamt im Ergebnis den im Zuge einer Lohnsteuerprüfung getroffenen Feststellungen gefolgt. Gegenstand dieses Berufungsverfahrens sind (nur mehr) folgende Punkte: Werkvertrag OZ, Kfz-Sachbezug der beiden Geschäftsführer KE und PR und Kfz-Sachbezug der beiden Dienstnehmer EM und JB.

Zu den einzelnen Streitpunkten:

1) Werkvertrag OZ

Den Feststellungen des Prüfungsorgans zufolge habe die Bw. im Prüfungszeitraum an OZ für Montagetätigkeiten Bruttobezüge gemäß § 25 EStG 1988 ausbezahlt, die nicht den Lohnabgaben unterzogen worden seien. Die Lohnsteuer sei bereits beim zuständigen Wohnsitzfinanzamt eingehoben worden, im Zuge der Lohnsteuerprüfung wurde daher gemäß § 41 FLAG der Dienstgeberbeitrag (S 25.089,00) samt Zuschlag (S 2.230,00) nachgefordert.

Diesen Feststellungen ist die Bw. in der Berufung wie folgt entgegen getreten: Herr OZ sei seit Jahren als Monteur im Rahmen eines Werkvertrages für die Bw. tätig. Im Rahmen des Werkvertrages erbringe er Dienstleistungen (Störungsbehebung, Reparatureinsätze, Wartungsarbeiten etc.) bei Kunden der Bw.. Diese Leistungen werden mit einem pauschalen Stundensatz abgegolten, der nicht nur die Dienstleistung sondern auch einen Unkostenersatz für Herrn OZ beinhaltet. Herr OZ sei als selbständiger Unternehmer zu betrachten, weil er

seine Leistungen unter Verwendung eines eigenen Kraftfahrzeuges, mit eigenem Werkzeug und eigener Ausrüstung erbringe. Auch die Reisekosten trage er selber. Er sei weisungsgebunden und habe nur die Einhaltung der Termine und übertragenen Aufträge zu beachten. Er habe keinerlei Ansprüche arbeitsrechtlicher Natur (Urlaub, Entgeltfortzahlung im Krankenstand etc.), könne durch eigene Gestaltung und Organisation seiner Aufträge den wirtschaftlichen Erfolg wesentlich gestalten, so dass insgesamt die Merkmale einer selbständigen Tätigkeit eindeutig gegeben seien. Aus der Tatsache, dass Herr OZ aufgrund einer Entgeltsbestätigung, die im Übrigen nur einen Bruttojahresbezug aufweise, bei seinem Wohnsitzfinanzamt einen Jahresausgleich durchgeführt habe, wie er nur einem Dienstnehmer zustehe, könne nicht im Umkehrschluss gefolgert werden, dass tatsächlich ein Dienstverhältnis vorliege. In Ermangelung eines Dienstverhältnisses bestehne keine Abgabepflicht hinsichtlich des Dienstgeberbeitrages samt Zuschlag.

Mit Vorhalt vom 24. September 1996 hat das Finanzamt die Bw. um die Vorlage des in der Berufung angesprochenen Werkvertrages ersucht. Im Schriftsatz vom 2. Dezember 1996 hat die Bw. dazu vorgebracht, dass ein schriftlicher Werkvertrag mit Herrn OZ nicht existiere, weil dieser dem Geschäftsführer gut bekannt gewesen sei und die Zusammenarbeit auf Grund des beschriebenen Werkvertrages auch auf mündlicher Abmachung als für beide Seiten ausreichend erschienen sei.

Mit Vorhalt vom 5. Februar 1997 hat das Finanzamt Herrn OZ unter Auflistung einiger Fragen ersucht, zu seiner Tätigkeit bei der Bw. Stellung zu nehmen. Dieser Vorhalt wurde dem Finanzamt mit dem Vermerk, dass Herr OZ verstorben ist, retourniert.

In der Berufungsvorentscheidung hat das Finanzamt nach Wiedergabe der maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen ausgeführt, dass sogar durch die Ausführungen der Bw. manifestiert werde, dass Herr OZ weisungsgebunden gewesen sei, was sehr wohl ein Merkmal eines Dienstverhältnisses darstelle. Weiters habe die Bw. angeführt, dass die Einhaltung der Termine und Aufträge zu beachten gewesen sei und nicht wie in der Judikatur verlautbart, die Möglichkeit hätte bestehen müssen, Anträge (gemeint wohl: Aufträge) selbst anzunehmen oder abzulehnen und somit den Umfang und den wirtschaftlichen Erfolg der Tätigkeit selbst zu bestimmen. Damit sei klar, dass eines der wichtigsten Merkmale der Selbständigkeit fehle, nämlich das Tragen eines Unternehmerrisikos.

Diesen Ausführungen ist die Bw. im Vorlageantrag wie folgt entgegen getreten: Das Werkvertragsverhältnis von Herrn OZ sei als Dienstverhältnis interpretiert worden, ohne im Einzelnen auszuführen, woraus dies abgeleitet werden könne. In der Berufung sei der tatsächliche Sachverhalt, nämlich das Bestehen eines Auftragsverhältnisses als Subunternehmer der Bw. dargestellt worden. Völlig unklar sei, wieso in der

Berufungsvorentscheidung von einer Weisungsgebundenheit des Auftragnehmers gesprochen werde und wie dies begründet werden könne. Tatsache sei, dass Herr OZ als Beauftragter der Bw. mit der Durchführung von Wartungs- und Reparaturarbeiten bei Kunden der Bw. beschäftigt worden sei. Dazu habe er eigene Arbeitsmittel verwendet, das Kostenrisiko getragen, sei für Gewährleistungsverpflichtungen bei unsachgemäßer Durchführung der ihm übertragenen Arbeiten verantwortlich gewesen, sei in keiner Weise in den betrieblichen Organismus des Auftraggebers eingebunden und auch nicht disziplinär verantwortlich gewesen. Die einzige Verpflichtung habe in der Einhaltung von Terminen bestanden, was keinesfalls als Weisungsgebundenheit im Sinne eines Arbeitsverhältnisses interpretiert werden könne. Auch die Behauptung in der Berufungsvorentscheidung, dass Herr OZ nicht berechtigt gewesen sei, "Anträge selbst anzunehmen oder abzulehnen" sei eine willkürliche Behauptung, weil dies weder hinterfragt noch behauptet worden sei. Herr OZ hätte selbstverständlich frei entscheiden können, ob er Aufträge von der Bw. annehmen wollte oder nicht. Ob er Aufträge von Dritten übernommen habe, sei unbekannt. Es habe jedenfalls keine Einschränkung insofern bestanden, dass Herr OZ ausschließlich gegenüber der Bw. hätte tätig sein dürfen.

2) Kfz-Sachbezüge

Die Nachversteuerung sämtlicher Kfz-Sachbezüge hat das Finanzamt – ganz allgemein – wie folgt begründet: Überlässe der Arbeitgeber ein in seinem Betriebsvermögen befindliches Kraftfahrzeug seinem Dienstnehmer zur Benützung und schränke er die Benützungsmöglichkeit nicht auf eine ausschließlich dienstliche ein, könne die Behörde davon ausgehen, dass dieses Fahrzeug dem Dienstnehmer auch außerhalb der Dienstzeit zur Verfügung stehe. Das Wissen um die Tatsache, dass arbeitgebereigene PKWs regelmäßig für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie auch darüber hinaus privat genutzt werden dürfen, sei im heutigen Wirtschaftsleben jedermann geläufig und brauche nicht extra hervorgehoben zu werden. Da der Arbeitgeber seinem Dienstnehmer diesen PKW überlassen und die Benützungsmöglichkeit nicht auf eine ausschließlich dienstliche eingeschränkt habe, gehe die Behörde davon aus, dass diese Fahrzeuge den Dienstnehmern auch außerhalb der Dienstzeit zur Verfügung gestanden seien. Ein Abweichen vom Regelfall, etwa durch ein behauptetes Verbot einer Privatnutzung, müsste zumindest nach außen hin klar erkennbar sein und dessen Nichtbefolgung mit Sanktionen belegt sein sowie überdies überwacht werden können, was wiederum nur durch exakte Aufzeichnungen wie Fahrtenbücher etc. erfolgen könne.

Im Einzelnen hat das Prüfungsorgan folgende Feststellungen getroffen:
Im Prüfungszeitraum habe die Bw. zwei PKW geleast, die von den beiden Geschäftsführern genutzt worden seien (PR: BMW 750, KE: Mercedes 300 CE). Es sei zwar ein sog. Privatanteil (lt. Körperschaftserklärung) außerbilanzmäßig berücksichtigt worden, da aber nur

Kostenbeiträge des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber den Sachbezugswert gemäß § 15 Abs. 2 EStG 1988 mindern, sei dieser mit 1,5% des jeweiligen Anschaffungswertes anzusetzen.

Im Prüfungszeitraum seien zwei weitere PKW (Chrysler Voyager) geleast und von den zwei Dienstnehmern (Monteuren) EM und JB genutzt worden, wobei nach den oa. Ausführungen davon auszugehen sei, dass eine Privatnutzung vorliege. Als Form der Überwachung einer behaupteten Nichtprivatnutzung käme zB die Abgabe der Fahrzeugpapiere und -schlüssel täglich am Ende der Dienstzeit oder die Führung von Aufzeichnungen, aus denen Datum, Anfangs- und Endstand des Kilometerzählers, sowie Ziel und Zweck jeder einzelnen Fahrt dieses Fahrzeuges klar und zweifelsfrei erkennbar seien, in Betracht (so auch VwGH vom 16. September 1970, Zl. 373/70). Da keinerlei solche Unterlagen beigebracht werden konnten, sei ebenfalls ein Sachbezug gemäß § 15 Abs. 2 EStG 1988 mit 1,5% des Anschaffungswertes anzusetzen.

Diesen Ausführungen ist die Bw. in der Berufung wie folgt entgegen getreten: Bei der Personalverrechnung seien keine Sachbezüge für die Privatnutzung von Firmenfahrzeugen berücksichtigt worden, weil die Fahrzeuge ausschließlich für betriebliche Zwecke verwendet worden seien. Dies sei mit den Dienstnehmern von Anfang an vereinbart und - wie sich die Geschäftsführer immer wieder durch stichprobenartige Kontrollen überzeugen konnten - von den Dienstnehmern auch eingehalten worden.

Herr PR verfüge privat über ein gleichwertiges Fahrzeug (Jeep Cherokee V 8), das er ausschließlich für seine privaten Fahrten verwende. Das Firmenfahrzeug BMW sei von ihm nur für betriebliche Fahrten verwendet und beim Betrieb abgestellt worden, wenn Herr PR auf sein Privatfahrzeug umgestiegen sei, um die Fahrten zwischen Wohnung und Dienstort vorzunehmen. Das Firmenfahrzeug sei nur dann auch vom Wohnort aus verwendet worden, wenn Herr PR direkt zu Kunden gefahren sei und dies eine Abkürzung der Wegstrecke dargestellt habe.

Herr KE habe den Mercedes 300 ebenfalls nur für betriebliche Fahrten im Rahmen des Unternehmens und nicht für private Zwecke verwendet. Für private Zwecke sei ihm im Prüfungszeitraum ein Mercedes 560 bzw. 600 zur Verfügung gestanden. Dieses Fahrzeug, welches er als Firmenfahrzeug der K&W-KG teilweise auch privat nutze, werde bei dieser Gesellschaft steuerlich durch Verrechnung eines Privatanteiles an den Kfz-Kosten berücksichtigt. Dieser Sachverhalt sei bereits zweimal von Betriebsprüfungen in den letzten Jahren kontrolliert und nicht beanstandet worden, weil die Verrechnung ordnungsgemäß erfolgt sei.

Die ausschließliche betriebliche Nutzung der Firmenfahrzeuge könne durch die laufend geführten Fahrtenbücher und Aufzeichnungen von Herrn PR nachgewiesen werden. Herr KE

füre kein Fahrtenbuch, weil bei ihm allein schon die Fakten ausreichend seien, die vorgebrachte Sachverhaltsdarstellung als plausibel und zutreffend anzuerkennen. In diesem Zusammenhang solle nicht unerwähnt bleiben, dass die Führung eines Fahrtenbuches weder im Gesetz angeordnet noch die einzige Möglichkeit des Nachweises der betrieblichen oder nichtbetrieblichen Verwendung sei.

Die beiden Mitarbeiter, Herr EM und Herr JB, seien als Monteure beschäftigt und würden mit zwei Kleinbussen fahren, die als Montagefahrzeuge und Ersatzteillager dienten. Diese Fahrzeuge seien schon aus diesem Grund für eine private Nutzung kaum geeignet. Der Dienstnehmer EM verwende das Fahrzeug allerdings in geringem Umfang und mit ausdrücklicher Genehmigung seitens der Geschäftsleitung auch für private Fahrten, überschreite aber aufgrund der von ihm geführten Aufzeichnungen nicht den Jahresgrenzwert von 6.000 Kilometern, so dass hier der halbe Sachbezugswert zu versteuern sei. Dieser Sachverhalt sei der Lohnverrechnung nicht bekannt gewesen und daher irrtümlich nicht beachtet worden. Insoweit sei eine Korrektur der Lohnsteuer gerechtfertigt. Der Dienstnehmer JB allerdings verwende sein Firmenfahrzeug ausschließlich für betriebliche Fahrten, für seine Privatfahrten sei ihm schon immer ein VW-Passat zur Verfügung gestanden. Auch hier sei plausibel, dass eine private Nutzung des für Servicezwecke eingerichteten Kleinbusses nicht zutreffe.

Die behaupteten Umstände könnten durch Vorlage der Fahrtenbücher nachgewiesen werden, die im Zeitpunkt der Lohnsteuerprüfung wegen des knappen Termins nicht zur Verfügung gestellt werden konnten.

Mit Vorhalt vom 24. September 1996 hat das Finanzamt die Bw. – die streitgegenständlichen Kalenderjahre betreffend - um die Vorlage folgender Unterlagen ersucht: Gutachtensbestätigungen gemäß § 57a Abs. 4 KFG 1967, Servicerechnungen, Vorlage der Typenscheine der Privatfahrzeuge der betreffenden Dienstnehmer, Aufzeichnungen (Fahrtenbücher) der Herren PR, EM und JB. Weiters hat das Finanzamt die Bw. ersucht nachzuweisen, wie sie das von ihr in der Berufung behauptete Verbot der Privatnutzung (wirksam) überprüft habe.

Zu diesem Vorhalt hat die Bw. im Schriftsatz vom 2. Dezember 1996 wie folgt Stellung genommen: Die gewünschten Gutachtensbestätigungen gemäß § 57a Abs. 4 KFG 1967 seien nicht mehr vorhanden, weil das gegenständliche Fahrzeug verkauft worden sei. Die Einhaltung des Verbotes, Privatfahrten mit den Firmenfahrzeugen durchzuführen, sei durch persönliche Kontrolle der Geschäftsführer vorgenommen worden. Wenn die Dienstnehmer mit den Firmenfahrzeugen von einer Montagetour zurückgekommen seien, sei kontrolliert worden, ob die Firmenfahrzeuge im Betriebsareal oder auf öffentlichen Verkehrsflächen in der Nähe der Firma abgestellt und die Fahrzeugpapiere samt Schlüssel im Büro deponiert worden seien.

Diese Kontrolle hätte nie Beanstandungen ergeben, weil den Dienstnehmern sowohl die steuerlichen Konsequenzen wie auch die disziplinären Verpflichtungen bewusst gewesen seien. Den Dienstnehmern sei angedroht worden, dass sie bei Verstößen auch mit einer Entlassung rechnen müssten. Aufgrund der geringen Mitarbeiteranzahl und der engen persönlichen Kontakte zwischen Geschäftsführern und Dienstnehmern seien schriftliche Vereinbarungen nie erforderlich gewesen. Herrn KE betreffend hat die Bw. ausgeführt, dass dieser das Firmenfahrzeug ausschließlich nur für betriebliche Fahrten verwendet habe. Eine Fahrtenbuchführung erübrige sich insofern, als Herr KE für seine Privatfahrten das ihm zur Verfügung stehende Firmenfahrzeug der K&W-KG verwendet habe. Hiefür sei auch ein von mehreren Betriebsprüfungen kontrollierter und anerkannter Privatanteil an den Kfz-Kosten berücksichtigt und versteuert worden. Das Firmenfahrzeug habe sich - wenn es nicht gerade für betriebliche Fahrten verwendet worden sei - im Firmenareal befunden. Die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte habe Herr KE mit dem Firmenfahrzeug der K&W-KG zurückgelegt. Zusammen mit diesem Schriftsatz hat die Bw. dem Finanzamt auch die Fahrtenbücher für Herrn EM und Herrn JB und Servicerechnungen (in Kopie) vorgelegt.

Mit Vorhalt vom 17. Dezember 1996 hat das Finanzamt die Bw. ua auch um Vorlage der Fahrtenbücher des Herrn PR ersucht. In ihrer Eingabe vom 13. Jänner 1997 hat die Bw. dazu vorgebracht, dass das Fahrtenbuch von Herrn PR nicht vorgelegt werden könne, weil dieser nicht mehr im Unternehmen tätig sei und das von ihm geführte Fahrtenbuch nicht aufgefunden werden könne.

Das Finanzamt hat die Berufung auch in diesem Punkt als unbegründet abgewiesen. Zu den Kfz-Sachbezügen der beiden Geschäftsführer KE und PR hat das Finanzamt Folgendes ausgeführt: Durch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. Oktober 1996, Zl. 94/15/0093, wonach das Fehlen eines Fahrtenbuches – wie hier – nicht automatisch zur lohnsteuerlichen Privatnutzung des Firmenfahrzeugs führe, könne nicht die ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, wonach sehr wohl auf eine ordnungsgemäß Fahrtenbuchführung Bedacht zu nehmen sei, als außer Kraft gesetzt betrachtet werden. Die Beweislast könne nicht so verteilt werden, dass der Abgabepflichtige von jeglicher Beweisführung, welche nur er selbst erbringen könne, entbunden sei. In diesem Sinne wäre bei einer behaupteten "Null-Privatnutzung" ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch das geeignete Mittel für eine Transparenzmachung gegenüber der Abgabenbehörde gewesen. Ein behauptetes Verbot privater Nutzung, welches – wie hier – weder schriftlich fixiert, noch den Dienstnehmern nachweislich zur Kenntnis gebracht worden sei und dessen Überwachung nicht dokumentiert sei, sei für eine Miteinbeziehung in eine steuerliche Sachverhaltswürdigung irrelevant. Selbst unter der Annahme, dass Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung mit den in Rede stehenden Firmenfahrzeugen nicht unternommen worden seien, genüge für eine

völlige Nichtbewertung – dass zwischen den einzelnen betrieblich veranlassten Fahrten keine einzige Privatfahrt unternommen worden sei entspräche wohl kaum den Erfahrungen des täglichen Lebens – nicht eine nachträgliche Glaubhaftmachung, sondern müsse eine entsprechende Beweisführung verlangt werden.

Zu den Kfz-Sachbezügen der beiden Monteure EM und JB hat das Finanzamt Folgendes ausgeführt: Im Hinblick darauf, dass kein geeigneter Nachweis über die Nichtbenutzung des Firmenfahrzeuges bei Herrn JB bzw. Nichtüberschreitung der 6.000 km Grenze bei Herrn EM erbracht worden sei, sei der Berufung auch in diesem Punkt der Erfolg zu versagen gewesen. Im Zusammenhang mit Firmenfahrzeugen habe der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach festgehalten, dass die Beweispflicht hinsichtlich der Privatnutzung den Abgabepflichtigen treffe. Als Beweismittel kämen dabei in erster Linie fortlaufend geführte Fahrtenbücher oder vergleichbare Aufzeichnungen in Frage, aus denen die in den einzelnen Zeiträumen durchgeführten beruflichen und privaten Fahrten erkennbar seien (VwGH vom 25. April 1972, ZI. 2228/71; vom 12. Juni 1985, Zlen. 83/13/0219, 0232, 0233). Bei den Fahrtenbüchern (dieser beiden Monteure) würde man zur Ermittlung der Tatsachen, über die das Fahrtenbuch selbst und unmittelbar Aufschluss geben müsste, eine eigene Legende inklusive Zusatzerläuterungen benötigen. Durch die vorgelegte Fahrtenbuchführung sei daher auf den Prüfungszeitraum zurückprojiziert nichts zu gewinnen. Außerdem seien Differenzen von bis zu 1.642 km zwischen den vorgelegten Servicerechnungen und dem Fahrtenbuch aufgedeckt worden (z.B. Rechnung vom 4. März 1992).

Diesen Ausführungen ist die Bw. im Vorlageantrag vom 16. Mai 1997 wie folgt entgegen getreten: Zu den beiden Geschäftsführern PR und KE: Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zeige, dass unter berücksichtigungswürdigen Umständen und nach dem Gesamtbild der Verhältnisse das Fehlen eines Fahrtenbuches keinesfalls zwingend zu einer Sachbezugsversteuerung führen müsse. Es sei unverständlich, warum die jüngste Rechtsprechung gerade im vorliegenden Fall nicht berücksichtigt werden sollte, wenn sie zum Vorteil des Steuerpflichtigen ausfalle. Wie die Sachverhaltsdarstellung zeige, hätten die beiden Geschäftsführer jeweils gleichwertige Privatfahrzeuge zur Verfügung gehabt, die keinen Sinn gemacht hätten, wenn die Firmenfahrzeuge der Bw. auch für private Zwecke genutzt worden wären. Von Anfang an sei zwischen den beiden Geschäftsführern klargestellt gewesen, dass die Firmenfahrzeuge ausschließlich für betriebliche Fahrten eingesetzt werden dürfen. Dies deshalb, weil Herr KE den Mercedes der K&W-KG für seine privaten Fahrten verwendet und versteuert habe, weshalb er nicht interessiert gewesen sei, dass sich der zweite Geschäftsführer einen privaten Vorteil in der Nutzung des Firmenfahrzeugs für private Fahrten hätte herausholen können.

Zu den Kfz-Sachbezügen der beiden Dienstnehmer EM und JB: von beiden Herren seien

Fahrtenbücher geführt worden, die dem Finanzamt am 2. Dezember 1996 übersandt worden seien. Die in der Berufungsvorentscheidung aufgestellte Behauptung, dass kein geeigneter Nachweis über die Nichtbenutzung des Firmenfahrzeuges bei Herrn JB bzw. Nichtüberschreitung der 6.000 Kilometergrenze bei Herrn EM erbracht worden sei, stehe im Widerspruch zu den Tatsachen. Die Nichtberücksichtigung der Fahrtenbücher wegen angeblicher Unklarheiten oder Differenzen hätte im Ermittlungsverfahren aufgezeigt und der Bw. zur Kenntnis gebracht werden müssen, um diese aufzuklären zu können. Weiters wäre zu klären gewesen, warum den Aussagen der Geschäftsführer, dass sie persönlich die Einhaltung des Verbotes kontrolliert haben, kein Glauben geschenkt wird. Die Anforderung, eine schriftliche Dokumentation über die Kontrolle zu führen, sei im Gesetz nicht gedeckt und auf die Verhältnisse des vorliegenden Falles als völlig praxisfremd einzustufen. Ein Kleinunternehmen mit wenigen Dienstnehmern und vier Fahrzeugen könne nicht einen Verwaltungsaufwand führen, wie er nur bei Großbetrieben üblich sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Werkvertrag OZ

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) 1967 haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten. Dienstnehmer sind nach § 41 Abs. 2 leg. cit. ua. Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen.

Gemäß § 47 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich im berufungsgegenständlichen Zeitraum auf § 57 Abs. 7 und 8 Handelskammergesetz (HKG).

Ob die Bw. hinsichtlich der an Herrn OZ ausbezahlten Beträge zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages samt Zuschlag verpflichtet ist hängt somit davon ab, ob Herr OZ zur Bw. in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stand.

Die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 enthält als Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die im Zusammenhang mit der Weisungsgebundenheit formulierte Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers (so auch: VwGH vom 20. Dezember 2000, ZI. 99/13/0223). Beim Merkmal der Weisungsgebundenheit ist allerdings zu beachten, dass

nicht schon jede Unterordnung unter den Willen eines anderen die Arbeitnehmereigenschaft einer natürlichen Person zur Folge haben muss; denn auch der Unternehmer, der einen Werkvertrag erfüllt, wird sich in aller Regel bezüglich seiner Tätigkeit zur Einhaltung bestimmter Weisungen seines Auftraggebers verpflichten müssen, ohne hierdurch allerdings seine Selbständigkeit zu verlieren (VwGH vom 16. Jänner 1991, Zl. 89/13/0194). Dieses sachliche Weisungsrecht ist auf den Arbeitserfolg gerichtet, während das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit fordert. Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt (VwGH vom 20. Dezember 2000, Zl. 99/13/0223).

Dem Vorbringen der Bw. zufolge hat Herr OZ frei entscheiden können, ob er Aufträge von der Bw. annehmen wollte oder nicht. Einer Leistungsbeziehung, die – wie im gegenständlichen Fall – dem Auftraggeber keine auf den (zweckmäßigen) Einsatz des Auftragnehmers gerichtete Dispositionsbefugnis einräumt, weil der Auftragnehmer nicht verpflichtet ist, bestimmte Aufträge zu übernehmen, fehlt das für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses typische persönliche Weisungsrecht. In diesem Sinn hat auch der Verwaltungsgerichtshof in jenen Fällen, in denen der Auftragnehmer die Übernahme von Aufträgen ablehnen konnte, das Vorliegen von Dienstverhältnissen in Abrede gestellt (VwGH vom 16. Jänner 1991, Zl. 89/13/0194; vom 20. Dezember 2000, Zl. 99/13/0223; vom 28. November 2002, Zl. 97/13/0069). Da die Bw. Herrn OZ gegenüber zur Ausübung eines persönlichen Weisungsrechtes nicht berechtigt gewesen ist, erachtet die Berufungsbehörde das Vorliegen eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 daher als nicht erwiesen. Der Berufung wird in diesem Punkt stattgegeben, so dass aus dieser Prüfungsfeststellung keine Nachforderungen resultieren.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurden Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von S 71.958,00 vorgeschrieben. Abzüglich der auf die Nachversteuerung des Werkvertrages entfallenden Dienstgeberbeiträge (= S 25.089,00) verbleiben somit Dienstgeberbeiträge in Höhe von S 46.869,00 (= € 3.406,10). Mit dem angefochtenen Bescheid wurde ein Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von S 6.421,00 vorgeschrieben. Abzüglich des auf die Nachversteuerung des Werkvertrages entfallenden Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (= S 2.230,00) verbleibt somit ein Dienstgeberbeitrag in Höhe von S 4.191,00 (= € 304,57). Mit dem angefochtenen Bescheid wurde ein Säumniszuschlag (2%) für die zuwenig entrichteten Dienstgeberbeiträge (S 71.958,00) in Höhe von S 1.439,00 festgesetzt. Der Säumniszuschlag für zu wenig entrichtete Dienstgeberbeiträge, nunmehr in Höhe von S 46.869,00, beträgt S 937,00 (= € 68,09).

2) Kfz-Sachbezüge

Gemäß § 15 Abs. 1 EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen u.a. der Einkunftsart des § 2 Abs. 3 Z 4 leg. cit. (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) zufließen. Im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG 1988 sind geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

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 (in der Folge: Sachbezugs-VO), BGBl. Nr. 1992/642, ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeugs (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 7.000 S monatlich anzusetzen. Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist nach § 4 Abs. 2 der Sachbezugs-VO ein Sachbezugswert im halben Betrag (0,75% der tatsächlichen Anschaffungskosten, maximal 3.500 S monatlich) anzusetzen.

Für die ebenfalls vom Streitzeitraum des Berufungsfalles umfassten Jahre 1990 und 1991 enthielten die Kundmachungen der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland zur Bewertung verschiedener Sachbezüge u.a. für Zwecke des Steuerabzuges vom Arbeitslohn vom 15. Dezember 1988, GA 5-71/568/88, und vom 6. Dezember 1990, GA 5-71/618/90, veröffentlicht im "Amtsblatt der Wiener Zeitung" Nr. 299/1988 bzw. Nr. 299/1990 und im AÖFV Nr. 96/1989 bzw. Nr. 26/1991, jeweils unter Pkt. 9. den oben zitierten Bestimmungen des § 4 der Sachbezugs-VO im Wesentlichen inhaltlich gleichlautende Regelungen (zur Rechtsverbindlichkeit dieser Kundmachungen zur Sachbezugsbewertung vgl. etwa VwGH vom 29. September 2004, Zl. 2004/14/0096 [VwGH vom 23. November 2004, Zl. 2001/15/0083]).

2.1.) Zu den Kfz-Sachbezügen der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer

Wie bereits ausgeführt worden ist, waren die beiden Geschäftsführer und deren Ehegattinnen im berufungsgegenständlichen Zeitraum zu jeweils 25% am Unternehmen der Bw. beteiligt. Die beiden Geschäftsführer waren einander durch ihre berufliche Tätigkeit bei der EÖZ-RK schon jahrzehntelang persönlich bekannt. Im Vorlageantrag hat die Bw. vorgebracht, dass zwischen den beiden Geschäftsführern von Anfang an klargestellt gewesen sei, dass die Firmenfahrzeuge ausschließlich für betriebliche Fahrten eingesetzt werden dürfen. Schriftliche Vereinbarungen existieren unstrittig ebenso wenig wie Nachweise, die Aufschluss über die

tatsächliche Nutzung der Firmenfahrzeuge geben könnten.

Zum Kfz-Sachbezug des Geschäftsführers PR: In der Berufung hat die Bw. vorgebracht, der Geschäftsführer habe das Firmenfahrzeug nur für betriebliche Fahrten verwendet und es beim Betrieb abgestellt, wenn er auf sein Privatfahrzeug umgestiegen sei, um die Fahrten zwischen Wohnung und Dienstort vorzunehmen. Das Firmenfahrzeug sei nur dann auch vom Wohnort aus verwendet worden, wenn der Geschäftsführer direkt zu Kunden gefahren sei und dies eine Abkürzung der Wegstrecke dargestellt habe. Folgt man diesem Vorbringen, dann setzt aber die mit dem Firmenfahrzeug vom Wohnort aus angetretene betriebliche Fahrt eine Fahrt vom Betrieb (Arbeitsstätte) zur Wohnung und somit eine Privatfahrt im Sinne des § 4 Abs. 1 der Sachbezugs-VO voraus, weil der Geschäftsführer sonst sein Firmenfahrzeug nicht am Wohnort in Betrieb nehmen hätte können. Eine – wie von der Bw. behauptet – ausschließlich berufliche Nutzung des Firmenfahrzeuges scheidet damit aus. Dem Einwand der Bw., der Geschäftsführer hätte privat über ein gleichwertiges Fahrzeug verfügt ist entgegenzuhalten, dass die Existenz eines Privatfahrzeuges nicht zwangsläufig auf das Unterbleiben jeglicher Privatnutzung des Firmenfahrzeuges schließen lässt, da der im Privatleben erfahrungsgemäß gelegentlich auftretende Bedarf nach einem Zweitfahrzeug eine fallweise Nutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges durch den Geschäftsführer für einen privaten Zweck durchaus geboten haben kann (so auch: VwGH vom 22. März 2000, ZI. 99/13/0164). Unter Berücksichtigung der bereits mehrfach erwähnten Nahebeziehung des Geschäftsführers und Gesellschafters zu den weiteren Gesellschaftern, der Jahrzehntelangen persönlichen Bekanntschaft und unter Einbeziehung des Umstandes, dass der Geschäftsführer mit dem Firmenfahrzeug erwiesenermaßen auch Privatfahrten im Sinne des § 4 Abs. 1 Sachbezugs-VO durchgeführt hat und da auch die Existenz eines Privatfahrzeuges das Unterbleiben jeglicher Privatnutzung des Firmenfahrzeuges nicht zwangsläufig ausschließt, gelangt die Berufungsbehörde daher zu dem Ergebnis, dass ein konkludentes Einverständnis des Arbeitgebers (der Bw.) zu Privatfahrten des Geschäftsführers auch mit dem arbeitgebereigenen Kraftfahrzeug vorliegt. Die von der Bw. aufgestellte Behauptung, dass die beiden Geschäftsführer, die einander bereits Jahrzehntelang persönlich kannten, unter sich abgesprochen (klargestellt) hätten, die Firmenfahrzeuge nur für betriebliche Fahrten einzusetzen, vermag diese Schlussfolgerung nicht zu entkräften. Der Berufung war daher in diesem Punkt der gewünschte Erfolg zu versagen.

Zum Kfz-Sachbezug des Geschäftsführers KE: Nach Auffassung der Berufungsbehörde macht es keinen Unterschied, ob – wie im Fall des Geschäftsführers PR – der Arbeitnehmer über ein Privatfahrzeug verfügt oder ob – wie im Fall des Geschäftsführers KE – dem Arbeitnehmer für private Zwecke das Firmenfahrzeug einer anderen Gesellschaft zur Verfügung steht. Das zuvor zur Existenz eines Privatfahrzeuges Gesagte gilt auch hier sinngemäß: aus der bloßen

Existenz eines (weiteren) Firmenfahrzeuges zur Privatnutzung kann nicht zwangsläufig auf das Unterbleiben jeglicher Privatnutzung des Firmenfahrzeuges der berufungswerbenden Gesellschaft geschlossen werden, da der im Privatleben erfahrungsgemäß gelegentlich auftretende Bedarf nach einem Zweitfahrzeug eine fallweise Nutzung des Firmenfahrzeuges der berufungswerbenden Gesellschaft durch den Geschäftsführer für einen privaten Zweck durchaus geboten haben kann (nochmals: VwGH vom 22. März 2000, Zl. 99/13/0164). Unter Berücksichtigung der Nahebeziehung des Geschäftsführers und Gesellschafters zu den anderen Gesellschaftern, der jahrzehntelangen persönlichen Bekanntschaft und unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die Privatnutzung eines Firmenfahrzeuges einer anderen Gesellschaft das Unterbleiben jeglicher Privatnutzung des Firmenfahrzeuges der berufungswerbenden Gesellschaft nicht zwangsläufig ausschließt, gelangt die Berufungsbehörde auch hier zu dem Ergebnis, dass ein konkludentes Einverständnis des Arbeitgebers (der Bw.) zu Privatfahrten des Geschäftsführers auch mit dem Kraftfahrzeug der berufungswerbenden Gesellschaft vorliegt. Die von der Bw. aufgestellte Behauptung, dass die beiden Geschäftsführer, die einander bereits jahrzehntelang persönlich kannten, unter sich abgesprochen (klargestellt) hätten, die Firmenfahrzeuge nur für betriebliche Fahrten einzusetzen, vermag diese Schlussfolgerung auch hier nicht zu entkräften. Der Berufung war daher auch in diesem Punkt der gewünschte Erfolg zu versagen.

2.2.) Zu den Kfz-Sachbezügen der beiden Dienstnehmer

Den (unwidersprochenen) Prüfungsfeststellungen zufolge hat die Bw. diesen beiden Dienstnehmern, Monteuren, einen Chrysler Voyager zur Verfügung gestellt. In der Berufung bringt die Bw. (zusammengefasst) vor, dass diese Fahrzeuge für eine private Nutzung kaum geeignet seien, nur der Dienstnehmer EM habe das Fahrzeug in geringem Umfang (unter 6.000 Kilometer jährlich) und mit ausdrücklicher Genehmigung seitens der Geschäftsleitung auch für private Fahrten verwendet; der Dienstnehmer JB hingegen habe das Firmenfahrzeug ausschließlich für betriebliche Fahrten verwendet. Den Ausführungen der Bw. im Schriftsatz vom 2. Dezember 1996 zufolge sei die Einhaltung des Verbotes, Privatfahrten mit den Firmenfahrzeugen durchzuführen, von den Geschäftsführern laufend kontrolliert worden durch Überprüfung, ob die Firmenfahrzeuge nach einer Montagetour im Betriebsareal oder auf öffentlichen Verkehrsflächen in der Nähe der Firma abgestellt und die Fahrzeugpapiere samt Schlüssel im Büro deponiert worden seien. Aufgrund der engen persönlichen Kontakte zwischen der Geschäftsführung und den Dienstnehmern seien keine schriftlichen Vereinbarungen erforderlich gewesen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann die Lohnsteuer- und Dienstgeberbeitragspflicht aus dem Titel eines Sachbezuges durch private Nutzung eines arbeitgebereigenen Fahrzeuges nur dann verneint werden, wenn ein ernst gemeintes Verbot

von Privatfahrten durch den Arbeitgeber vorliegt, was nur der Fall ist, wenn der Arbeitgeber auch für die Wirksamkeit seines Verbotes vorsorgt (VwGH vom 3. Mai 2000, Zl. 99/13/0186). Ein geeignetes Mittel, für die Wirksamkeit des Privatnutzungsverbotes Vorsorge zutreffen, könnte nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes darin bestehen, dass der Arbeitgeber an Hand eigener Aufzeichnungen die Kilometerstände nach jeder beruflich veranlassten Fahrt kontrolliert (VwGH vom 4. Juni 1985, Zl. 85/14/0016) oder dass der Arbeitgeber den Arbeitnehmer zur Führung von Fahrtenbüchern verhält und diese laufend kontrolliert (VwGH vom 15. November 1995, Zl. 92/13/0274). Wenn der Verwaltungsgerichtshof ausführt, ein ernst gemeintes Verbot hinsichtlich der Privatfahrten könne nur dann vorliegen, wenn der Arbeitgeber auch für die Wirksamkeit seines Verbotes vorsorgt, dann kommt darin zum Ausdruck, dass jedenfalls dann kein ernst gemeintes Verbot vorliegt, wenn der Arbeitgeber für die Wirksamkeit seines Verbotes nicht vorsorgt, sprich, wenn er es lediglich dabei belässt, die Privatnutzung zu untersagen, ohne sich in weiterer Folge darum zu kümmern, ob dieses Verbot auch tatsächlich befolgt wird. Wenn der Verwaltungsgerichtshof weiters ausführt, worin seiner Auffassung nach ein geeignetes Mittel, für die Wirksamkeit des Privatnutzungsverbotes Vorsorge zu treffen, bestehen könnte, so kommt darin zum Ausdruck, dass von einem ernst gemeinten Privatnutzungsverbot dann nicht gesprochen werden kann, wenn das Mittel, dessen sich der Arbeitgeber bedient, um sich von der Einhaltung des Privatnutzungsverbotes Gewissheit zu verschaffen, dafür nicht geeignet ist.

Zum Kfz-Sachbezug des Dienstnehmers JB: Der Berufungsbehörde liegen das von diesem Dienstnehmer geführte Fahrtenbuch und Servicerechnungen vor. Stellt man den im Fahrtenbuch eingetragenen Kilometerständen die Kilometerstände lt. Servicerechnungen gegenüber, so ergeben sich folgende Abweichungen: In der Servicerechnung der Kfz-Werkstätte in 3650 Pöggstall vom 28. März 1991 ist ein Kilometerstand von 24.440 Kilometern ausgewiesen. Im Fahrtenbuch ist an diesem Tag die Fahrt Wien - Pöggstall – Wien eingetragen, der Anfangskilometerstand (24.252) und die Anzahl der betrieblich gefahrenen Kilometer (188). Die nächste Eintragung im Fahrtenbuch ist vom 3. April 1991 und weist einen Anfangskilometerstand von ebenfalls 24.440 Kilometern aus. Hat das Kraftfahrzeug schon beim Service in 3650 Pöggstall einen Kilometerstand von 24.440 Kilometern ausgewiesen und ist der Dienstnehmer – folgt man der Eintragung im Fahrtenbuch – nach dem Service nach Wien zurück gefahren, so ist es ausgeschlossen, dass das Kraftfahrzeug bei Beginn der nächsten beruflichen Fahrt am 3. April 1991 ebenfalls einen Kilometerstand von 24.440 Kilometern ausgewiesen hat. Damit ist erwiesen, dass die Fahrtenbucheintragung nicht die tatsächlichen Verhältnisse widerspiegelt. Gleiches gilt für die Servicefahrt nach 3650 Pöggstall am 17. Juni 1991. Der Servicerechnung der Kfz-Werkstätte in 1235 Wien-Liesing vom 20. November 1991 zufolge hat diese Werkstätte das Fahrzeug bereits am

18. November 1991 mit einem Kilometerstand von 49.771 Kilometern angenommen. Am 18. November 1991 findet sich im Fahrtenbuch überhaupt keine Eintragung. Die Fahrt in die Werkstatt ist im Fahrtenbuch am 20. November 1991 eingetragen und der Kilometerstand von 49.771 Kilometern ist im Fahrtenbuch als Anfangskilometerstand am 26. November 1991 eingetragen. Hat das Kraftfahrzeug schon beim Service am 18. November 1991 einen Kilometerstand von 49.771 ausgewiesen, so ist es ausgeschlossen, dass das Kraftfahrzeug bei Beginn der nächsten beruflichen Fahrt am 26. November 1991 ebenfalls einen Kilometerstand von 49.771 Kilometern ausgewiesen hat. Damit ist erwiesen, dass die Fahrtenbucheintragung nicht die tatsächlichen Verhältnisse widerspiegelt. Die Servicerechnung der Kfz-Werkstätte in 1231 Wien vom 21. April 1992 weist einen Kilometerstand von 60.041 Kilometern aus, die Eintragung im Fahrtenbuch von diesem Tag jedoch einen Anfangskilometerstand von 60.068 Kilometern. Hat das Kraftfahrzeug in der Kfz-Werkstätte einen Kilometerstand von 60.041 Kilometern ausgewiesen, ist ein Anfangskilometerstand von 60.068 Kilometern bei Antritt dieser Fahrt ausgeschlossen. Damit ist erwiesen, dass die Fahrtenbucheintragung nicht die tatsächlichen Verhältnisse widerspiegelt. Die Servicefahrt am 14. Jänner 1993 nach 1231 Wien ist im Fahrtenbuch überhaupt nicht eingetragen und der Kilometerstand von 91.860 Kilometern lt. Servicerechnung ist im Fahrtenbuch am 18. Jänner 1993 als Anfangskilometerstand eingetragen. Hat das Kraftfahrzeug bereits bei der Annahme in der Kfz-Werkstätte am 14. Jänner 1993 einen Kilometerstand von 91.860 Kilometern ausgewiesen, so ist es ausgeschlossen, dass das Kraftfahrzeug bei Beginn der nächsten beruflichen Fahrt am 18. Jänner 1993 einen Anfangskilometerstand von ebenfalls 91.860 Kilometern ausgewiesen hat. Dass diese Servicefahrt im Fahrtenbuch überhaupt nicht eingetragen ist, wurde bereits erwähnt. Damit ist aber erwiesen, dass die Fahrtenbucheintragungen nicht die tatsächlichen Verhältnisse widerspiegeln. Die Servicefahrt (offensichtlich) am 17. März 1994 nach 1231 Wien ist im Fahrtenbuch ebenfalls nicht eingetragen und der Kilometerstand von 136.212 Kilometern lt. Servicerechnung ist im Fahrtenbuch am 28. März 1993 als Anfangskilometerstand eingetragen. Hat das Kraftfahrzeug aber bereits bei der Annahme in der Kfz-Werkstätte am 17. März 1994 einen Kilometerstand von 136.212 Kilometern ausgewiesen, so ist es ausgeschlossen, dass das Kraftfahrzeug bei Beginn der nächsten beruflichen Fahrt am 28. März 1994 einen Anfangskilometerstand von ebenfalls 136.212 Kilometern ausgewiesen hat. Dass auch diese Servicefahrt im Fahrtenbuch nicht eingetragen ist, wurde bereits erwähnt. Damit ist abermals erwiesen, dass die Eintragungen im Fahrtenbuch nicht die tatsächlichen Verhältnisse widerspiegeln. In der Servicerechnung vom 4. November 1994 der Kfz-Werkstätte in 6764 Lech am Arlberg ist ein Kilometerstand von 160.988 Kilometern ausgewiesen. Der Eintragung im Fahrtenbuch zufolge ist der Dienstnehmer von Lech am Arlberg nach Wien zurückgefahren und hat seine nächste

berufliche Fahrt am 7. November 1994 mit einem Anfangskilometerstand von ebenfalls 160.988 Kilometern angetreten. Hat das Kraftfahrzeug schon beim Service am 4. November 1994 in 6764 Lech am Arlberg einen Kilometerstand von 160.988 Kilometern ausgewiesen und ist der Dienstnehmer – folgt man der Eintragung im Fahrtenbuch – nach dem Service nach Wien zurück gefahren, so ist es ausgeschlossen, dass das Kraftfahrzeug bei Beginn der nächsten beruflichen Fahrt am 7. November 1994 einen Anfangskilometerstand von ebenfalls 160.988 Kilometern ausgewiesen hat. Damit ist abermals erwiesen, dass die Eintragungen im Fahrtenbuch nicht die tatsächlichen Verhältnisse widerspiegeln.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Dienstnehmer die von den Kfz-Werkstätten bei Annahme des Fahrzeugs aufgenommenen Kilometerstände bei der nächstfolgenden beruflichen Fahrt als Anfangskilometerstand in das Fahrtenbuch eingetragen und damit den Nachweis erbracht hat, dass die Eintragungen im Fahrtenbuch nicht die tatsächlichen Verhältnisse widerspiegeln. Bei der Durchsicht des Fahrtenbuches fällt weiters auf, dass zwar die Kilometerstände bei der Abfahrt, nicht aber die Kilometerstände bei der Ankunft eingetragen worden sind. Bei der Anzahl der (betrieblich) gefahrenen Kilometer fällt auf, dass die beiden letzten Stellen sehr häufig einen vollen Zehnerbetrag aufweisen.

Weiters fällt auf, dass für die gleiche Fahrtstrecke eine unterschiedlich hohe Kilometeranzahl eingetragen ist. So zum Beispiel ist für die Fahrt Wien – Mannersdorf – Wien mit Datum 2. Jänner 1991 eine Kilometeranzahl von 258 Kilometern eingetragen und für die gleiche Fahrt mit Datum 7. Jänner 1991 (und auch 14. Jänner 1991) eine Kilometeranzahl von 430 Kilometern. Da die Rubrik "Datum" den 2. Jänner 1991 (bzw. den 7. Jänner 1991 und den 14. Jänner 1991) ausweist, die Rubrik "Zeit der Abfahrt" keine Eintragung enthält und die Rubrik "Zeit der Ankunft" den 4. Jänner 1991 (bzw. den 11. Jänner 1991 und den 18. Jänner 1991) ausweist, ist zu vermuten, dass der Dienstnehmer diese Fahrtstrecke in der jeweiligen Woche mehrmals zurückgelegt hat und die unterschiedlich hohen Kilometerangaben daraus resultieren. Gleiches gilt beispielsweise für die Fahrt Wien – Wärmekraftwerk Korneuburg – Wien mit Datum vom 19. August 1991 ("Zeit der Ankunft" 23. August 1991) und mit Datum vom 26. August 1991 ("Zeit der Ankunft" 30. August 1991) und einer Kilometeranzahl von 350 (!!!) Kilometern. Da die Fahrtstrecke Wien – Korneuburg Wien deutlich unter 350 Kilometern liegt (ca. 80 Kilometer hin und retour) ist zu vermuten, dass der Dienstnehmer diese Fahrtstrecke in der jeweiligen Woche mehrmals zurückgelegt hat. Gleiches gilt für die Fahrt mit Datum vom 23. Februar 1994 ("Zeit der Ankunft" 25. Februar 1994) ins Stadion und einer Kilometeranzahl von 90 betrieblich gefahrenen Kilometern und für die Fahrt ins Stadion mit Datum vom 28. Februar 1994 und einer Kilometeranzahl von 30 betrieblich gefahrenen Kilometern oder für die Fahrt mit Datum 26. September 1994 ("Zeit der Ankunft" 30. September 1994) zum Kraftwerk Donaustadt und

einer Kilometeranzahl von 120 betrieblich gefahrenen Kilometern und für die Fahrt mit Datum 3. Oktober 1994 ("Zeit der Ankunft" 4. Oktober 1994) zum Kraftwerk Donaustadt mit einer betrieblich gefahrenen Kilometeranzahl von 48 Kilometern. Damit ist aber erwiesen, dass die Eintragungen im Fahrtenbuch nicht die tatsächlichen Verhältnisse widerspiegeln.

Die Bw. behauptet, die Geschäftsführer hätten die Einhaltung des Verbotes, Privatfahrten mit den Firmenfahrzeugen durchzuführen, persönlich kontrolliert und zwar durch Überprüfung, ob die Firmenfahrzeuge nach der Rückkehr von einer Montagetour im Betriebsareal bzw. in dessen Nähe abgestellt gewesen und die Fahrzeugpapiere samt Schlüssel im Büro deponiert worden seien. Dem ist vorweg entgegenzuhalten, dass eine derartige "Kontrolle" dem Anforderungsprofil des Verwaltungsgerichtshofes an ein wirksames Mittel zur Kontrolle des Privatnutzungsverbotes – Kontrolle der Kilometerstände nach jeder beruflich veranlassten Fahrt an Hand eigener Aufzeichnungen (VwGH vom 4. Juni 1985, Zl. 85/14/0016) bzw. Kontrolle der von den Arbeitnehmern zu führenden Fahrtenbücher (VwGH vom 15. November 1995, Zl. 92/13/0274) – auch nicht annähernd Rechnung trägt. Allein schon aus diesem Grund ist nach Auffassung der Berufungsbehörde im gegenständlichen Fall nicht von einem ernst gemeinten Privatnutzungsverbot auszugehen. Angesichts des Umstandes, dass der Dienstnehmer ein Fahrtenbuch geführt hat stellt sich überdies die Frage, warum die Bw. – wenn man nicht davon ausgeht, dass das Fahrtenbuch erst im nachhinein erstellt worden ist – das von ihr behauptete Privatnutzungsverbot nicht durch eine Kontrolle des Fahrtenbuches überprüft hat. Bei einer Kontrolle desselben hätten bei der Bw. nämlich angesichts der dargestellten – offensichtlich nicht die tatsächlichen Verhältnisse widerspiegelnden – Eintragungen Bedenken an der Richtigkeit der Fahrtenbuchführung und in weiterer Folge Zweifel, ob das von ihr behauptete Privatnutzungsverbot tatsächlich befolgt wird, entstehen müssen. In Anbetracht des Umstandes, dass sich die Bw. zur Überprüfung des Privatnutzungsverbotes eines Mittels bediente, dass dafür nicht geeignet gewesen ist, obwohl ihr ein geeignetes Mittel für eine wirksame Kontrolle zur Verfügung stand und unter Berücksichtigung des engen und jahrzehntelangen persönlichen Kontaktes zwischen dem Dienstnehmer und den Geschäftsführern gelangt die Berufungsbehörde daher zu dem Ergebnis, dass das von der Bw. behauptete Privatnutzungsverbot nicht ernst gemeint gewesen ist.

Zum Kfz-Sachbezug des Dienstnehmers EM: Der Berufungsbehörde liegen das von diesem Dienstnehmer geführte Fahrtenbuch und Servicerechnungen vor. Stellt man den im Fahrtenbuch eingetragenen Kilometerständen die Kilometerstände lt. Servicerechnungen gegenüber, so ergeben sich folgende Abweichungen: In der Servicerechnung der Kfz-Werkstätte in 3650 Pöggstall vom 26. April 1991 ist ein Kilometerstand von 36.207 Kilometern ausgewiesen. Im Fahrtenbuch ist an diesem Tag die Fahrt Wien – Pöggstall – Wien

eingetragen und in der Rubrik "km-Stand Abfahrt" eine Kilometeranzahl von 36.207 Kilometern. Hat das Kraftfahrzeug – folgt man der Fahrtenbucheintragung - schon bei Fahrtbeginn in Wien einen Kilometerstand von 36.207 Kilometern ausgewiesen, so ist es ausgeschlossen, dass das Kraftfahrzeug bei seiner Ankunft in 3650 Pöggstall ebenfalls einen Kilometerstand von 36.207 ausgewiesen hat. Damit ist erwiesen, dass die Fahrtenbucheintragung nicht die tatsächlichen Verhältnisse widerspiegelt. In der Servicerechnung der Kfz-Werkstätte in 1231 Wien vom 11. März 1994 ist ein Kilometerstand von 166.338 Kilometern ausgewiesen. Im Fahrtenbuch von diesem Tag findet sich lediglich in der Rubrik "Zweck der Fahrt" eine Eintragung, nämlich "Service", Angaben über den Ausgangs- und Zielpunkt der Fahrt fehlen ebenso wie die Kilometerstände bei Abfahrt und bei Ankunft. Der Kilometerstand von 166.338 Kilometern ist im Fahrtenbuch am 12. März 1994 in der Rubrik "km-Stand Abfahrt" und somit als Anfangskilometerstand einer Privatfahrt eingetragen. Hat das Kraftfahrzeug bereits am 11. März 1994 in der Kfz-Werkstätte einen Kilometerstand von 166.338 ausgewiesen, so ist – wenn man nicht davon ausgeht, dass der Dienstnehmer in der Kfz-Werkstätte genächtigt und seine Privatfahrt von dort aus angetreten hat – ausgeschlossen, dass das Kraftfahrzeug bei Antritt der Privatfahrt am nächsten Tag einen Anfangskilometerstand von ebenfalls 166.338 ausgewiesen hat. Damit ist erwiesen, dass die Fahrtenbucheintragung nicht die tatsächlichen Verhältnisse widerspiegelt. In der Servicerechnung der Kfz-Werkstätte in 1231 Wien vom 13. Juli 1993 ist ein Kilometerstand von 138.520 Kilometern ausgewiesen. Dieser Kilometerstand findet sich im Fahrtenbuch gleich dreimal: am 4. Juli 1993 in der Rubrik "km-Stand Ankunft" und somit als Endkilometerstand einer Privatfahrt; in der nächsten Zeile in der Rubrik "km-Stand-Abfahrt", wobei eine Datumsangabe und Angaben über die Fahrtstrecke zur Gänze fehlen; und am 14. Juli 1993 in der Rubrik "km-Stand Abfahrt", wobei in der Rubrik "Ausgangspunkt" die Eintragung "Zillertal" aufscheint. Eine Fahrtenbucheintragung, die den gleichen Kilometerstand als Endpunkt einer Privatfahrt, als Kilometerstand in einer Kfz-Werkstätte in 1231 Wien und als Anfangskilometerstand für eine Fahrt mit dem Ausgangspunkt Zillertal aufweist, spiegelt nicht die tatsächlichen Verhältnisse wieder. In der Servicerechnung der Kfz-Werkstätte in 1235 Wien-Liesing vom 5. März 1992 (Annahmetag lt. Servicerechnung: 4. März 1992) ist ein Kilometerstand von 81.466 Kilometern ausgewiesen. Im Fahrtenbuch ist an diesem Tag eine (betriebliche) Fahrt mit dem Zielpunkt Wien und einem Endkilometerstand von 79.823 Kilometern eingetragen. Die nächste Eintragung im Fahrtenbuch ist vom 5. März 1993, als Fahrtstrecke ist "Service" eingetragen und als "km-Stand Abfahrt" sind 81.466 Kilometer eingetragen. Abgesehen davon, dass das Kraftfahrzeug lt. Servicerechnung bereits am 4. März 1992 in die Kfz-Werkstätte gebracht worden ist, im Fahrtenbuch die Servicefahrt jedoch erst am darauf folgenden Tag aufscheint, fehlen zwischen dem Endkilometerstand vom

4. März 1992 (= 79.823) und dem Anfangskilometerstand am 5. März 1992 (= 81.466) 1.643 Kilometer. Damit ist erwiesen, dass die Fahrtenbucheintragungen nicht die tatsächlichen Verhältnisse widerspiegeln. In der Servicerechnung der Kfz-Werkstätte in 1235 Wien-Liesing vom 16. August 1994 ist ein Kilometerstand von 189.622 Kilometern ausgewiesen. Im Fahrtenbuch ist an diesem Tag der Zweck der Fahrt (= Service) eingetragen, weitere Angaben fehlen jedoch gänzlich. Die nächste Fahrtenbucheintragung ist vom 22. August 1994 mit einem Anfangskilometerstand von 186.622 Kilometern (entspricht dem Endkilometerstand vom 13. August 1994). Hat das Kraftfahrzeug am 16. August 1994 in der Kfz-Werkstätte bereits einen Kilometerstand von 189.622 Kilometern ausgewiesen, so ist es ausgeschlossen, dass das Kraftfahrzeug am 22. August 1994 einen um 3.000 Kilometer niedrigeren Kilometerstand ausgewiesen hat. Im Übrigen ist der Kilometerstand von 186.622 Kilometern im Fahrtenbuch zweimal eingetragen: am 13. August 1994 als Endkilometerstand – mit Datum 16. August 1994 (= Servicefahrt) sind keine Kilometerstände eingetragen – und am 22. August 1994 als Anfangskilometerstand. Damit ist erwiesen, dass die Fahrtenbucheintragungen nicht die tatsächlichen Verhältnisse widerspiegeln.

Bei der Durchsicht der Fahrtenbücher fällt auf, dass häufig die Eintragung "diverse Einkaufsfahrten Wien" oder "diverse Fahrten Einkauf" oder "diverse Fahrten Wien" aufscheint, ohne Angabe des Ausgangspunktes, des Zielpunktes und der Fahrtstrecke (Beispiele:

6. August 1990, 20. September 1990, 27. September 1990, 10. Oktober 1990, 19. Oktober 1990, 15. November 1990, 13. Dezember 1990, 2. Jänner 1991, 14. Oktober 1993, 14. Dezember 1993). Da Angaben zum Ausgangs- und Zielpunkt fehlen, ist nicht nachvollziehbar, welche Fahrtstrecke der Dienstnehmer zurückgelegt hat und ebenso wenig, ob es sich dabei tatsächlich um betrieblich gefahrene Kilometer gehandelt handelt. Weiters fällt auf, dass bei den Fahrten Wien – Neulengbach - Wien der Zweck der Fahrt im Fahrtenbuch nicht eingetragen ist, die gefahrenen Kilometer jedoch den betrieblichen zugeordnet worden sind (Beispiele: 5. Juli 1991, 8. Juli 1991, 5. August 1991, 19. August 1991, 1. September 1991, 5.-7. Oktober 1991, 12.-16. Oktober 1991, 27.-30. Oktober 1991, 4.-8. Juni 1994, 1. Juli 1994, 22.-26. August 1994, 29. August – 2. September 1994). Da Angaben zum Zweck dieser Fahrten fehlen, ist auch hier der betriebliche veranlasste Charakter dieser Fahrten nicht erwiesen. Am 23. Dezember 1993 ist eine (betriebliche) Fahrt - "Fahrten mit Weihnachtsgeschenken" – ebenfalls ohne Angabe des Ausgangs- und Zielpunktes eingetragen.

Die Bw. behauptet, der Dienstnehmer hätte das arbeitgebereigene Kraftfahrzeug im Kalenderjahr für nicht mehr als 6.000 Kilometer privat genutzt und hat als Nachweis dafür das vom Dienstnehmer geführte Fahrtenbuch vorgelegt. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein vom (vollen) amtlichen Sachbezugswert abweichender

Ansatz eines geldwerten Vorteiles nur auf Basis nachvollziehbarer Sachverhaltsgrundlagen über eine lediglich eingeschränkte Benutzung des Fahrzeuges für private Zwecke gerechtfertigt (VwGH vom 3. Mai 2000, Zl. 99/13/0186). In Anbetracht der aufgezeigten Mängel – die im Fahrtenbuch eingetragenen Kilometerstände stimmen nicht mit den in den Servicerechnungen ausgewiesenen Kilometerständen überein, die Fahrtenbücher enthalten teilweise keine Angaben über den Fahrtzweck und über den Ausgangs- und Zielpunkt der Fahrten - sind die Fahrtenbücher als nachvollziehbare Sachverhaltsgrundlage dafür, in welchem Ausmaß der Dienstnehmer das Firmenfahrzeug tatsächlich für Privatfahrten verwendet hat, nicht geeignet. Das Finanzamt hat daher zu Recht den vollen Sachbezug nachversteuert, so dass sich die Berufung auch in diesem Punkt als unbegründet erweist.

Dem Einwand der Bw. im Vorlageantrag, die Nichtberücksichtigung der Fahrtenbücher wegen angeblicher Unklarheiten oder Differenzen hätten der Bw. im Ermittlungsverfahren aufgezeigt und zur Kenntnis gebracht werden müssen, um diese aufzuklären zu können, ist entgegenzuhalten, dass einer Partei die von ihr vorgelegten Beweismittel, auch wenn sie – wie im gegenständlichen Fall – nicht widerspruchsfrei sind -, nicht vorgehalten werden müssen (Christoph Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar³, Tz 15 zu § 115, und die dort angeführte Rechtsprechung).

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 25. Juni 2007