

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den [Senat] in der Beschwerdesache B******, vertreten durch die Dr. Oberrauch, Seiwald & Partner GmbH, Untere Gänsbachgasse 16, 6370 Kitzbühel, gegen die Bescheide des Finanzamtes Kitzbühel Lienz vom 15. Juli 2010 betreffend Haftung und Zahlung von Lohnsteuer sowie Festsetzung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zu diesem Beitrag für die Jahre 2005 bis 2009 in der Sitzung am 10. September 2014 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

I.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

II.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang:

Als Ergebnis einer Außenprüfung schrieb das Finanzamt der Arbeitgeberin Lohnsteuer zur Haftung und Zahlung vor und setzte den Dienstgeberbeitrag sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag fest.

Begründet wurde dies unter anderem damit, dass ein Arbeitnehmer ein firmeneigenes Kraftfahrzeug auch zu Privatfahrten (inklusive Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) verwendet hat. Über das Ausmaß der Privatfahrten lägen keinerlei Nachweise vor. Aus diesem Grund wäre, im Gegensatz zur bisherigen Vorgangsweise im Rahmen der Lohnverrechnung, der volle Sachbezug entsprechend der Sachbezugswerteverordnung, BGBI II 2001/416, anzusetzen.

Gegen diesen Punkt wurde Berufung erhoben. Ausgeführt wurde, dass der in Rede stehende Dienstnehmer Geschäftsführer und mit 25% beteiligter Gesellschafter der Berufungswerberin sei. Für seine dienstlichen Fahrten benütze er ein Fahrzeug, das sich im Betriebsvermögen der Berufungswerberin befindet. Anlässlich einer Betriebsprüfung im Jahre 1998 sei festgestellt worden, dass bei diesem Dienstnehmer kein Sachbezug berücksichtigt worden sei. Der Dienstnehmer habe damals erklärt, dass er das Firmenfahrzeug nicht privat nutze; ihm stünde für private Zwecke das Privatfahrzeug seiner Lebensgefährtin zur Verfügung und Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte würden keine anfallen, da er in unmittelbarer Nähe des Betriebsortes wohne. Für gelegentliche Privatfahrten würde das Fahrzeug des ebenfalls im Betrieb beschäftigten Bruders verwendet werden, welcher bereits den vollen Sachbezug versteuert habe. Das ihm zur Verfügung stehende Fahrzeug werde zudem auch von anderen Mitarbeitern benützt, wenn kein anderes Fahrzeug "greifbar" sei. Weiters sei mitgeteilt worden, dass sich der Sachverhalt ab dem Jahr 2000 insofern geändert habe, als er nunmehr doch "gelegentliche Privatfahrten" mit dem Fahrzeug durchführe. Diese würden sich auf maximal 100 bis 200 Kilometer monatlich belaufen. Deshalb wäre angeregt worden, "aus verwaltungstechnischen Gründen" auf die Führung eines Fahrtenbuches zu verzichten. Es sei dann "vereinbart" worden, dass ab dem Jahr 2001 "der halbe Sachbezug berücksichtigt" werde.

Zwischenzeitlich sei der betroffene Dienstnehmer umgezogen und lege nunmehr auch Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zurück, welche jedoch maximal 2.184 Kilometer im Jahr betragen würden. Für "sonstige Privatfahrten" würden somit immer noch 3.816 Kilometer verbleiben, um in den "Genuss des halben Sachbezuges zu kommen". Angemerkt werde, dass der Arbeitnehmer "mitten" in seinem Wohnort wohne und bei der vorherrschenden Parkplatzsituation die Benutzung eines Fahrzeuges "ohnehin sinnlos" sei. Zudem stünde nach wie vor auch das Fahrzeug der Lebensgefährtin zur Verfügung. Betrachte man die Gesamtkilometerleistung, ergäbe sich eine Jahreskilometerleistung von ca 14.600 Kilometern. Zu berücksichtigen sei, dass auch andere Mitarbeiter mit dem Fahrzeug zu Baustellen fahren würden und der Dienstnehmer stets betone, dass er "sehr ungern mit einem Fahrzeug unterwegs" sei und "alles andere als ein Autofanatiker" wäre. Dies sei auch aus der Tatsache zu erkennen, dass sich das erstgenutzte Fahrzeug seit 12 Jahren im Betrieb befindet und das ab Mitte 2008 verwendete Fahrzeug nicht neu erworben worden sei.

Der Geschäftsführer habe unbestritten kein Fahrtenbuch geführt und wäre dies aus seiner Sicht auch nicht notwendig, da er das Fahrzeug "fast nur" für Fahrten zwischen seiner Wohnung und dem Betriebsort verwendet bzw. "ab und zu" sein Kind von der Schule abhole. Sämtliche Geschäfte für Waren des täglichen Bedarfs lägen auf der Strecke zwischen Wohnort und Betriebsort. Sei sei er der Meinung, dass auf Grund der seinerzeit "mit der BP" getroffenen Vereinbarung eine Führung eines Fahrtenbuches nicht notwendig sei bzw. aus "verwaltungstechnischen" Gründen entbehrlich wäre, da ja auch noch das Fahrzeug seiner Lebensgefährtin zur Verfügung stehe. Weiters wäre die Führung eines Fahrtenbuches für dieses Fahrzeug "fast nicht möglich", da es von allen Mitarbeitern

des Betriebes genutzt werde. Würde nur einer in der Eile eine Eintragung vergessen, so würde das Fahrtenbuch wieder nicht stimmen und wäre als Beweis ungültig. Eine geringe Privatnutzung könnte auch glaubhaft gemacht werden; es bestehe die Hoffnung, dies in ausreichendem Maße getan zu haben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 5. Oktober 2010 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Das Finanzamt vertrat die Ansicht, dass eine Bindung an eine nicht bescheidmäßig erteilte Auskunft nicht bestehe und überdies keine explizite Vereinbarung getroffen worden sei. Im Übrigen habe sich auch der Sachverhalt entsprechend geändert.

Mit Eingabe vom 8. Oktober 2010 wurde die Vorlage der Berufung, neuerlich die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und erstmals die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat beantragt. Es wurde festgehalten, dass anlässlich der Betriebsprüfung sehr wohl eine explizite Vereinbarung getroffen worden sei.

In der mündlichen Verhandlung am 10. September 2014 wurden seitens der Parteien ihre Standpunkte, die bereits in der Beschwerde (vormals: Berufung) und im Vorlageantrag bzw in der Beschwerdevorentscheidung (vormals: Berufungsvorentscheidung) vorgebracht wurden, neuerlich unterstrichen.

2. Sachverhalt:

Unbestritten ist im vorliegenden Fall, dass die Beschwerdeführerin einem ihrer Arbeitnehmer, der zugleich als Geschäftsführer und Gesellschafter fungierte, im Rahmen des Dienstverhältnisses in zeitlicher Abfolge zwei arbeitgebereigene Kraftfahrzeuge (Fahrzeug mit dem Kennzeichen [XY1] bis Ende Juli 2008, Fahrzeug mit dem Kennzeichen [XY2] ab August 2008) auch für private Fahrten überlassen hat.

Ebenso unbestritten ist, dass der Arbeitnehmer diese Fahrzeuge tatsächlich auch für private Fahrten inklusive Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte verwendet hat. Nachweise über das Ausmaß der privaten Nutzung liegen nicht vor. Ein Kostenersatz durch den Arbeitnehmer wurde nicht geleistet.

Mit den in Rede stehenden Fahrzeugen wurden im Jahresschnitt ca 14.600 km zurückgelegt. Beide Fahrzeuge wurden auch von anderen Arbeitnehmern in einem nicht näher bezeichneten Ausmaß für berufliche Fahrten verwendet.

3. Würdigung:

Nach § 15 Abs 1 EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile ua im Rahmen der Einkunftsart des § 2 Abs 3 Z 4 leg cit zufließen. Geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) sind nach Abs 2 der genannten Gesetzesbestimmung mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

Gemäß § 4 Abs 1 der Sachbezugswerteverordnung, BGBl II 416/2001, in der ab 1. Jänner 2005 anzuwendenden Fassung, ist, wenn für den Arbeitnehmer die Möglichkeit besteht, ein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benutzen, ein Sachbezug

von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 600 Euro monatlich, anzusetzen. Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen. Selbständige bewertbare Sonderausstattungen gehören nicht zu den Anschaffungskosten. Abs 2 dieser Verordnungsstelle normiert, dass wenn die monatliche Fahrstrecke für Fahrten im Sinne des Abs 1 im Jahresschnitt nachweislich nicht mehr als 500 km beträgt, ein Sachbezugswert im halben Betrag (0,75% der tatsächlichen Anschaffungskosten, maximal 300 Euro monatlich) anzusetzen ist. Unterschiedliche Fahrstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich.

Nach dem klaren und diesbezüglich keinen Zweifel offen lassenden Wortlaut des § 4 Abs 1 der Verordnung beträgt der Sachbezug für die Privatnutzung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges 1,5% der Anschaffungskosten.

Dem Arbeitgeber steht es jedoch frei, den Nachweis einer nur geringen Privatnutzung zu erbringen. Nimmt er diese Möglichkeit in Anspruch und legt entsprechende Unterlagen vor, aus welchen sich ergibt, dass die Privatfahrten im Jahresdurchschnitt **nachweislich** nicht mehr als 500 Kilometer monatlich betragen, ist nach Abs 2 der Verordnung (nur) der halbe Sachbezugswert anzusetzen.

Der im § 4 Abs 2 der Verordnung geforderte Nachweis kann nicht nur durch die Führung eines Fahrtenbuches erfolgen. Dies wurde durch die Rechtsprechung mehrfach bestätigt. Im Ergebnis bleibt aber dennoch, dass für die Zulässigkeit des Ansatzes nur des halben Sachbezuges nach dem Wortlaut der Verordnung ein entsprechend klarer, eindeutiger und nachvollziehbarer Nachweis vorliegen muss.

Dabei besteht eine die Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit der Grenze des § 4 Abs 2 der Sachbezugsverordnung treffende "erhöhte" Mitwirkungs- und Nachweispflicht (vgl zB VwGH 10.10.1996, 94/15/0093, und VwGH 27.2.2003, 99/15/0193).

Im gegenständlichen Fall steht die Tatsache der privaten Nutzung der PKW's der Beschwerdeführerin durch den in Rede stehenden Arbeitnehmer ebenso außer Streit, wie die Tatsache, dass das jeweilige Kraftfahrzeug im Rahmen des Dienstverhältnisses überlassen wurde. Letzteres ergibt sich auch zweifelsfrei aus dem Umstand, dass im Rahmen der Lohnverrechnung der halbe Sachbezug angesetzt wurde.

Für die Klärung der Frage, ob an Stelle des Sachbezuges nach § 4 Abs 1 der Sachbezugswerteverordnung jener nach § 4 Abs 2 zum Ansatz kommt, ist entscheidend, ob die Anzahl der (verordnungsdefiniert) privat gefahrenen Strecken durchschnittlich über 500 Kilometer pro Monat liegt oder nicht. Der in § 4 Abs 2 der Sachbezugswerteverordnung geforderte Nachweis erfordert eine konkrete Behauptung betreffend die Anzahl der für Fahrstrecken iSd § 4 Abs 1 der Sachbezugswerteverordnung zurückgelegten Kilometer und die Beibringung geeigneter Beweismittel (vgl nochmals VwGH 27.2.2003, 99/15/0193, und VwGH 18.12.2001, 2001/15/0191). Die Richtigkeit des vom Arbeitgeber vorgenommenen Lohnsteuerabzuges muss nach der ständigen Rechtsprechung jederzeit für das Finanzamt leicht nachprüfbar,

vor allem aus Lohnbüchern, Geschäftsbüchern und sonstigen Unterlagen ersichtlich sein (vgl zB VwGH 21.4.2004, 2001/08/0147).

Bereits im Bericht über die GPLA-Prüfung wurde vom Finanzamt festgehalten, dass keinerlei Aufzeichnungen, die eine nähere Quantifizierung der privat zurückgelegten Kilometer zulassen würden, vorliegen. Auch in der (damals) Berufung und im Vorlageantrag wurden keine Beweismittel vorgelegt oder angeboten, weil derartige schlicht nicht vorhanden sind.

Die Beschwerdeführerin stellt nun die Behauptung auf, der Dienstnehmer hätte im Prüfungszeitraum monatlich nur sehr geringe Fahrtstrecken privat zurückgelegt und begründet dies damit, dass der Arbeitnehmer bis zu seiner Übersiedlung (lt Melderegister im März 2007) in unmittelbarer Nähe des Arbeitsortes wohnte und der Arbeitnehmer angebe, dass ihm für private Fahrten auch das Kraftfahrzeug seiner Lebensgefährtin zur Verfügung stehe. Die privat gefahrenen Kilometer würden monatlich maximal 100 bis 200 km betragen, da der Arbeitnehmer "sehr ungern mit einem Fahrzeug unterwegs" sei. Nach der Übersiedlung würden monatlich ca 180 km für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte anfallen; auch unter Berücksichtigung dieser zusätzlichen Kilometer würde die 6.000 km-Grenze nicht überschritten werden.

Der von der Verordnung und der Rechtsprechung geforderte Nachweis ist durch diese Behauptungen, welche nach wie vor in keiner Weise eine nachvollziehbare Quantifizierung der Privatnutzung zulassen, jedoch nicht erbracht. Wird der geforderte Nachweis nicht erbracht, ist nach dem klaren und eindeutigen Wortlaut der Verordnung der Sachbezug entsprechend § 4 Abs 1 der Sachbezugswerteverordnung anzusetzen. Ein "Ermessensspielraum" wird durch die Verordnung nicht eingeräumt und hat - bei unstrittiger Nutzung der arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuge auch für Privatfahrten und fehlendem Nachweis über das Ausmaß der Privatnutzung - das Finanzamt zu Recht den Sachbezugswert nach § 4 Abs 1 der Sachbezugsverordnung zum Ansatz gebracht (vgl zB VwGH 20.3.2014, 2013/08/0043).

In diesem Zusammenhang darf noch darauf verwiesen werden, dass es nach § 138 Abs 1 BAO Aufgabe und Verpflichtung jedes Abgabepflichtigen ist, in Erfüllung der gesetzlichen Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) die Richtigkeit seiner Anbringen zu beweisen und eine Glaubhaftmachung - wenn dem nicht gesetzliche oder verordnungsmäßige Bestimmungen entgegen stehen - grundsätzlich nur dann zulässig wäre, wenn ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden kann. Dass gegenständlich ein Beweis (die Führung und Vorlage entsprechender Unterlagen über die Privatnutzung) nicht zumutbar wäre, ist nicht ersichtlich. Dies auch unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die in Rede stehenden Fahrzeuge fallweise von anderen Arbeitnehmern genutzt werden. Es wäre dem Geschäftsführer nämlich durchaus zuzumuten gewesen, die Vollständigkeit der Eintragungen in den Aufzeichnungen jeweils täglich zu prüfen und allfällige berufliche Fahrten von anderen Arbeitnehmern zu ergänzen. Dies umso mehr als davon auszugehen ist, dass sich andere Arbeitnehmer die Schlüssel für das Fahrzeug vor Fahrtantritt beim Geschäftsführer abholen mussten. Es wäre somit alleine in der Verantwortung der Beschwerdeführerin gelegen gewesen, die Abgabenbehörde durch Vorlage

entsprechender Beweismittel in die Lage zu versetzen, den Ansatz des "nur" halben Sachbezugswertes anerkennen zu können (vgl auch *Yildirim* in PV-Info 8/2014, 22).

Wenn nunmehr auch noch damit argumentiert wird, dass es eine "Vereinbarung" zwischen dem Finanzamt und der Beschwerdeführerin des Inhaltes gäbe, dass der Ansatz des halben Sachbezuges im vorliegenden Fall auch ohne jeglichen Nachweis erfolgen könne, wird damit auf den Grundsatz von Treu und Glauben Bezug genommen.

Dazu ist auszuführen, dass eine verbindliche Auskunft der Abgabenbehörde nach § 90 EStG 1988 unstrittig nicht vorliegt.

Die Beschwerdeführerin spricht eine amtsinterne Kontrollmitteilung an, die anlässlich einer Betriebsprüfung zur Information der Lohnsteuerabteilung erstellt wurde. In dieser Kontrollmitteilung ist zu lesen, dass vereinbart worden sei, dass ab dem Jahr 2001 "zumindest" der "kleine Sachbezug" berücksichtigt wird. Hinsichtlich einer Nachweisführung enthält die Kontrollmitteilung keinerlei Aussagen. Auf diese Kontrollmitteilung hat die steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 19. September 2001 reagiert und ausgeführt, dass (ihrer Ansicht nach) die Führung eines Fahrtenbuches bei einer derart geringfügigen Privatnutzung aus "verwaltungstechnischen Gründen" entbehrlich erscheine.

Aus dem Verwaltungsgeschehen mag nun abzuleiten sein, dass ein (für Lohnabgaben nicht zuständiger) Prüfer im Rahmen einer Betriebsprüfung die Ansicht vertreten hat, dass bei dem ihm zur Kenntnis gelangten Sachverhalt ein Sachbezug von zumindest 0,75% der Anschaffungskosten im Rahmen der Lohnverrechnung zu berücksichtigen wäre. Offensichtlich ist aber auch, dass dieser Kontrollmitteilung nicht zu entnehmen ist, dass der Ansatz des halben Sachbezuges ohne jeglichen Nachweis erfolgen könne.

Wenn in der Folge die steuerliche Vertretung in einem Schreiben an die Abgabenbehörde die Rechtsansicht vertritt, die Führung eines Fahrtenbuches wäre bei der vorliegenden Konstellation entbehrlich, bestand seitens des Finanzamtes insbesondere deshalb kein Grund zu reagieren, da sich aus der Rechtsprechung klar ergibt, dass die geforderten Nachweise über die Privatnutzung auch auf andere Art erbracht werden können. Aus der Nichtbeantwortung des Schreibens zu schließen, dass das Finanzamt dem Ansatz nur des halben Sachbezuges ohne jeglichen Nachweis ausdrücklich oder konkludent zugestimmt habe, ist jedoch nicht zulässig.

Unter dem Grundsatz von Treu und Glauben versteht man, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (vgl die bei Ritz, BAO⁴, § 114 Tz 6, angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes). Das Unterlassen von Handlungen kann keine Grundlage für Treu und Glauben bilden (vgl VwGH 28.5.2002, 99/14/0021, zur abweichenden Beurteilung eines Sachverhaltes im Rahmen einer Wiederholungsprüfung). Auch hindert der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise unbeanstandet gelassen hat, die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für

späteren Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (vgl zB VwGH 21.10.2004, 2000/13/0179, VwGH 29.7.2010, 2007/15/0248).

Letztlich liegt gegenständlich kein Fall vor, in dem die Beschwerdeführerin durch die Finanzverwaltung ausdrücklich zu einem bestimmten Verhalten (der "Nicht-Führung" von Aufzeichnungen über die Privatnutzung) aufgefordert worden wäre. Im Übrigen würde eine solche Auskunft offensichtlich unrichtig sein und damit nicht zur Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben führen können, da sich nicht nur aus dem Verordnungstext, sondern auch aus sämtlichen Literatur- und Judikaturstellen sowie aus den Lohnsteuerrichtlinien ergibt, dass eine entsprechende Nachweisführung Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Begünstigung des § 4 Abs 2 der Sachbezugswerteverordnung ist.

4. Unzulässigkeit der ordentlichen Revision:

Die ordentliche Revision ist unzulässig (Art 133 Abs 4 B-VG), da mit dem gegenständlichen Erkenntnis keine Rechtsfrage zu lösen war, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Auch weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ab oder fehlt es an einer solchen. Weiters ist die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Auf die in der Begründung zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes wird verwiesen.

Innsbruck, am 10. September 2014