

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache *****Bf1*****, *****Bf1-Adr***** vertreten durch *****Vertreter*****, über die Beschwerde vom 1. März 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17 (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom jeweils 1. Februar 2016 betreffend Haftungsbescheide Lohnsteuer 2011, 2012 und 2014, Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2011 bis 2014, Bescheide über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2011 bis 2014 sowie Bescheide über die Festsetzung eines Säumniszuschlages 2012 und 2014, Steuernummer *****BF1StNr1***** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit **Haftungsbescheiden** für die Jahre 2011, 2012 und 2014, jeweils vom 1. Februar 2016 wurde die Beschwerdeführerin gemäß § 82 EStG als Arbeitgeberin für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Anspruch genommen. Begründend wurde auf den Bericht vom 1.2.2016 verwiesen.

Mit **Bescheiden über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages** (DB) für die Jahre 2011, 2012, 2013, 2014 und **Bescheiden über die Festsetzung des Zuschlages vom Dienstgeberbeitrag** (DZ) für die Jahre 2011, 2012, 2013, 2014, jeweils vom 1. Februar 2016, wurden der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag festgesetzt. Mit **Bescheiden über die Festsetzung eines Säumniszuschlages** betreffend Lohnsteuer 2012, Dienstgeberbeitrag 2012 und Lohnsteuer 2014 wurden Säumniszuschläge festgesetzt.

Im **Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis einer Außenprüfung** vom 1. Februar 2016 wurde ausgeführt, dass dem Dienstnehmer *****GF***** im Prüfungszeitraum bis 23.3.2011 sowie von 3.5.2011 bis 14.8.2012 ein firmeneigener PKW (Mercedes S220) zur alleinigen Nutzung zur Verfügung gestanden wären. Da keine Aufzeichnungen über das Ausmaß der privaten Nutzung vorgelegt hätten werden können, sei die Nachverrechnung eines KFZ-Sachbezuges von monatlich 1,5% auf Grundlage eines angenommenen Listenpreises in Höhe von 40.000 Euro (600 Euro) erfolgt. Für die Nutzung außerhalb des Dienstverhältnisses sei die Anmeldung als Dienstnehmer erfolgt. Die Nachforderung betrage von 1.1.-23.3. 1.660 Euro und von 3.5.-31.12. 4.780 Euro.

Weiters wäre dem Dienstnehmer *****GF***** im Prüfungszeitraum 1/2011 bis 14.8.2012 ein firmeneigener PKW (Ssany-Yong Kyron 2.0 XDI) auch für Privatfahrten zur Verfügung gestanden. Da keine Aufzeichnungen über das Ausmaß der privaten Nutzung vorgelegt hätten werden können, sei die Nachverrechnung eines KFZ-Sachbezuges von monatlich 1,5% auf Grundlage eines angenommenen Listenpreises in Höhe von 29.480 Euro (442,20 Euro) erfolgt. Für die Nutzung außerhalb des Dienstverhältnisses sei die Anmeldung als Dienstnehmer erfolgt.

Der Dienstnehmerin *****AN1***** sei im Prüfungszeitraum 1/2011 bis 12/2014 ein firmeneigener PKW (VW Polo) auch für Privatfahrten zur Verfügung gestanden. Da keine Aufzeichnungen über das Ausmaß der privaten Nutzung vorgelegt hätten werden können, sei die Nachverrechnung eines KFZ-Sachbezuges von monatlich 1,5% auf Grundlage eines angenommenen Listenpreises in Höhe von 15.865 Euro (237,98 Euro) erfolgt. Für die Nutzung außerhalb des Dienstverhältnisses sei die Anmeldung als geringfügig beschäftigte Angestellte erfolgt.

Der Dienstnehmerin *****AN2***** sei im Prüfungszeitraum 1/2011 bis 12/2014 ein firmeneigener PKW (Mercedes Benz E220) auch für Privatfahrten zur Verfügung gestanden. Da keine Aufzeichnungen über das Ausmaß der privaten Nutzung vorgelegt hätten werden können, sei die Nachverrechnung eines KFZ-Sachbezuges von monatlich 1,5% auf Grundlage eines angenommenen Listenpreises in Höhe von 40.000 Euro (600 Euro) erfolgt. Für die Nutzung außerhalb des Dienstverhältnisses sei die Anmeldung als Dienstnehmer erfolgt.

Dem Geschäftsführer *****GF***** sei im Prüfungsjahr 2014 ein firmeneigener PKW (VW Polo) zur alleinigen Nutzung zur Verfügung gestanden. Aufzeichnungen über eine allgemein geringe

Nutzung oder über eine ausschließlich betriebliche Nutzung seien nicht vorgelegt worden. Aufgrund der Erfahrungen des täglichen Lebens sei es naheliegend, dass das Fahrzeug auch privat genutzt worden sei. Es sei daher die Nachverrechnung eines Sachbezuges in Höhe von 1,5% auf Grundlage eines angenommenen Listenpreises in Höhe von 15.865 Euro (237,98 Euro monatlich) erfolgt.

Gegen diese Bescheide wurde mit Eingabe vom 1. März 2016 **Beschwerde** erhoben. Ausgeführt wurde, dass die Bescheide zur Gänze angefochten würden. Die Bescheide seien dem Inhalt nach rechtswidrig. Das Finanzamt verletze die Bestimmung des § 93 BAO. Bescheide seien eingehend zu begründen. Die Begründung müsse so nachvollziehbar sein, dass diese auch von der Abgabenbehörde 2. Instanz überprüft werden könne. Es werde Begründungsmangel geltend gemacht. Der zentralen Begründungspflicht sei nicht entsprochen worden. Die Begründungspflicht ergebe sich aus § 93 Abs. 3 lit. a BAO. Bemängelt werde daher, dass nicht nachvollziehbar sei, wie das Finanzamt zu jenen Beträgen gelangt sei, die im Bescheid als Nachzahlung an rückständigen Steuern angeführt sind. Der Verwaltungsgerichtshof habe in ständiger Rechtsprechung die Notwendigkeit einer umfassenden Begründung eines Bescheides normiert und vorgegeben, dass der Bescheid eines nachvollziehbaren logischen Aufbaus im Zusammenhang mit einer detaillierten Sachverhaltsfeststellung bedarf, widrigenfalls dem Gesetz nicht entsprochen werde. Angefügt wurden die Stammrechtssätze folgender VwGH-Entscheidungen: VwGH vom 26.11.2015, 2012/15/0023, vom 26.11.2015, 2013/15/0176 und vom 11.9.2015, 2012/17/0310.

Als „weitere Einwendungen“ werden angeführt, dass die bekämpften Bescheide nur fragmentartig dargestellt seien, es fehle jeglicher logischer Aufbau und Zusammenhang. Die Beträge seien willkürlich und nicht nachvollziehbar summarisch dargestellt. Es sei nicht einmal erkennbar, worauf das FA die Zahllasten im Einzelnen stütze. Summarische Darstellungen von Nachforderungen ohne im Einzelnen entsprechende Detailaufschlüsselungen vorzunehmen seien ungeeignet. Es würden gehörige Sachverhaltsfeststellungen im Einzelnen fehlen. Es fehle jegliche Begründung, warum das FA die Einforderung für Fehlbeträge vorgibt. Die Bescheide seien daher derart mangelhaft, dass sie nicht einmal von der Abgabenbehörde 2. Instanz auf Richtigkeit hin geprüft werden könnten. Hilfsweise werde Verfahrensmangel geltend gemacht, weil das FA wohl für jeden einzelnen Fall des Dienstnehmers isoliert und gesondert Feststellungen zu veranlassen habe, ob und in welchem Umfang Steuer zur Nachzahlung vorzuschreiben seien. Damit erweise sich im Ergebnis, dass das FA weder der im Gesetz geforderten Begründungspflicht nachgekommen sei, noch die erforderlichen Sachverhalte im Detail – gestützt auf entsprechende detaillierte Erhebungen – festgestellt habe.

Inhaltlich werde ergänzt, dass nur der angestellte Geschäftsführer ein Dienstfahrzeug zur Verfügung gestellt bekommen habe. Nur dessen Bezug sei ein Sachbezug hinzuzurechnen, weitere Sachbezüge an weitere Mitarbeiter würden nicht berücksichtigt werden dürfen. Der Geschäftsführer und auch alle anderen Mitarbeiter seien nur in folgenden Zeiträumen

beschäftigt gewesen und nur für diese Zeiträume seien Sachbezüge zum Ansatz zu bringen: 1.1.2011-30.6.2011, 1.6.2012-31.8.2012, 1.4.2014-30.6.2014. Dem Geschäftsführer könne nur für ein Dienstfahrzeug ein Sachbezug hinzugerechnet werden und nicht für mehrere Fahrzeuge. Auch die Höhe des Sachbezuges sei unrichtig ermittelt worden. Das Finanzamt gehe irrig vom Neupreis der KFZ zur Berechnung des Sachbezuges aus. Wogegen von der Gesellschaft die gegenständlichen Fahrzeuge alle gebraucht erworben worden wären. Die Kaufverträge dazu seien vorgelegt worden und werden nochmals beigelegt. Für den Zeitraum Juli 2011 seien Dienstnehmer verrechnet worden, obwohl zu diesem Zeitpunkt keine Dienstnehmer von der Gesellschaft beschäftigt worden seien. Sämtliche in diesem Zusammenhang gemachte Buchungen seien unrichtig.

Beigelegt wurde ein Kaufvertrag vom ***3***.2010 zwischen der Firma ***1*** GmbH als Verkäufer und der Firma ***Bf1*** als Käufer. Kaufgegenstand ist das Fahrzeug VW Polo Cool Family 1.4. Baujahr 2004, KM-Stand ***2***. Der Kaufpreis beträgt 4.000 Euro. Ersichtlich ist, dass sowohl für die die Verkäuferin als auch für die Käuferin die gleiche Unterschrift gesetzt wurde.

Weiters ein Kaufvertrag vom ***3***.2010 zwischen der Firma ***1*** GmbH als Verkäufer und der Firma ***Bf1*** als Käufer. Kaufgegenstand ist das Fahrzeug Mercedes E220TCDI Baujahr 04/1999, KM-Stand ca. ***4***. Der Kaufpreis beträgt 5.000 Euro. Ersichtlich ist, dass sowohl für die die Verkäuferin als auch für die Käuferin die gleiche Unterschrift gesetzt wurde.

Weiters wird eine Verkaufvereinbarung vom ***5***.2010 zwischen Herrn ***GF*** als Verkäufer und der Firma ***Bf1*** als Käufer vorgelegt. Kaufgegenstand ist das Fahrzeug Ssang Yong Kyron 2.0 XDI Aut. Baujahr 2006, KM-Stand ca. ***6***. Der Kaufpreis beträgt 6.500 Euro. Ersichtlich ist, dass sowohl für die den Verkäufer als auch für die Käuferin die gleiche Unterschrift gesetzt wurde.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 28. April 2016 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wird im Wesentlichen ausgeführt, dass in der Mail vom 20.10.2014 folgende Mitteilung vom Geschäftsführer Herrn ***GF*** getätigt worden sei: „*Folgende PKW wurden verwendet: Von ***AN1*** ein VW Polo 1.2. Baujahr 2004; Von ***AN2*** ein Mercedes E220CDI Baujahr 1999; Von mir ein Sang Yong Kyron Baujahr 2007*“.

Betreffend die Anmeldungen der KFZ sei mittels Mail des alleinigen Geschäftsführers Herrn ***GF*** vom 1.10.2015 folgende Nachricht übermittelt worden: „*Ssang Yong 20.10.2010-11.8.2012 auf ***Bf1***, seit 11.8.2012 auf ***11*** bis 19.05.2014 dann abgemeldet; Mercedes S320...03.05.2011-28.07.2012 in ***Bf1***; ab 28.7.2012-laufend ***7*** GmbH; Die Fahrzeuge wurden in den Firmen verrechnet wo sie angemeldet waren.*“

Die beiden Fahrzeuge Ssang-Yong und Mercedes S320 seien bis 14.8.2012 bei der ***Bf1*** angemeldet gewesen und seien laut Auskunft des Geschäftsführers Herrn ***GF-NN*** durch

ihn genutzt worden. Die Berechnung des Sachbezuges sei dementsprechend bis 14.8.2012 erfolgt. Frau ***AN1*** sei der VW Polo bis 2013, Frau ***AN2*** der Mercedes E220 bis 2014 hinzugerechnet worden. Nach Ausscheiden von Frau ***AN1*** sei für 2014 der VW Polo ebenfalls Herrn ***GF-NN*** als Geschäftsführer hinzugerechnet worden. Trotz Nachfrage sei weder mitgeteilt worden, durch wen das Fahrzeug anschließend genutzt wurde noch seien Nachweise über eine geringere Nutzung (z.B. in Form eines Fahrtenbuches) vorgelegt worden.

Der Geschäftsführer bzw. die Dienstnehmer seien durchgehend beschäftigt worden, seien jedoch abwechselnd bei diversen (durch den Geschäftsführer Herrn ***GF*** verbunden) Firmen wechselweise an- und abgemeldet worden. Daneben seien die Firmenfahrzeuge weiterhin zur Verfügung gestanden, sodass nur der Sachbezug als Entgelt heranzuziehen sei. Aufzeichnungen oder Nachweise über eine geringere oder keine Nutzung seien nicht vorgelegt worden.

Zu den Ausführungen in der Beschwerde, dass dem Geschäftsführer nur für ein Dienstfahrzeug ein Sachbezug hinzugerechnet werden könne und nicht für mehrere Fahrzeuge, sei anzumerken, dass nach ständiger Rechtsprechung des VwGH einem Dienstnehmer, der den Vorteil der unentgeltlichen Nutzung mehrerer Kraftfahrzeuge für Privatfahrten habe, ein Sachbezugswert für jedes einzelne KFZ anzusetzen sei. Das bedeute, dass bei entsprechend hohen Anschaffungskosten der Höchstbetrag von 600 Euro daher mehrmals anzusetzen sei. Bei Nutzung mehrerer Firmenkraftfahrzeuge werde auf RZ 138a der Lohnsteuerrichtlinien verwiesen.

Betreffend die Höhe des Sachbezugswertes werde auf § 15 EStG und auf die Sachbezugswerteverordnung hingewiesen. Rz 179 der Lohnsteuerrichtlinien würden wie folgt lauten: *„Bei Gebrauchtfahrzeugen sind die Prozentsätze als Sachbezugswert auf den Neuwert anzuwenden (Neupreis der entsprechenden Modellvariante zum Zeitpunkt der Erstzulassung; VwGH 18.11.2003, 2003/14/0072; VwGH 22.03.2010, 2008/15/0078). ... Diese Regelung gilt auch für ‚sehr alte KFZ‘.“*

Neben der Nachverrechnung von Sachbezügen von zwei Fahrzeugen beim Geschäftsführer resultiere der weitaus überwiegende Nachforderungsbetrag auf Grund der Lohnsteuerprüfung aus der Festsetzung von Abfuhrdifferenzen aufgrund nicht gemeldeter Lohnabgaben (und den Dienstnehmern lt. Lohnunterlagen einbehaltenen Lohnsteuer). Abschließend werde noch festgehalten, dass trotz Aufforderung weder Buchhaltungsunterlagen noch Jahresabschlüsse vorgelegt worden seien. Der Beschwerdevorentscheidung wurde die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 28. Jänner 2016 beigelegt.

Mit Eingabe vom 6. Juni 2016 stellt die Beschwerdeführerin den Antrag, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorzulegen (**Vorlageantrag**). Zu den Ausführungen des Finanzamts im Rahmen der Beschwerdevorentscheidung werde noch ergänzend Stellung genommen und um

eine Frist von 2 Monaten ersucht. Das bisherige Beschwerdevorbringen werde zur Gänze aufrecht erhalten. Eine mündliche Beschwerdeverhandlung werde beantragt.

Mit **Vorlagebericht** vom 16. Dezember 2016 wird die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht von der belangten Behörde vorgelegt. In der Stellungnahme wurde ausgeführt:

„Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benutzen, dann ist ein Schbezug [sic] von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges, maximal € 720,- monatlich anzusetzen. Es wurden keinerlei Aufzeichnungen vorgelegt aus denen hervorgeht, dass eine private Nutzung zur Gänze ausgeschlossen wäre. die Zurechnung erfolgte an jene Dienstnehmer, welche der Geschäftsführer bekanntgegeben hat.

Die Abfuhrdifferenzen wurden an Hand der Lohnkonten ermittelt, Buchhaltungsunterlagen und Jahresabschlüsse wurden trotz mehrmaliger Aufforderung nicht vorgelegt. Es wird der Antrag auf Abweisung gestellt.“

Vorgelegt wurden folgende Steuerakten-Inhalte:

1. Die oben angeführten Bescheide, jeweils vom 1. Februar 2016.
2. Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 1. Februar 2016.
3. Fristverlängerungsantrag der beschwerdeführenden Partei vom 22. Februar 2016 betreffend Verlängerung der Rechtsmittelfrist und Aussetzung der Einhebung.
4. Beschwerde, eingebracht am 1. März 2016.
5. Beschwerdevorentscheidung vom 28. April 2016.
6. Vorlageantrag vom 6. Juni 2016.
7. Vorlagebericht des Finanzamts vom 16. Dezember 2016.
8. Betriebslohnkonto 2011.
9. Betriebslohnkonto 2012.
10. Betriebslohnkonto 2014.
11. Abfragen im Kfz-Zentralregister betreffend Kombinationskraftwagen „Mercedes Benz E 220 T CDI“, „SsangYong DJ, SsangYongKyron“, „Mercedes-Benz 220, S 320 CDI“ und „Volkswagen 9N, Polo“.

12. Kaufverträge der Fahrzeuge „VW Polo Cool Family 1.4 Baujahr 2004“, „Mercedes E220TCDI Baujahr 04/1999“ und „Ssang Yong Kyron 2.0 XDI Aut. Baujahr 2006“.
13. Verfahren der klagenden Partei *****8***** gegen beklagte Partei *****Bf1*****, Arbeits- und Sozialgericht Wien, *****9*****.
14. E-Mail-Kommunikation zwischen *****GF***** und *****Prüforgan*****.
15. Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO vom 28. Jänner 2016.
16. Rückschein zur Schlussbesprechung.
17. Urteil des Arbeits- und Sozialgericht Wien betreffend klagende Partei *****10***** gegen die beklagte Partei *****Bf1***** vom 10. Juli 2013.
18. Urteil des Oberlandesgerichts Wien betreffend klagende Partei *****8***** gegen die beklagte Partei *****Bf1***** vom 25. November 2013.
19. Vorladung zur Schlussbesprechung vom 12. Jänner 2016.

Mit **Beschluss** des Bundesfinanzgerichts vom 8. Jänner 2024 wurde die beschwerdeführende Partei aufgefordert, die im Vorlageantrag vom 6. Juni 2016 angeführte ergänzende Stellungnahme dem Bundesfinanzgericht vorzulegen und das Vorbringen, die Beträge seien willkürlich und nicht nachvollziehbar summarisch dargestellt, es sei nicht einmal erkennbar, worauf das FA die Zahllasten im Einzelnen stütze, hinsichtlich der Frage, auf welche Beträge sich das Vorbringen bezieht, zu ergänzen und dabei insbesondere auf die in den angeführten Bescheiden enthaltenen Beträge **in Verbindung mit** den im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 1. Februar 2016 enthaltenen Beträge einzugehen. Zudem wurde die beschwerdeführende Partei aufgefordert, geeignete Nachweise betreffend des Vorbringens, der Geschäftsführer und auch alle anderen Mitarbeiter wären nur in folgenden Zeiträumen beschäftigt gewesen: 1.1.2011-30.6.2011, 1.6.2012-31.8.2012, 1.4.2014-30.6.2014 und für den Zeitraum Juli 2011 seien keine Dienstnehmer von der Gesellschaft beschäftigt gewesen, vorzulegen.

Mit **Schreiben** vom 23. Jänner 2024 führte die beschwerdeführende Partei aus, dass bereits in der Beschwerde gerügt worden sei, dass das FA Österreich seinen Pflichten zur vollständigen objektiven Erhebung des Sachverhaltes nicht nachgekommen sei. Es würden nachvollziehbare Begründungen fehlen. Es seien keine Beweiserhebungen durchgeführt worden. Es würden alle Grundlagen und Erhebungen fehlen. Lediglich der Verweis im Bescheid auf einen Bericht der Außenprüfung genüge als Begründungsgrundlage jedenfalls nicht. Beantragt werde, das BFG möge dem FA die vollständige Aktenvorlage auftragen. Beantragt werde die zeugenschaftliche Einvernahme des Prüfers, der den Bericht der Außenprüfung vom 1.2.2016 erstellt habe. Zu

den Dienstverhältnissen: Beantragt werde, dass das BFG durch Anfrage bei der ÖGK (Dienstgeber ***Bf1***) erheben möge, dass das bezugshabende Vorbringen der Beschwerdeführerin richtig sei. Eine Haftung für Lohnsteuer könne nur dann vorliegen, wenn die Lohnsteuer selbst gegenüber den Mitarbeitern im Betrieb festgestellt worden sei. Solche Bescheide würden nicht vorliegen. Jedenfalls seien solche Bescheide der Beschwerdeführerin nie vorgelegt oder übermittelt worden. Denn wo keine LSt-Pflicht beim Beschäftigten bestehe, entfalle eine Haftungsvorgabe für den Dienstgeber. Die inhaltliche Stellungnahme werde nach Übermittlung des vollständigen Aktes des FA Österreich binnen einer Frist von 4 Wochen abgegeben.

Mit **Beschluss** vom 27. Februar 2024 hat das Bundesfinanzgericht der beschwerdeführenden Partei eine Inhaltsverzeichnis des dem Bundesfinanzgericht vorgelegten steuerlichen Aktes übermittelt und die Bf ersucht, bekannt zu geben, in welche der angeführten Aktenteile Akteneinsicht begehrt bzw. um Übermittlung von Kopien ersucht werde. Falls sich die Bf auf etwaige in diesem Beschluss nicht angeführten Aktenteile beziehen sollte, werde sie ersucht, diese Aktenteile konkret zu bezeichnen. Gleichzeitig wurde die Bf mit diesem Beschluss aufgefordert, zum Antrag auf Einvernahme des Prüfers, der den Bericht der Außenprüfung erstellt hat, als Zeugen das Beweisthema, i.e. die Tatsachen und Punkte, die durch das angegebene Beweismittel geklärt werden sollen, anzugeben.

Mit **Schreiben** vom 13. März 2024 gab die Bf bekannt, welche Aktenteile als Kopien übermittelt werden mögen. Nach Erhalt der Unterlagen werde binnen 4 Wochen eine weitere Stellungnahme abgegeben. Auf die Aufforderung betreffend der Zeugeneinvernahme wurde nicht eingegangen.

Mit **Beschluss** vom 15. März 2024 wurde der Bf vom Bundesfinanzgericht die angeforderten Aktenteile in Kopie per Post übermittelt.

Mit Ladung zur mündlichen Verhandlung gem. § 274 BAO vom 21. Oktober 2024 wurden die Parteien zur **mündlichen Verhandlung** am 25. November 2024 geladen.

Mit vorgelegter Spezialvollmacht vom 20. November 2024 erteilt die Fa ***Bf1*** an Dr. ***12*** Vollmacht und Auftrag, sie im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht zu GZ RV/7106417/2016 zu vertreten. Diese Vollmacht ist keine Zustellvollmacht.

Der Vertreter der beschwerdeführenden Partei brachte über das bereits im bisherigen Verfahrensablauf Vorgebrachte vor: Es liege nur ein Bericht des Finanzamts über das Ergebnis der Außenprüfung vor; weitergehende Unterlagen seien im Akt nicht vorhanden. Weder der Bericht noch die Bescheide würden eine Unterschrift enthalten, auch sei keine elektronische Signatur ersichtlich; damit fehle es an den Formvoraussetzungen für wirksame Bescheide. Das Finanzamt verwies auf § 96 Abs. 2 BAO.

Der Vertreter der beschwerdeführenden Partei brachte vor, dass bei strittigen Sachverhalten, welche die private Nutzung von KFZ durch Mitarbeiter betreffe, eine Befragung der Mitarbeiter hätte stattfinden müssen. Unbestritten sei, dass dem Geschäftsführer vertraglich ein KFZ zugesichert wurde, aber nur einmal. Nach Ansicht der beschwerdeführenden Partei sei der Sachbezug nur einmal anzusetzen. Die belangte Behörde brachte vor, dass keine Fahrtenbücher vorgelegt worden seien und die Fahrzeuge bei der beschwerdeführenden Partei nicht auf andere Firmen umgemeldet worden seien. Der Vertreter der Bf. gab bekannt, dass sämtliche hier streitgegenständlichen Fahrzeuge über den gesamten streitgegenständlichen Zeitraum bei der Bf. im Eigentum standen und auf diese zugelassen waren.

Die belangte Behörde führte aus, dass gemäß des E-Mails des Geschäftsführers vom 1. Oktober 2015, der VW Polo seit 18.6.2010 angemeldet war und mit 21.7.2015 verkauft und abgemeldet worden wäre. *****AN1***** hätte ihn nach Eintritt der Pension nicht mehr genutzt. Daraus sei zu schließen, dass *****AN1***** ihn vor Eintritt der Pension genutzt hätte.

Der Vertreter der Bf. gab an, dass sämtliche Fahrzeuge nur vom Geschäftsführer verwendet worden seien. Aus dem E-Mail vom 27. Oktober 2014 gehe nicht hervor, für welche Zeiträume diese verwendet wurden. Der Vertreter der belangten Behörde brachte vor, dass die Ausführung des Geschäftsführers in diese E-Mail im Kontext einer GPLA-Prüfung nur so verstanden werden könne, dass diesen Mitarbeitern die Möglichkeit der Nutzung dieser Fahrzeuge zu privaten Zwecken eingeräumt wurde, auch nach Beendigung des Dienstverhältnisses. Herrn *****GF-NN***** sei im Zuge der GPLA bekannt gewesen, dass es um die Frage der privaten Nutzung der Fahrzeuge und des Ansatzes des KFZ-Sachbezugs ging. Es widerspreche nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass bei kurzen Lücken zwischen den Angestelltenverhältnissen der Arbeitgeber den Dienstnehmern das bisher auch privat genutzte Fahrzeug weiterhin zur Verfügung stelle. Es sei wahrscheinlich, dass Wiedereinstellungszusagen vorgelegen haben.

Auf Befragen der Richterin gibt der Vertreter der Bf. bekannt, dass die Dienstverhältnisse einvernehmlich aufgelöst wurden. Die diesbezüglichen Unterlagen werden vom Vertreter der Bf. innerhalb von 14 Tagen vorgelegt. Auf Befragen der Richterin gibt der Vertreter der Bf. bekannt, dass der Geschäftsführer im gesamten hier gegenständlichen Streitzeitraum (auch 2013) als handelsrechtlicher Geschäftsführer für die Bf. tätig war. Außer Streit zwischen den Parteien ist, dass der Geschäftsführer zumindest 1 KFZ privat genutzt hat. Nach Angaben des Vertreters der Bf. konnte er aus mehreren Fahrzeugen eines zur Nutzung bei jeder einzelnen Fahrt auswählen.

Mit **Beschluss** vom 7. Jänner 2025 wurde die beschwerdeführende Partei aufgefordert, die Adressen der beiden Mitarbeiterinnen zwecks Zeugenladung bekannt zu geben. Zudem wurde eine Neuberechnung der Lohnabgaben durch die belangte Behörde übermittelt und zur Stellungnahme aufgefordert. Weiters wurde die beschwerdeführende Partei aufgefordert, die

Unterlagen betreffend die Auflösung der Dienstverhältnisse zwischen der Bf und Frau ***AN1*** und Frau ***AN2*** im streitgegenständlichen Zeitraum zu übermitteln.

Dieser Beschluss blieb von der beschwerdeführenden Partei **unbeantwortet**.

Mit **Ladung zur mündlichen Verhandlung** gem. § 274 BAO vom 17. Februar 2025 wurden die Parteien zur mündlichen Verhandlung am 24. März 2025 geladen. Frau ***AN2*** und Frau ***AN1*** wurden als Zeuginnen mit **Zeugenladung** jeweils vom 17. Februar 2025 geladen.

Mit **E-Mail** vom 20. März 2025 wurden vom steuerlichen Vertreter der Bf für beide Zeuginnen Krankmeldungen übermittelt. Ausgeführt wurde, dass beide Zeuginnen wegen Erkrankung nicht zum Termin erscheinen werden.

Mit **Ladung zur mündlichen Verhandlung** gem. § 274 BAO vom 14. April 2025 wurden die Parteien zur mündlichen Verhandlung am 12. Mai 2025 geladen. Frau ***AN2*** und Frau ***AN1*** wurden als Zeuginnen mit **Zeugenladung** jeweils vom 14. April 2025 geladen.

Mit **E-Mail** vom 12. Mai 2025 wurden vom steuerlichen Vertreter der Bf für beide Zeuginnen Krankmeldungen übermittelt.

Der steuerliche Vertreter der Bf wurde mit **E-Mail** vom 2. Juni 2025 ersucht, innerhalb der nächsten 3 Wochen einen Termin zwecks Befragung der beiden Zeuginnen beim Bundesfinanzgericht zu vereinbaren. Im Rahmen einer **telefonischen Rückfrage** des Bundesfinanzgerichts beim Vertreter der Bf zwecks Terminvereinbarung am 16. Juni 2025 wurde ausgeführt, dass er sich diesbezüglich noch melden werde. Bis dato (6. Oktober 2025) erfolgte keine Rückmeldung der beschwerdeführenden Partei bzw. dem steuerlichen Vertreter.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Herr ***GF*** war seit 15. Februar 2010 und im gesamten Streitzeitraum ohne Unterbrechung Geschäftsführer der Bf. Frau ***AN2*** war Arbeitnehmerin der Bf und in folgenden hier gegenständlichen Zeiträumen bei der Bf beschäftigt: 1.1.-30.6.2011, 1.6.-31.8.2012 und 1.4.-30.6.2014. Frau ***AN1*** war Arbeitnehmerin der Bf und in folgenden hier gegenständlichen Zeiträumen bei der Bf beschäftigt: 1.1.-30.6.2011 und 1.6.-31.8.2012. Ab 1.1.2014 befand sich Frau ***AN1*** in Pension.

Die hier strittigen Zeiträume sind: 1.7.-31.12.2011, 1.1. bis 31.5.2012, 1.9.-31.12.2012, 1.1.-31.12.2013, 1.1.-31.3.2014 und 1.7.-31.12.2014. Nicht bestritten wird die Nutzung zu privaten und beruflichen Zwecken der untenstehenden PKWs durch die unten angeführten Personen in folgenden Zeiträumen: 1.1.-30.6.2011, 1.6.-31.8.2012 sowie 1.4.-30.6.2014.

Die folgend angeführten arbeitgebereigenen Fahrzeuge der Bf wurden von den folgend angeführten Mitarbeitern für die angeführten hier gegenständlichen Zeiträume für sowohl berufliche als auch (zumindest fallweise) private Fahrten genutzt:

Mercedes-Benz S 320 CDI:

Erstzulassungsdatum 17.10.2002, Kennzeichen: ***13*** (Anmeldedatum 22.2.2010, Aufhebungsdatum 23.3.2011) und ***14*** (Anmeldedatum 3.5.2011, Abmeldedatum 14.8.2012), Listenpreis zum Erstzulassungsdatum über 40.000 Euro.

Nutzung von beruflichen und privaten Fahrten durch ***GF***: 1.1.-23.3.2011, 3.5.-31.12.2011 und 1.1.-14.8.2012.

Mercedes E 220:

Erstzulassungsdatum 29.4.1999, Kennzeichen ***15*** (Anmeldedatum: 18.6.2010, kein Abmeldedatum im streitgegenständlichen Zeitraum), Listenpreis zum Erstzulassungsdatum über 40.000 Euro;

Nutzung von beruflichen und privaten Fahrten durch ***AN2***: 1.1.-30.6.2011, 1.6.-31.8.2012, 1.4.-30.6.2014.

Nutzung von beruflichen und privaten Fahrten durch ***GF***: 1.7.-31.12.2011, 1.1.-31.5.2012, 1.9.-31.12.2012, 1.1.-31.12.2013, 1.1.-31.3.2014 und 1.7.-31.12.2014.

Ssany-Yong Kyron:

Erstzulassungsdatum 9.10.2006, Kennzeichen ***16*** (Anmeldedatum: 20.10.2010, Abmeldedatum: 14.8.2012), Listenpreis zum Erstzulassungsdatum 29.480 Euro;

Nutzung von beruflichen und privaten Fahrten durch ***GF***: 1.1.-31.12.2011 und 1.1.-14.8.2012.

VW Polo:

Erstzulassungsdatum 6.4.2004, Kennzeichen ***17*** (Anmeldedatum: 18.6.2010, kein Abmeldedatum im streitgegenständlichen Zeitraum), Listenpreis zum Erstzulassungsdatum 15.865 Euro.

Nutzung von beruflichen und privaten Fahrten durch ***AN1***: 1.1.-30.6.2011 und 1.6.-31.8.2012.

Nutzung von beruflichen und privaten Fahrten durch ***GF***: 1.7.-31.12.2011, 1.1.-31.5.2012, 1.9.-31.12.2012, 1.1.-31.12.2013, 1.1.-31.12.2014.

Die Möglichkeit zur privaten und beruflichen Nutzung der oben angeführten KFZ wurde den oben angeführten Personen von der Bf als Arbeitgeberin in den oben angeführten Zeiträumen eingeräumt. Ein Verbot der Arbeitgeberin hinsichtlich privater Fahrten der oben angeführten Personen bestand für keines der oben angeführten Fahrzeuge zu keinem Zeitpunkt.

Der Geschäftsführer ***GF*** konnte bei jeder einzelnen beruflichen und privaten Fahrt aus einem der ihm je nach Zeitraum zur Verfügung stehenden Fahrzeuge frei wählen. Von anderen Personen wurden die Fahrzeuge in den hier strittigen Zeiträumen nicht verwendet.

Die Kosten für die PKWs wurden von der Bf getragen. Kostenbeiträge des Geschäftsführers oder Frau ***AN1-NN*** und Frau ***AN2-NN*** lagen nicht vor.

An den Geschäftsführer ***GF*** zahlte die Bf in den Jahren 2011 und 2012 folgende Lohnzahlungen:

2011: 3.075,48 Euro,

2012: 4.315,36 Euro.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen ergeben sich aus dem Steuerakt, den vorgelegten Unterlagen der Bf und der belangten Behörde sowie den Vorbringen der Parteien in den mündlichen Verhandlungen vom 25. 11. 2024 sowie vom 12. 5. 2025.

Die Gehaltszahlungen sind den übermittelten Lohnzetteln der Bf zu entnehmen.

Ein Fahrtenbuch wurde für sämtliche Fahrzeuge trotz Aufforderung nicht vorgelegt. Auch wurde weder der Kilometerstand der einzelnen Fahrzeuge bekannt gegeben, noch Unterlagen, auf denen der Kilometerstand ersichtlich wäre, vorgelegt. Auch keine Service- oder Reparaturbelege wurden dem Bundesfinanzgericht übermittelt.

Strittig ist die Nutzung der in den Feststellungen angeführten PKWs durch die angeführten Personen in den folgenden Zeiträumen: 1.7.-31.12.2011, 1.1. bis 31.5.2012, 1.9.-31.12.2012, 1.1.-31.12.2013, 1.1.-31.3.2014 und 1.7.-31.12.2014. Nicht strittig sind die Sachbezüge für die KFZ der Personen wie in den Feststellungen angeführt für folgende Zeiträume: 1.1.-30.6.2011, 1.6.-31.8.2012 sowie 1.4.-30.6.2014.

Zum strittigen Zeitraum: In ihrer Beschwerde vom 1.3.2016 führte die Bf aus, dass der Geschäftsführer und die beiden Mitarbeiterinnen nur in folgenden Zeiträumen beschäftigt gewesen seien und nur für diese Zeiträume Sachbezüge zum Ansatz zu bringen seien: 1.1.2011-30.6.2011, 1.6.2012-31.8.2012 und 1.4.2014-30.6.2014.

Von der Bf wird nicht bestritten, dass sie in den angemeldeten Zeiträumen den beiden Dienstnehmerinnen Frau ***AN2*** und Frau ***AN1*** sowie dem Geschäftsführer ein bzw. zwei PKW wie in den Feststellungen ausgeführt unentgeltlich auch für private Fahrten zur Verfügung gestellt hat. Strittig im vorliegenden Verfahren sind daher nur die außerhalb dieser angemeldeten Zeiträume liegenden Monate, somit:

2011: Juli bis Dezember

2012: Jänner bis Mai und September bis Dezember

2013: ganzjährig

2014: Jänner bis März und Juli bis Dezember.

Zur Feststellung der Zeiträume, in denen Frau ***AN2-NN*** und Frau ***AN1-NN*** für die Bf tätig waren: Von der belangten Behörde wurden die in den Feststellungen angeführten Zeiträume bekannt gegeben. In diesen Zeiträumen lagen nach den Angaben der belangten Behörde Anmeldungen bei der Sozialversicherung vor. Obwohl nach den im Zuge der GPLA durchgeführten Nachmeldungen die originären Anmeldezeiträume der beiden Dienstnehmerinnen nicht mehr festgestellt werden konnten, sind keine Zweifel an den Angaben der belangten Behörde aufgetreten. Auch in der Beschwerde vom 1. 3. 2016 werden diese Zeiträume von der Bf selbst angeführt. Damit sind diese Zeiträume nicht strittig. Das Vorbringen, dass die vorliegenden Betriebslohnkonten 2011, 2012 und 2014 nicht der Bf zuzurechnen seien, ist irrelevant, da die Dienstzeiten laut Angaben der Bf, der belangten Behörde und den Sozialversicherungsdatenauszügen festgestellt wurden.

Die Feststellungen betreffend Zeitraum der Geschäftsführertätigkeit von Herrn ***GF*** gründen auf dem Firmenbuchauszug vom 15. 11. 2024 sowie der Aussage des steuerlichen Vertreters der Bf im Rahmen der mündlichen Verhandlung vom 25. 11. 2024, wonach der Geschäftsführer im gesamten hier gegenständlichen Zeitraum und auch 2013 als handelsrechtlicher Geschäftsführer für die Bf tätig war. Die Funktion als Geschäftsführer wurde gemäß Firmenbuchauszug vom 15. 11. 2024 durchgehend ohne Unterbrechung seit 15. 2. 2010 ausgeübt. Das Bundesfinanzgericht sieht es aus diesen Gründen als erwiesen an, dass keine Unterbrechung des Dienstverhältnisses als Geschäftsführer der ***Bf1*** vorgelegen hat. Den Ausführungen in der Beschwerde, wonach der Geschäftsführer gleich wie Frau ***AN1-NN*** und Frau ***AN2-NN*** nur in den Zeiträumen Jänner bis Juni 2011, Juni bis August 2012 und Jänner bis Juni 2014 tätig gewesen wäre, kann somit nicht gefolgt werden. Auch wurden von der beschwerdeführenden Partei trotz Aufforderung keine Auflösungs- oder Kündigungsunterlagen vorgelegt.

Betreffend Verwendung sämtlicher hier streitgegenständlicher Fahrzeuge durch den Geschäftsführer in den in den Feststellungen angeführten Zeiträumen: Der rechtsfreundliche

Vertreter der Bf hat in den mündlichen Verhandlungen sowohl vom 25. 11. 2024 als auch vom 12. 5. 2025 ausgeführt, dass alle hier streitgegenständlichen vier Fahrzeuge in den Zeiträumen, in denen Frau ***AN1-NN*** und Frau ***AN2-NN*** nicht bei der Bf beschäftigt waren, vom Geschäftsführer verwendet wurden. Bei jeder einzelnen Fahrt in den hier strittigen Zeiträumen konnte der Geschäftsführer aus einem der ihm im jeweiligen Zeitraum zur Verfügung stehenden Fahrzeuge eines frei auswählen. Dass die vier Fahrzeuge von anderen Personen verwendet worden wären, wurde nicht behauptet. Im Gegenteil wurde in der mündlichen Verhandlung vom 12. 5. 2025 von der steuerlichen Vertretung der Bf ausgeführt, dass die Fahrzeuge seinen Informationen nach „von niemanden“ verwendet wurden. Dass dem Geschäftsführer „zumindest 1 KFZ privat“ zur Verfügung gestellt wurde, steht zwischen den Parteien außer Streit (Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 25. November 2024, S. 4). Nach Angaben des steuerlichen Vertreters konnte er je nach Zeitraum aus mehreren Fahrzeugen eines zur Nutzung bei jeder einzelnen Fahrt auswählen. Dass die Auswahl nur auf berufliche Fahrten eingeschränkt gewesen sei, wurde nicht vorgebracht. Vielmehr wurde in der mündlichen Verhandlung vom 25. 11. 2024 ausgeführt, dass der Geschäftsführer „bei jeder einzelnen Fahrt“ eines der Fahrzeuge frei auswählen konnte. Dies wurde in der mündlichen Verhandlung vom 12. 5. 2025 wiederholt und bestätigt („Herr ***GF-NN*** konnte sich aus einem Fahrzeugpool ein KFZ aussuchen und dafür ist ein Sachbezug zu verrechnen, nicht mehrere Sachbezüge. Er durfte sich aus den vier Fahrzeugen eines auswählen.“) Aus der Aussage vom 12. 5. 2025 geht deutlich hervor, dass sich die freie Auswahl aus den vier Fahrzeugen auch auf private Fahrten erstreckte, da sich die Frage nach dem Sachbezug auf die privaten Fahrten bezieht. Es war vom Bundesfinanzgericht anzunehmen, dass alle vier Fahrzeuge zumindest fallweise in den in den Feststellungen angeführten Zeiträumen der einzelnen PKWs von Herrn ***GF-NN*** tatsächlich genutzt wurden aus folgenden Gründen: In der mündlichen Verhandlung vom 12. 5. 2025 führte der Vertreter der Bf aus, dass sich Herr ***GF-NN*** aus einem Fahrzeugpool der vier Fahrzeuge ein KFZ aussuchen konnte. Auf die Frage, warum keines der beiden bisher von Frau ***AN2-NN*** und Frau ***AN1-NN*** verwendeten Fahrzeuge abgemeldet wurden, konnte der Vertreter der Bf keine Angaben machen. Es erscheint dem Bundesfinanzgericht lebensfremd, Fahrzeuge nicht abzumelden, wenn diese über Jahre von keinen Dienstnehmern verwendet werden. Dies wird umso mehr durch die Tatsache bekräftigt, dass der VW Polo selbst nach Antritt der Pension von Frau ***AN1-NN*** Ende 2013 nicht abgemeldet und erst mit 21. 7. 2015, somit mehr als eineinhalb Jahre später, verkauft wurde. Im E-Mail von Herrn ***GF-NN*** vom 8. 10. 2015 führt er zudem deutlich aus: „VW Polo wurde bei Bedarf benutzt von mir [...]“. Aus diesen Gründen ist nach der Lebenserfahrung auf Grund des Gesamtbildes der Verhältnisse anzunehmen, dass Herr ***GF*** die eingeräumte Möglichkeit, die angeführten arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuge privat zu verwenden – wenn auch nur fallweise – genutzt hat (vgl dazu VwGH 15. 11. 2005, 2002/14/0143). Ab dem 15. 8. 2012 standen ihm nur noch der Mercedes E 220 sowie der VW Polo zur Verfügung. Dass somit auch der Mercedes E 220 zumindest fallweise genutzt wurde, entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung und deckt

sich mit den Aussagen des rechtsfreundlichen Vertreters in den mündlichen Verhandlungen. Dass ein Verbot des Dienstgebers hinsichtlich der privaten Fahrten vorgelegen hätte, wird von der beschwerdeführenden Partei betreffend keines einzigen KFZ behauptet.

Damit ist von einer zumindest fallweisen Nutzung aller vier Fahrzeuge in den strittigen Zeiträumen 2011 und 2012 durch den Geschäftsführer Herrn ***GF*** sowohl für berufliche als auch private Fahrten auszugehen. In den stritten Zeiträumen der Jahre 2013 und 2014 bestand der dem Geschäftsführer zur Verfügung gestellte Fahrzeugpool durch die Bf lediglich aus den beiden Fahrzeuge VW Polo und Mercedes E220.

Dass Kostenbeiträge des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber geleistet worden wären, wurde von der beschwerdeführenden Partei nicht behauptet. Im Gegenteil wurde vom steuerlichen Vertreter im Rahmen der mündlichen Verhandlung vom 12.5.2025 ausgeführt, dass er davon ausgehe, dass die Fa. ***Bf1*** die Kosten getragen habe.

Die von der belangten Behörde angesetzten Listenpreise (Neupreise) wurden von der Bf nicht bestritten und sind auch für das Bundesfinanzgericht plausibel.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Nach § 82 EStG haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

Mit Schreiben vom 23. 1. 2024 wurde von der Bf vorgebracht, dass eine Haftung für Lohnsteuer nur dann vorliege, wenn die Lohnsteuer selbst gegenüber den Mitarbeitern im Betrieb festgestellt worden sei. Solche Bescheide würden nicht vorliegen. Wo keine LSt-Pflicht beim Beschäftigten bestehe, entfall eine Haftungsvorgabe für den Dienstgeber.

Dem ist entgegen zu halten, dass nach § 82 EStG der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer haftet. Der Umstand, dass die Voraussetzungen des § 83 Abs 2 Z 1 und 4 oder Abs 3 vorliegen, steht einer Inanspruchnahme des Arbeitgebers nicht entgegen. Zwar ist somit nach § 83 Abs 1 der Arbeitnehmer beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner. Auch wenn die Voraussetzungen des § 41 Abs 1 EStG eine Veranlagung auf Antrag durchgeführt wird, steht dies aber der Inanspruchnahme des Arbeitgebers gem. § 82 EStG nicht entgegen.

Gem. § 47 Abs. 1 EStG ist Arbeitnehmer eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht und Arbeitgeber, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 EStG auszahlt. Ein Dienstverhältnis liegt nach § 47 Abs. 2 EStG 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.

Arbeitgeber kann nur derjenige sein, dem gegenüber das Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG besteht. Ob Arbeitnehmereigenschaft vorliegt, richtet sich nach dem Bezug von Arbeitslohn iSd § 25 EStG. Nach § 47 Abs. 1 zweiter Satz EStG ist Arbeitgeber, wer Arbeitslohn iSd § 25 EStG auszahlt. Dabei ist unter Auszahlung nicht bloß die manipulative Tätigkeit zu verstehen; entscheidend ist vielmehr, wer den Lohnaufwand tatsächlich getragen hat (VwGH 26. 1. 1994, 92/13/0148). Werden Lohnzahlungen von einem Dritten übernommen, so ist der Dritte alleine deshalb noch nicht der Arbeitgeber, wenn dem Dritten nicht auch die Arbeitskraft geschuldet wird (VwGH 19. 10. 2022, Ra 2020/15/0063). Arbeitgeber kann nur derjenige sein, demgegenüber das Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG besteht (VwGH 30. 1. 2014, 2013/15/0158; vgl auch *Neumann/Drapak/Mäder in Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petritz/Sutter*, Einkommensteuer: Kommentar, § 47, Rz 11). Ein Dienstverhältnis nach § 47 Abs. 2 EStG liegt 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 (vgl VwGH 29. 2. 2012, 2008/13/0087). Kennzeichnend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist, dass der Verpflichtung des Arbeitnehmers, dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft (laufend) zur Verfügung zu stellen, die Verpflichtung des Arbeitgebers gegenübersteht, dem Arbeitnehmer einen vom Erfolg unabhängigen Lohn zu bezahlen (VwGH 19. 8. 2020, Ra 2020/13/0052). Arbeitgeber ist derjenige, zu dessen Lasten der Arbeitslohn gezahlt wird, in dessen Bereich der Arbeitnehmer organisatorisch und auf Grund der Weisungsgebundenheit eingegliedert ist (vgl. auch *Kirchmayr/Denk in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG: Kommentar, § 47, Rz 6).

Dass im vorliegenden Fall die Arbeitskraft von Frau ***AN1-NN*** und Frau ***AN2-NN*** der ***Bf1*** für die hier strittigen Zeiträume geschuldet worden sei, wird auch von der belangten Behörde nicht behauptet. Vielmehr geht die belangte Behörde davon aus, dass aufgrund des vormals bestehenden Dienstverhältnisses zur ***Bf1*** die KFZ weiter an Frau ***AN1-NN*** und Frau ***AN2-NN*** zur Nutzung für private Zwecke überlassen wurden. Davon ist aber aufgrund des Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht nicht auszugehen. Die Ausführungen der beschwerdeführenden Partei, wonach Frau ***AN1-NN*** und Frau ***AN2-NN*** im hier strittigen Zeitraum die arbeitgeberbereinigten KFZ der Bf nicht zur Verfügung standen, sind für das Bundesfinanzgericht glaubhaft. Dies ist insbesondere aufgrund der überzeugenden Ausführungen der rechtsfreundlichen Vertretung über die Nutzung der Fahrzeuge durch den Geschäftsführer Herrn ***GF*** im hier strittigen Zeitraum im Rahmen der mündlichen Verhandlungen (siehe dazu bereits in der Beweiswürdigung) für das Bundesfinanzgericht als erwiesen anzunehmen.

Der Antrag auf Zeugeneinvernahme von Frau ***AN1*** und Frau ***AN2*** war aus folgenden Gründen abzuweisen: Der intendierte Nachweis mittels der Zeugeneinvernahmen, dass Frau ***AN1*** und Frau ***AN2-NN*** im hier strittigen Zeitraum ein arbeitgebereigenes KFZ der Bf für private Fahrten nicht zur Verfügung stand, wurde vom Bundesfinanzgericht als erwiesen angenommen. Der Beweisantrag war daher abzulehnen, da die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt wurden.

Der in der Beschwerde und im Rahmen der mündlichen Verhandlung vom 25. November 2024 vorgebrachte Beschwerdepunkt, wonach die Aktendokumentation des Finanzamts mangelhaft seien, Nachvollziehbarkeit nicht gegeben sei, nur der Bericht des Finanzamts über das Ergebnis der Außenprüfung vorliege und weitergehende Unterlagen im Akt nicht vorhanden seien, ist zu entgegnen: Das Bundesfinanzgericht hat der Bf mit Beschluss vom 27. Februar 2024 eine Auflistung sämtlicher Aktenteile übermittelt und die Bf ersucht, bekannt zu geben, welche Aktenteile der Bf in Kopie übermittelt werden sollen. Mit Beschluss vom 15. März 2024 wurden sämtliche von der Bf begehrten Aktenteile in Kopie an die Bf gesendet. Dass Aktenteile fehlen würden oder dass in der Auflistung Aktenteile fehlen würden, auf die sich die belangte Behörde gestützt hätte, wurde nicht behauptet. Bereits mit Beschluss vom 8. Jänner 2024 wurde die Bf vom Bundesfinanzgericht aufgefordert, bekannt zu geben, auf welche Beträge der belangten Behörde, die nach Ansicht der Bf „willkürlich und nicht nachvollziehbar summarisch dargestellt“ worden seien, sie sich bezieht. Die Bf wurde aufgefordert, dabei insbesondere auf die in den angeführten Bescheiden enthaltenen Beträge in Verbindung mit den im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 1. Februar 2016 enthaltenen Beträge einzugehen. Auf diesen Beschluss wurde von der Bf zu keinem Zeitpunkt reagiert. Auch im Rahmen der mündlichen Verhandlungen wurde nicht vorgebracht, welche Beträge bzw. welche Ausführungen der belangten Behörde nicht nachvollziehbar seien. Die Bf hat im Vorlageantrag vom 6. Juni 2016, mit Schreiben vom 23. Jänner 2024 und vom 13. März 2024 jeweils eine Stellungnahme angekündigt. Bis dato erfolgte keine derartige Stellungnahme. Im Rahmen der mündlichen Verhandlungen war für die Bf jedenfalls die Möglichkeit gegeben, etwaige Unklarheiten betreffend nicht nachvollziehbarer Beträge oder Ausführungen der belangten Behörde in den Bescheiden oder Bescheidbegründungen vorzubringen.

Gemäß Beschwerde werde „Begründungsmangel geltend gemacht“. Der zentralen Begründungspflicht sei nicht entsprochen worden. Bemängelt werde, dass nicht nachvollziehbar sei, wie das Finanzamt zu jenen Beträgen gelangt sei, die im Bescheid als Nachzahlung an rückständigen Steuern angeführt sind. Verwiesen wurde auf die Entscheidungen des VwGH vom 26. 11. 2015, 2012/15/0023 und 2013/15/0176 sowie vom 11. 9. 2015, 2012/14/0310. Die bekämpften Bescheide seien nur fragmentartig dargestellt und es fehle jeglicher logischer Aufbau und Zusammenhang. Die Beträge seien willkürlich und nicht nachvollziehbar summarisch dargestellt. Es sei nicht einmal erkennbar, worauf das Finanzamt die Zahllasten im Einzelnen stütze. Summarische Darstellungen seien ungeeignet. Es würden

Sachverhaltsfeststellungen im Einzelnen fehlen und jegliche Begründung, warum das Finanzamt die Einforderung für Fehlbeträge vorgebe.

In sämtlichen hier bekämpften Bescheiden wird als Begründung auf den Bericht vom 1. 2. 2016 verwiesen. Ein zentrales Begründungselement ist die Anführung des Sachverhalts, den die Behörde (als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung) als erwiesen annimmt (zB VwGH 28.10.2009, 2008/15/0070). Aus der Begründung hat weiters hervorzugehen, aus welchen Erwägungen die Behörde zur Ansicht gelangt ist, dass gerade der festgestellt Sachverhalt vorliegt (zB VwGH 16.12.2010, 2007/15/0016). Die die Beweiswürdigung betreffenden Erwägungen haben schlüssig darzulegen, was die Behörde veranlasst hat, ein Beweismittel dem anderen vorzuziehen (zB VwGH 20.2.2008, 2008/15/0068). Die Bescheidbegründung hat überdies in der Darstellung der rechtlichen Beurteilung zu bestehen, nach welcher die Behörde die Verwirklichung welcher abgabenrechtlicher Tatbestände durch den in der Begründung angeführten Sachverhalt für gegeben erachtet (zB VwGH 19.3.2008, 2006/15/0268). Ein Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht oder auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung sind zulässig (zB VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172; 28.5.1997, 94/13/0200). Begründungsmängel im Abgabenverfahren können im Rechtsmittelverfahren saniert werden (VwGH 17.2.1994, 93/16/0117). Da vom Bundesfinanzgericht ein von der belangten Behörde abweichender Sachverhalt festgestellt wurde, geht ein etwaiger Begründungsmangel hinsichtlich Beweiswürdigung des angefochtenen Bescheides im vorliegenden Verfahren ins Leere.

Zum Vorbringen, weder der Bericht noch die Bescheide würden eine Unterschrift oder eine elektronische Signatur enthalten, ist auszuführen:

§ 96 BAO in der hier anzuwenden Fassung BGBl Nr. 312/1987 lautet:

„Alle schriftlichen Ausfertigungen der Abgabenbehörden müssen die Bezeichnung der Behörde enthalten sowie mit Datum und mit der Unterschrift dessen versehen sein, der die Erledigung genehmigt hat. An die Stelle der Unterschrift des Genehmigenden kann, soweit nicht in Abgabenvorschriften die eigenhändige Unterfertigung angeordnet ist, die Beglaubigung treten, daß die Ausfertigung mit der genehmigten Erledigung des betreffenden Geschäftsstückes übereinstimmt und das Geschäftsstück die eigenhändig beigesetzte Genehmigung aufweist. Ausfertigungen, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt werden, bedürfen weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung und gelten, wenn sie weder eine Unterschrift noch eine Beglaubigung aufweisen, als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde genehmigt.“

Mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellte Ausfertigungen bedürfen weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung. Da der Empfänger einer Erledigung beurteilen können muss, ob das Fehlen einer Unterschrift (Beglaubigung) dem Schreiben den Erledigungscharakter (insbesondere den Bescheidcharakter) nimmt, sollte er aus der Sendung

erkennen können, ob es sich um eine mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellte Ausfertigung handelt (vgl VfGH 16. 12. 1987, G 110/87 ua). Nach *Ritz/Koran*, BAO, § 96, Rz 6, wird man in der Praxis auf die Erstellung mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung – außer unter Umständen aus dem Erscheinungsbild der Erledigung (Art und Form des Ausdrucks) – vor allem aus dem Kuvert (Versendestelle: Bundesrechenzentrum-GmbH) schließen können. Im Erkenntnis vom 10. 9. 1998, 96/15/0266, stellt der VwGH auf das Erscheinungsbild ab. Nach der Judikatur des VwGH (zB 29. 5. 2015, 2012/17/0197) ist aus der Registernummer des Datenverarbeitungsregisters („DVR“) erkennbar, dass eine Ausfertigung mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt wurde. In den hier angefochtenen Bescheiden ist im Kopf die DVR-Nummer angeführt und in der Fußzeile jeweils angeführt: „Gedruckt im Bundesrechenzentrum am 02.02.2016“. Es war somit aus den Bescheiden für die Bf erkennbar, dass es sich um mit automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellte Ausfertigungen handelt. Diese bedurften daher weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung. Der Prüfbericht ist Teil der Begründung und bedarf keiner Unterschrift. Auch eine fehlende Begründung würde nicht den Eintritt der Rechtskraft verhindern (VwGH 15. 3. 1988, 87/14/0073, *Ritz/Koran*, BAO, § 93, Rz 18).

Nach § 15 Abs. 1 EStG liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 EStG zufließen. Die Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung zählt zu den geldwerten Vorteilen (vgl Abs 2 leg cit).

Besteht für Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätten zu benutzen, dann ist nach § 4 Abs. 1 Sachbezugswertverordnung idF BGBl II Nr 467/2004 ein Sachbezug in näher bestimmter Höhe anzusetzen:

§ 4 Sachbezugswertverordnung idF BGBl II Nr. 467/2004 lautet:

„§ 4.

(1) Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benutzen, dann ist 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. Selbständig bewertbare Sonderausstattungen gehören nicht zu den Anschaffungskosten.

(2) Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist ein Sachbezugswert im halben Betrag (0,75% der tatsächlichen Anschaffungskosten, maximal 300 Euro monatlich) anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich.

(3) Ergibt sich bei Ansatz von 0,50 Euro (Fahrzeugbenützung ohne Chauffeur) bzw. 0,72 Euro (Fahrzeugbenützung mit Chauffeur) pro Kilometer Fahrtstrecke im Sinne des Abs. 1 ein um mehr als 50% geringerer Sachbezugswert als nach Abs. 2, ist der geringere Sachbezugswert anzusetzen. Voraussetzung ist, dass sämtliche Fahrten lückenlos in einem Fahrtenbuch aufgezeichnet werden.

(4) Bei Gebrauchtfahrzeugen ist für die Sachbezugsbewertung der Listenpreis im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung des Fahrzeuges maßgebend. Sonderausstattungen bleiben dabei unberücksichtigt. Anstelle dieses Betrages können die nachgewiesenen tatsächlichen Anschaffungskosten (einschließlich allfälliger Sonderausstattungen und Rabatte) im Sinne des Abs. 1 des ersten Erwerbes des Kraftfahrzeuges zu Grunde gelegt werden.

(5) Bei geleasteten Kraftfahrzeugen ist der Sachbezugswert von jenen Anschaffungskosten im Sinne des Abs. 1 zu berechnen, die der Berechnung der Leasingrate zu Grunde gelegt wurden.

(6) Bei Vorführkraftfahrzeugen sind die um 20% erhöhten tatsächlichen Anschaffungskosten im Sinne des Abs. 1 anzusetzen.

(7) Kostenbeiträge des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber mindern den Sachbezugswert. Bei einem einmaligen Kostenbeitrag besteht ein Wahlrecht, diesen auf acht Jahre verteilt vom laufend ermittelten Sachbezugswert abzuziehen oder den Sachbezugswert von den um den Kostenbeitrag geminderten Anschaffungskosten zu berechnen. Trägt der Arbeitnehmer Treibstoffkosten selbst, so ist der Sachbezugswert nicht zu kürzen.“

Hat ein Arbeitnehmer gleichzeitig mehrere Kraftfahrzeuge zur Verfügung, ist ein Sachbezugswert für jedes einzelne Fahrzeug anzusetzen; bei entsprechend hohen Anschaffungskosten ist der Höchstbetrag daher mehrmals für jeden einzelnen PKW anzusetzen (vgl. BFG 3. 2. 2025, RV/7102739/2022; LStR Rz 183a; *Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG: Kommentar, § 15, Rz 117; Brennstainer/Wanke in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG, § 15, Rz 38a; Krammer/Seebacher, Lohnsteuer 2025, Rz 2043 f).*

Bei Gebrauchtfahrzeugen ist nach § 4 Abs. 4 Sachbezugswerteverordnung idF BGBl II Nr. 467/2004 für die Sachbezugsbewertung der Listenpreis im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung des Fahrzeuges maßgebend. Sonderausstattungen bleiben dabei unberücksichtigt. Anstelle dieses Betrages können die nachgewiesenen tatsächlichen Anschaffungskosten (einschließlich allfälliger Sonderausstattungen und Rabatte) des ersten Erwerbes des Kraftfahrzeuges zu Grunde gelegt werden. Der Einwand der beschwerdeführenden Partei, die Sachbezugswerte seien von den Anschaffungskosten der gebrauchten Fahrzeuge zu berechnen erweist sich daher als unrichtig.

Wie in der Beweiswürdigung dargestellt, ist es für das Bundesfinanzgericht erwiesen, dass der Geschäftsführer ***GF*** die Möglichkeit hatte, die streitgegenständlichen Fahrzeuge Mercedes-Benz S 320 CDI, Mercedes E 220, Ssany-Yong Kyron und VW Polo in den folgenden angeführten Zeiträumen auch privat zu nutzen und diese auch zumindest fallweise tatsächlich für private Zwecke in diesen Zeiträumen verwendet hat:

Mercedes-Benz S 320 CDI: 1.1.-23.3.2011, 3.5.-31.12.2011 und 1.1.-14.8.2012,

Mercedes E 220: 1.7.-31.12.2011, 1.1.-31.5.2012, 1.9.-31.12.2012, 1.1.-31.12.2013, 1.1.-31.3.2014 und 1.7.-31.12.2014,

Ssany-Yong Kyron: 1.1.-23.3.2011, 3.5.-31.12.2011 und 1.1.-14.8.2012 und

VW Polo: 1.7.-31.12.2011, 1.1.-31.5.2012, 1.9.-31.12.2012, 1.1.-31.12.2013, 1.1.-31.12.2014.

Die berufliche und private Nutzung des VW Polo durch ***AN1*** und des Mercedes E 220 durch ***AN2*** während der in den Feststellungen angeführten Zeiträumen wird von der beschwerdeführenden Partei nicht bestritten.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs (VwGH) ist ein Sachbezugswert auch dann zuzurechnen, wenn auf Grund des Gesamtbildes der Verhältnisse anzunehmen ist, dass der Arbeitnehmer die eingeräumte Möglichkeit, das arbeitgebereigene Kraftfahrzeug privat zu verwenden – wenn auch nur fallweise – nützt (VwGH 15. 11. 2005, 2002/14/0143).

§ 4 Abs 2 Sachbezugswerteverordnung verlangt für eine begünstigte Berücksichtigung des halben Sachbezugswertes, dass mit einem Fahrzeug nachweislich nicht mehr als 500 km monatlich für nicht beruflich veranlasste Fahrten zurückgelegt wurden. Dieser geforderte Nachweis erfordert eine konkrete Behauptung betreffend die Anzahl der für Fahrtstrecken im Sinne des § 4 Abs 1 der Verordnung zurückgelegten Kilometer und die Beibringung geeigneter Beweismittel. Eine Einschränkung auf bestimmte Beweismittel besteht dabei nicht. Ein derartiger Nachweis der beruflichen bzw privat zurückgelegten Kilometer wurde im vorliegenden Fall nicht vorgelegt. Überhaupt wurden keinerlei Unterlagen zu den Fahrzeugen, weder ein Fahrtenbuch noch zB Service-Abrechnungen vorgelegt. Konkrete Behauptungen betreffend die Anzahl der Fahrtstrecken oder zum Kilometerstand wurden von der beschwerdeführenden Partei nicht einmal behauptet. Damit war es auch nicht möglich, die insgesamt zurückgelegten Kilometer der einzelnen Fahrzeuge festzustellen. Die Bestimmung des halben Sachbezugswertes kann für die hier streitgegenständlichen Fahrzeuge daher nicht zur Anwendung gelangen.

Aufgrund der obigen Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich für die gegenständlichen Kraftfahrzeugbenutzungen daher folgende Bewertungsmaßstäbe und Sachbezugshöhen:

Mercedes-Benz S 320 CDI:

Bewertungsmaßstab: Gebrauchtfahrzeug, Anwendung von § 4 Abs 4 iVm Abs 1 Sachbezugswerteverordnung

Der Listenpreis im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung (17.10.2002) des Fahrzeuges liegt über 40.000 Euro. Es sind daher 600 Euro pro Monat anzusetzen.

Nutzung von beruflichen und privaten Fahrten durch *****GF*****: 1.1.-23.3.2011, 3.5.-31.12.2011 und 1.1.-14.8.2012.

Die monatlichen Sachbezugshöhen im Nutzungszeitraum betragen daher:

*****GF*****:

1.1.-23.3.2011: 1.645,16 Euro

3.5.-31.12.2011: 4.741,94 Euro

1.1.-14.8.2012: 4.470,97 Euro

Die Jahresbeträge betragen somit:

*****GF*****:

2011: 6.387,10 Euro

2012: 4.470,97 Euro

Mercedes E 220:

Bewertungsmaßstab: Gebrauchtfahrzeug, Anwendung von § 4 Abs 4 iVm Abs 1 Sachbezugswerteverordnung

Der Listenpreis im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung (29.4.1999) des Fahrzeuges liegt über 40.000 Euro. Es sind daher 600 Euro pro Monat anzusetzen.

Nutzung von beruflichen und privaten Fahrten durch *****AN2*****: 1.1.-30.6.2011, 1.6.-31.8.2012, 1.4.-30.6.2014.

Nutzung von beruflichen und privaten Fahrten durch *****GF*****: 1.7.-31.12.2011, 1.1.-31.5.2012, 1.9.-31.12.2012, 1.1.-31.12.2013, 1.1.-31.3.2014 und 1.7.-31.12.2014.

Die monatlichen Sachbezugshöhen im Nutzungszeitraum betragen daher:

*****AN2*****:

1.1.-30.6.2011: 3.600 Euro

1.6.-31.8.2012: 1.800 Euro

1.4.-30.6.2014: 1.800 Euro

GF:

1.7.-31.12.2011: 3.600 Euro

1.1.-31.5.2012: 3.000 Euro

1.9.-31.12.2012: 2.400 Euro

1.1.-31.12.2013: 7.200 Euro

1.1.-31.3.2014: 1.800 Euro

1.7.-31.12.2014: 3.600 Euro

Die Jahresbeträge betragen somit:

AN2:

2011: 3.600 Euro

2012: 1.800 Euro

2014: 1.800 Euro

GF:

2011: 3.600 Euro

2012: 5.400 Euro

2013: 7.200 Euro

2014: 5.400 Euro

Ssany-Yong Kyron:

Bewertungsmaßstab: Gebrauchtfahrzeug, Anwendung von § 4 Abs 4
Sachbezugswertverordnung

Der Listenpreis im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung (9.10.2006) des Fahrzeuges liegt bei 29.480 Euro. Es sind daher 442,20 Euro (1,5% von 29.480 Euro) anzusetzen.

Nutzung von beruflichen und privaten Fahrten durch *****GF*****: 1.1.-31.12.2011 und 1.1.-14.8.2012.

Die monatlichen Sachbezugshöhen im Nutzungszeitraum betragen daher:

*****GF*****:

1.1.-31.12.2011: 5.306,40 Euro

1.1.-14.8.2012: 3.295,10 Euro

Die Jahresbeträge betragen somit:

*****GF*****:

2011: 5.306,40 Euro

2012: 3.295,10 Euro

VW Polo:

Bewertungsmaßstab: Gebrauchtfahrzeug, Anwendung von § 4 Abs 4 Sachbezugswerteverordnung

Der Listenpreis im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung (6.4.2004) des Fahrzeuges liegt bei 15.865 Euro. Es sind daher 237,98 Euro (1,5% von 15.865 Euro) anzusetzen.

Nutzung von beruflichen und privaten Fahrten durch *****AN1*****: 1.1.-30.6.2011 und 1.6.-31.8.2012.

Nutzung von beruflichen und privaten Fahrten durch *****GF*****: 1.7.-31.12.2011, 1.1.-31.5.2012, 1.9.-31.12.2012, 1.1.-31.12.2013, 1.1.-31.12.2014.

Die monatlichen Sachbezugshöhen im Nutzungszeitraum betragen daher:

*****AN1*****:

1.1.-30.6.2011: 1.427,85 Euro

1.6-31.8.2012: 713,93 Euro

*****GF*****:

1.7.-31.12.2011: 1.427,88 Euro

1.1.-31.5.2012: 1.189,90 Euro

1.9.-31.12.2012: 951,92 Euro

1.1.-31.12.2013: 2.855,76 Euro

1.1.-31.12.2014: 2.855,76 Euro

Die Jahresbeträge betragen somit:

AN1:

2011: 1.427,85 Euro

2012: 713,93 Euro

GF:

2011: 1.427,85 Euro

2012: 2.141,78 Euro

2013: 2.855,76 Euro

2014: 2.855,76 Euro

Daraus ergeben sich folgende Änderungen bei den Hinzurechnungen der Sachbezüge und Lohnsteuernachforderungen:

AN1:

2011:

Hinzurechnung Sachbezug bisher: 2.855,76 Euro

Hinzurechnung Sachbezug BFG neu: 1.427,88 Euro

Nachforderung Lohnsteuer bisher und BFG: 0,00 Euro

2012:

Hinzurechnung Sachbezug bisher: 2.855,76 Euro

Hinzurechnung Sachbezug BFG neu: 713,93 Euro

Nachforderung Lohnsteuer bisher und BFG: 0,00 Euro

AN2:

2011:

Hinzurechnung Sachbezug bisher: 7.200 Euro

Hinzurechnung Sachbezug BFG neu: 3.600 Euro

Nachforderung Lohnsteuer bisher: 57,84 Euro

Nachforderung Lohnsteuer BFG neu: 0,00 Euro

2012:

Hinzurechnung Sachbezug bisher: 7.200 Euro

Hinzurechnung Sachbezug BFG neu: 1.800 Euro

Nachforderung Lohnsteuer bisher und BFG: 0,00 Euro

2014:

Hinzurechnung Sachbezug bisher: 7.200 Euro

Hinzurechnung Sachbezug BFG neu: 1.800 Euro

Nachforderung Lohnsteuer bisher und BFG: 0,00 Euro

GF:

2011:

Hinzurechnung Sachbezug bisher: 11.746,40 Euro

Hinzurechnung Sachbezug BFG neu: 16.721,35 Euro

Nachforderung Lohnsteuer bisher: 979,92 Euro

Nachforderung Lohnsteuer BFG neu: 2.795,76 Euro

Berechnung Lohnsteuer:

Lohnzettel ***Bf1***: 3.075,48

Hinzurechnung Sachbezug BFG: 16.721,35 Euro

Summe: 19.796,83 Euro

abzüglich Pauschbetrag für Werbungskosten: 132 Euro

abzüglich Pauschbetrag für Sonderausgaben: 60 Euro

Einkommen: 19.604,83

Steuer gem. § 33 Abs. 1 EStG: 3.140,76 Euro

abzüglich Verkehrsabsetzbetrag: 291 Euro

abzüglich Arbeitnehmerabsetzbetrag: 54 Euro

Summe: 2.795,76 Euro

2012:

Hinzurechnung Sachbezug bisher: 7.781,76 Euro

Hinzurechnung Sachbezug BFG neu: 15.307,85 Euro

Nachforderung Lohnsteuer bisher: 23,74 Euro

Nachforderung Lohnsteuer BFG neu: 2.732,39 Euro

Berechnung Lohnsteuer:

Lohnzettel ***Bf1***: 4.315,36 Euro

Hinzurechnung Sachbezug BFG: 15.307,85 Euro

Summe: 19.623,21 Euro

abzüglich Pauschbetrag für Werbungskosten: 132 Euro

abzüglich Pauschbetrag für Sonderausgaben: 60 Euro

Einkommen: 19.431,21 Euro

Steuer gem. § 33 Abs. 1 EStG: 3.077,39 Euro

abzüglich Verkehrsabsetzbetrag: 291 Euro

abzüglich Arbeitnehmerabsetzbetrag: 54 Euro

Summe: 2.732,39 Euro

2013:

Hinzurechnung Sachbezug bisher: 10.055,70

Hinzurechnung Sachbezug BFG neu: 10.055,76

2014:

Hinzurechnung Sachbezug bisher: 2.855,76 Euro

Hinzurechnung Sachbezug BFG neu: 8.255,76 Euro

Nachforderung Lohnsteuer bisher und BFG: 0,00 Euro

Aufgrund des geringen Einkommens ergeben sich für ***AN1*** und ***AN2*** für jeweils alle streitgegenständlichen Zeiträume sowie für ***GF*** im Veranlagungsjahr 2014 keine Lohnsteuer.

Für Kalendermonate, für die das KFZ nicht zur Verfügung steht (auch nicht für dienstliche Fahrten), ist kein Sachbezugswert hinzuzurechnen.

Betreffend Haftung für Lohnsteuer:

Die Haftungsbescheide 2011 und 2012 betreffend Lohnsteuer waren daher gem. § 279 BAO wie folgt abzuändern:

2011:

Haftungsbetrag lt. angefochtenem Bescheid: -1.688,07 Euro

Haftungsbetrag NEU lt. BFG: 69,93Euro

2012:

Haftungsbetrag lt. angefochtenem Bescheid: 3.882,24 Euro

Haftungsbetrag NEU lt. BFG: 6.590,89 Euro

2014:

Hinsichtlich Haftungsbescheid 2014 tritt keine Änderung ein.

Dienstgeberbeitrag:

Die hinzuzurechnenden Sachbezugswerte ergeben folgende Jahresbeträge:

2011 BFG neu: 21.749,20 Euro

2011 bisher: 21.802,16 Euro

Differenz 2011 daher: 52,93 Euro

2012 BFG neu: 17.821,78 Euro

2012 bisher: 17.837,52 Euro

Differenz 2012 daher: 15,74 Euro

Hinsichtlich 2013 und 2014 trat keine Änderung der hinzuzurechnenden Sachbezugs-Jahresbeträge ein.

§ 41 FLAG idF BGBl I Nr. 109/2016 lautet auszugsweise:

„§ 41.

(1) Den Dienstgeberbeitrag haben alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.

(2) Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

(3) Der Beitrag des Dienstgebers ist von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG.

(4) Zur Beitragsgrundlage gehören nicht:

a) Ruhe- und Versorgungsbezüge,

b) die im § 67 Abs. 3 und 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Bezüge,

c) die in § 3 Abs. 1 Z 11 und Z 13 bis 21 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Bezüge sowie 60% der in § 3 Abs. 1 Z 10 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten laufenden Bezüge;

d) Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 gewährt werden.

e) Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer gewährt werden, die als begünstigte Personen gemäß den Vorschriften des Behinderteneinstellungsgesetzes beschäftigt werden,

f) Arbeitslöhne von Personen, die ab dem Kalendermonat gewährt werden, der dem Monat folgt, in dem sie das 60. Lebensjahr vollendet haben.

Übersteigt die Beitragsgrundlage in einem Kalendermonat nicht den Betrag von 1 460 €, so verringert sie sich um 1 095 €.“

Gem. § 41 Abs 5 FLAG idF BGBl I Nr. 109/2016 beträgt der Dienstgeberbeitrag in den Jahren 2011 und 2012 4,5% der Beitragsgrundlage.

Ebenso wie der Dienstgeberbeitrag knüpft auch der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (Kammerumlage II) nach § 122 Abs 7 und 8 WKG an die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG an und betrug im Streitzeitraum für die Bf 0,40% der Beitragsgrundlage.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Festsetzung von Dienstgeberbeitrag 2011 und 2012 sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2011 waren daher gemäß § 279 BAO wie in den nachstehenden Tabellen ersichtlich abzuändern. Betreffend den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2012 ergab sich wegen der geringfügigen Änderungen keine Auswirkung.

Dienstgeberbeitrag (DB)				
Bescheid nach AP 2011	BMG	182.340,88 Euro	DB 4,5%	8.205,34 Euro
Änderung BFG		-52,93 Euro		
Ergebnis BFG 2011		182.287,95 Euro	x 4,5%	8.202,96 Euro
Bescheid nach AP 2012	BMG	100.604,00 Euro		4.527,18 Euro
Änderung BFG		-15,74 Euro		
Ergebnis BFG 2012		100.588,26 Euro	x 4,5%	4.526,47 Euro

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ)				
Bescheid nach AP 2011	BMG	182.340,88 Euro	DZ 0,40%	729,34 Euro
Änderung BFG		-52,93 Euro		
Ergebnis BFG 2011		182.287,95 Euro	x 0,4%	729,15 Euro

Mit Bescheiden über die Festsetzung eines Säumniszuschlages vom 1. Februar 2016 wurde ein Säumniszuschlag in Höhe von 77,17 Euro (Bemessungsgrundlage 3.858,50 Euro) betreffend Haftungsbescheid Lohnsteuer für das Jahr 2012 sowie ein Säumniszuschlag in Höhe von 74,49 Euro (Bemessungsgrundlage 3.724,50) betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2012 festgesetzt.

Mit Bescheid über die Festsetzung eines Säumniszuschlages vom 1. Februar 2016 wurde ein Säumniszuschlag in Höhe von 161,97 Euro (Bemessungsgrundlage 8.098,50 Euro) betreffend Haftungsbescheid Lohnsteuer für das Jahr 2014 festgesetzt.

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren, nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind gem § 217 Abs 1 BAO Säumniszuschläge zu entrichten. Gem Abs 2 leg cit beträgt der erste Säumniszuschlag 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages.

Weder in den Beschwerden noch in den Vorlageanträgen finden sich Ausführungen im Zusammenhang mit den angefochtenen Säumniszuschlagsbescheiden. Allerdings ist sowohl aus den Beschwerden als auch den Vorlageanträgen erkennbar, dass sich die Beschwerde auch gegen die Säumniszuschlagsbescheide richten. Das ausdrückliche Begehren der ersatzlosen Behebung eines Abgabenbescheids stellt eine ausreichende Erklärung im Sinne des § 250 Abs 1 lit c BAO dar. Auf die Schlüssigkeit seiner Begründung kommt es dafür nicht an (VwGH 29.4.2015, 2012/13/0041). Ein Mängelbehebungsverfahren gem § 85 Abs 2 BAO kommt schon dann nicht mehr in Betracht, wenn eine Beschwerde ein Anfechtungssubstrat enthält, welches unabhängig von einem allfälligen weiteren Vorbringen einer meritorischen Beschwerdeerledigung zugänglich ist (VwGH 29.7.2014, 2011/13/0121). Von einem Mängelbehebungsverfahren war daher Abstand zu nehmen.

§ 82 EStG knüpft an die Vorschriften zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer an und soll sicherstellen, dass der Lohnsteuerabzug korrekt vorgenommen wird. Dem Haftenden gegenüber wird die Abgabe nicht festgesetzt, sondern er wird lediglich zur Zahlung einer bereits fälligen Abgabenschuld mit einem Haftungsbescheid herangezogen. Gemäß § 79 EStG hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalenderjahr einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.

Der Säumniszuschlag iSd § 217 BAO ist eine objektive Rechtsfolge der verspäteten Entrichtung einer Abgabe. Die Gründe, die zum Zahlungsverzug geführt haben, sind grundsätzlich unbeachtlich (zB VwGH 26.5.1999, 99/13/0054). Bemessungsgrundlage des Säumniszuschlages ist die nicht rechtzeitig entrichtete Steuer, unabhängig davon, ob die Festsetzung der Stammabgabe rechtskräftig oder mit Beschwerde angefochten ist (VwGH 24.1.2018, Ra 2017/13/0023). Das Gericht hat daher im Bereich des Säumniszuschlages lediglich die objektive Voraussetzung der Säumnis, nicht aber die Richtigkeit des zu Grunde liegenden Abgabenbescheides zu prüfen. Im Fall einer nachträglichen Abänderung oder Aufhebung des

Abgabenbescheides ist jedoch von Amts wegen insoweit auch der Säumniszuschlag herabzusetzen oder aufzuheben (§ 217 Abs 8 BAO). Weder in der Beschwerde noch im Vorlageantrag wurden Gründe vorgebracht, die geeignet wären, eine Rechtswidrigkeit des gegenständlichen Säumniszuschlages aufzuzeigen. Die Festsetzung des Säumniszuschlages erfolgte mangels rechtzeitiger Entrichtung der Lohnsteuer zu Recht.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da, soweit ersichtlich, bislang keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zur Frage, ob bei Zurverfügungstellung von gleichzeitig mehreren PKWs an einen einzigen Arbeitnehmer Sachbezüge für jeden einzelnen PKW anzusetzen sind oder nicht, war die Revision zuzulassen.

Wien, am 6. Oktober 2025