



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Europa Treuhand Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsges.m.b.H. in 4600 Wels, Kaiser-Josef-Platz 12, vom 8. Oktober 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes X. vom 9. September 2008 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 sowie Nachforderung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2005 bis 31. Dezember 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Bei einer den Zeitraum 1. Jänner 2005 bis 31. Dezember 2007 umfassenden Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer Folgendes fest:

Zwei Außendienstmitarbeitern der Berufungswerberin (Bw.) stehe jeweils ein firmeneigener PKW zur Verfügung, mit dem sie täglich abends zum Be- und Entladen von bearbeiteten oder zu bearbeitenden Werkzeugen in die Firma kommen, anschließend nach Hause fahren und am nächsten Tag vom Wohnort gleich zu ihren Kunden aufbrechen würden.

Aufgrund eines mündlichen Verbots durch den Dienstgeber dürften die Dienstnehmer die Fahrzeuge nicht für Privatfahrten nutzen.

Ein Sachbezug für Fahrten zw. Firma und Wohnung sei lt. Anfragebeantwortung des Finanzamtes vom März 2003 nicht anzusetzen.

Da Privatfahrten untersagt und laut Fahrtenbücher auch keine solchen aufgezeichnet worden seien, sei vom Dienstgeber bisher kein Sachbezug verrechnet worden.

Bei Überprüfung der Fahrtenbücher seien jedoch vom Prüfer größere Unregelmäßigkeiten hinsichtlich aufgezeichneter Kilometerstände in Fahrtenbüchern und Kilometerständen in Werkstattrechnungen festgestellt worden.

Nach den Feststellungen des Prüfers seien zudem die vorgelegten Fahrtenbuch-Aufzeichnungen sehr ungenau geführt worden. Unter "tägl. Fahrtstrecke" sei jeweils nur ein Ort bzw. Bundesland eingetragen worden (z.B. G. 385 km, T. 862 km, V. 695 km, R. 385 km, W. 615 km). Die täglich gefahrenen Kilometer seien großzügig aufgerundet worden. Die eingetragenen Tageskilometer könnten aufgrund der Fahrtroute der Höhe nach nicht nachvollzogen werden (z.B.: Vr.-L.-A.-Ws.-Vr. mit 300 km oder Vr.-B.-Ws.-Vr. mit 350 km).

Die geführten Fahrtenbuch-Aufzeichnungen könnten daher nicht als Nachweis für eine ausschließlich betriebliche Nutzung anerkannt werden.

Ein Verbot von Privatfahrten durch den Dienstgeber sei nur dann als ernst gemeint einzustufen, wenn dieser auch für die Wirksamkeit des Verbotes vorsorge, indem er z.B. den Dienstnehmer zur Führung von Fahrtenbüchern verhalte und diese auch laufend hinsichtlich der Km-Stände kontrolliere. Für den Prüfungszeitraum werde daher eine fallweise Privatnutzung der Firmenfahrzeuge unterstellt und ein Sachbezugswert von monatlich 0,75 % der Anschaffungskosten nachverrechnet.

Von der Verrechnung des vollen Sachbezugswertes (1,5 %) werde nur deshalb abgesehen, da Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte laut Finanzamtsschreiben vom 25. März 2003 nicht angefallen seien.

Der Prüfer errechnete diesbezüglich eine Nachforderung in folgender Höhe:

	2005	2006	2007
Lohnsteuer	2.573,81	2.792,03	2.691,09
Dienstgeberbeitrag	265,64	280,20	269,78
Zuschlag zum DB	21,25	22,41	21,58

Eine Zusammenstellung der festgestellten Kilometerstand-Differenzen sowie eine genaue Berechnung der Nachforderungsbeträge seien dem Dienstgeber bereits ausgehändigt worden.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers, nahm die Berufungswerberin mit den Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 9. September 2008 als Arbeitgeberin für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Anspruch und

setzte den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag fest.

Dagegen richtet sich die fristgerecht eingebrachte Berufung vom 8. Oktober 2008. Darin wird im Wesentlichen Folgendes vorgebracht:

Die durchschnittliche tägliche Fahrleistung der beiden Außendienstmitarbeiter betrage zwischen 300 und 1000 Kilometer. Das ergebe bei Herrn K. insgesamt etwa 60.000 Kilometer und bei Herrn H. etwa 90.000 Kilometer pro Jahr. Beide würden zwar regelmäßige Touren fahren, dennoch ergäben sich bei einer Anzahl von durchschnittlich 25 Kunden pro Tour Abweichungen in der Fahrstrecke, die dann zu Differenzen in den Endkilometerständen führten, wenn in Einzelfällen die Tour vereinfachend ohne unmittelbaren Abgleich mit dem tatsächlichen Kilometerstand mit einem Durchschnittswert im Fahrtenbuch eingetragen werde. Diese sehr hohe Fahrleistung relativiere die Differenzen zwischen Aufzeichnungen laut KFZ-Werkstätte und Kilometerstand laut Fahrtenbuch.

Nach dem Urteil des deutschen Bundesfinanzhofes vom 10. April 2008, IV R 38/06, führten kleinere Mängel nicht zu einer Verwerfung des Fahrtenbuchs, wenn die Angaben insgesamt plausibel seien.

Ebenso wie eine Buchführung trotz einiger formeller Mängel aufgrund der Gesamtbewertung noch als formell ordnungsgemäß erscheinen könne, führten auch kleinere Mängel in der Fahrtenbuchführung nicht zur Verwerfung des Fahrtenbuchs, wenn die Angaben insgesamt plausibel seien, also trotz der Mängel noch eine hinreichende Gewähr für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Angaben gegeben und der Nachweis des zu versteuernden Privatanteils an der Gesamtfahrleistung des Dienstwagens möglich sei.

Auch beim vom BFH zu beurteilenden Sachverhalt habe neben anderen Mängeln zwischen den Kilometerangaben laut Fahrtenbuch und Werkstattrechnungen keine genaue Übereinstimmung bestanden. Angaben über Kilometerstände in Werkstattrechnungen (so der BFH) seien jedoch erfahrungsgemäß häufig ungenau. Der Abweichung in den Angaben zwischen Werkstattrechnungen und Fahrtenbuch könne deshalb nur indizielle Bedeutung zukommen.

Der BFH zeige deutlich auf, dass es überschießend und unverhältnismäßig wäre, wenn zwar tatsächlich vorhandene, im Einzelnen jedoch nur vereinzelt auftretende Mängel zur kompletten Nichtanerkennung der Aufzeichnungen in den Fahrtenbüchern - noch dazu in einem mehrjährigen Zeitraum - führen würde.

Beide Vertreter verfügten über einen Privat-PKW und seien damit auch in nicht nur geringfügigem Ausmaß gefahren. Aus den beigelegten Gutachten gem. § 57a Abs. 4 KFG sei die durchschnittliche Kilometerleistung abzuleiten. Herr H. sei von Anfang Februar 2005 bis

November 2007 etwa 60.000 Kilometer gefahren. Bei Herrn K. ergebe sich von August 2006 bis Juli 2008 eine privat gefahrene Strecke von jährlich durchschnittlich etwa 5.000 Kilometer. Den ebenfalls beiliegenden Innenaufnahmen der Dienstfahrzeuge sei zu entnehmen, dass beide Fahrzeuge ständig mit einem Gewicht von durchschnittlich 500 kg und einem Wert von etwa € 20.000,00 beladen seien.

Schon aus Gründen der Vermögenssicherung seien beide Vertreter angehalten bei diesem Ladewert keine Privatfahrten zu unternehmen, da ja das Ladegut durch die Fensterscheiben für jeden Dritten einsichtbar sei, es also nicht ratsam sei, mit dem PKW beliebig zu parken, da sonst das Diebstahlrisiko erhöht werde.

Auch vom Zeit- und Kraftaufwand (Gewicht: 500 kg) sei es nicht sinnvoll, die Dienstfahrzeuge für fallweise Privatfahrten zu entladen und wieder beladen.

Da es sich bei dem Ladegut um Präzisionsteile handle, würden unnötige Ladevorgänge die Beschädigungsgefahr erhöhen. Beim Beladen sei insbesondere darauf zu achten, dass die Boxen so eingeklemmt seien, dass sie nicht verrutschen könnten, da sonst Präzisionsteile beschädigt werden könnten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 15 Abs. 1 EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 zufließen. Nach § 15 Abs. 2 EStG 1988 sind geldwerte Vorteile, wie etwa die Überlassung von Kfz zur Privatnutzung, mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen

Die Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab dem Jahr 2002, BGBl II 2001/416, in der ab dem Kalenderjahr 2005 geltenden Fassung (BGBl II Nr. 467/2004), regelt in § 4 die Bewertung der Privatnutzung firmeneigener Kraftfahrzeuge folgendermaßen:

Absatz 1:

Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereignetes 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, maximal € 600,00 monatlich, anzusetzen.

Absatz 2:

Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinn des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist ein Sachbezugswert im halben Betrag (0,75% der Anschaffungskosten,

maximal € 300,00 monatlich anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich.

Gemäß § 41 Abs. 1 des Familienlastenausgleichsgesetzes (FLAG) 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Dienstnehmer sind gemäß § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der hier maßgeblichen Fassung alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinn des § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach Absatz 3 der zitierten Gesetzesstelle ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Absatz 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht. Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinn des § 22 Z 2 leg.cit.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1988 (WKG).

Ein geldwerter Vorteil eines Dienstnehmers aus dem Dienstverhältnis ist sohin u.a. dann gegeben, wenn ihm ein Kfz des Arbeitgebers unentgeltlich zur privaten Nutzung überlassen ist. Es steht dem Arbeitgeber frei, dem Arbeitnehmer das Kfz ausschließlich für Dienstfahrten zur Verfügung zu stellen und ihm jede private Nutzung zu verbieten. Die Lohnsteuer- und Dienstgeberbeitragspflicht ist in diesem Fall nicht gegeben, wenn ein tatsächlich ernst gemeintes Verbot des Arbeitgebers hinsichtlich der privaten Fahrten vorliegt, was allerdings nur dann der Fall ist, wenn der Arbeitgeber auch für die Wirksamkeit seines Verbotes vorsorgt (VwGH 24.6.2010, 2007/15/0238).

Im vorliegenden Fall ist der Prüfer und ihm folgend das Finanzamt zum Ergebnis gelangt, dass der Nachweis, die arbeitgebereigenen Kfz seien von den beiden Außendienstmitarbeitern nur für berufliche Fahrten verwendet worden, nicht erbracht worden ist.

Übliches Beweismittel zum Nachweis der betrieblichen und privat gefahrenen Kilometer ist ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch. Ein solches liegt vor, wenn jede einzelne Fahrt unter Anführung der Kilometerstände, der Anfangs- und Endpunkte sowie der Zwischenziele so detailliert beschrieben ist, dass die Anzahl der gefahrenen Kilometer zweifelsfrei nachvollzogen werden kann. Zur Anforderung an die Führung von Fahrtenbüchern hat der Bundesfinanzhof in den Urteilen vom 16.11.2005, VI R 64/04, und vom 9.11.2005, VI R 27/05, folgendermaßen

Stellung genommen: Aus Wortlaut und Sinn und Zweck - da der Begriff des ordnungsgemäßen Fahrtenbuches gesetzlich nicht näher bestimmt ist - folgt, dass die dem Nachweis der Privatfahrten an der Gesamtleistung dienenden Aufzeichnungen hinreichende Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit bieten und mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sein müssen.

Diese Ausführungen decken sich mit der österreichischen Rechtsansicht.

Aus § 166 BAO ergibt sich der Grundsatz der Unbeschränktheit der Beweismittel, sodass zur Führung des Nachweises, wie ein Kfz verwendet wird, außer einem Fahrtenbuch auch andere Beweismittel in Betracht kommen (VwGH 24.2.2005, 2003/15/0073).

Die vom Abgabepflichtigen geführten Nachweise müssen die Kontrolle sowohl des beruflichen Zwecks als auch der tatsächlich zurückgelegten Fahrtstrecke erlauben. Dies erfordert, dass in den entsprechenden Aufzeichnungen zumindest das Datum, die Dauer, der Beginn und das Ende, der Start- bzw. Zielort, die Zwischenziele, die konkreten Fahrtrouten und der Zweck jeder einzelnen Fahrt festgehalten sind (VwGH 21.10.1993, 92/15/0001; UFS 12.4.2010, RV/0095-S/08). Entgegen der Ansicht der Berufungswerberin, eine hohe Fahrleistung relativiere Differenzen zwischen Fahrtenbuchangaben und Kilometerstandsangaben in Service- und Reparaturrechnungen, steigen vielmehr die Anforderungen an die Qualität der Aufzeichnungen mit der Anzahl der dienstlich oder privat gefahrenen Kilometer.

„Fahrtenbücher“ ohne konkreten Kilometerstand, ohne Bezeichnung der konkreten Fahrtstrecke (nur großräumige Ortsangaben) und ohne dem Zweck der einzelnen Fahrten sind letztlich nicht für den Arbeitgeber, aber schon gar nicht für die Abgabenbehörde nachprüfbar, weil ihnen die wichtigsten Angaben für eine Kontrolle etwa durch Vergleiche mit „Pickerlberichten“, Reparatur- und Servicerechnungen oder weiteren Unterlagen aus dem Betrieb des Arbeitgebers sowie durch Routenplaner fehlen (vgl. UFS 11.2.2005, RV/0606-I/03).

Im Berufungsfall steht außer Streit, dass Fahrtenbuch-Aufzeichnungen ungenau geführt wurden. Die Berufungswerberin räumt in ihrer Berufung zum einen Abweichungen in der Fahrtstrecke bzw. Differenzen in den Endkilometerständen ein, da in Einzelfällen die Touren „vereinfachend ohne unmittelbaren Abgleich mit dem tatsächlichen Kilometerstand mit einem Durchschnittswert“ im Fahrtenbuch eingetragen worden sind. Zum anderen sind in den Fahrtenbüchern unter „Fahrtstrecke“ lediglich großräumige Ortsangaben bzw. sogar Bundesländer eingetragen (z.B. G. 385 km, T. 862 km, V. 695 km, R. 385 km, W. 615 km). Die einzelnen Fahrten sind daher sowohl durch diese großräumigen Ortsangaben als auch durch „gerundete“ Kilometerangaben, wie zum Beispiel für die Fahrten „Vr.-L.-A.-Ws.-Vr.“ mit Fahrtenbucheintragungen zwischen 250 km und 280 km oder „Vr.-S.-B.-Ws.-Vr.“ mit

Eintragungen zwischen 350 km und 460 km, weder für den Arbeitgeber noch für die Abgabenbehörde im Einzelfall nachprüfbar.

Dazu kommt, dass zwischen den Aufzeichnungen in den vorgelegten Fahrtenbüchern und den in Reparatur- und Servicerechnungen vermerkten Kilometerständen Abweichungen jeweils um bis zu mehreren hundert Kilometern bestehen. Der Prüfer hat für den Prüfungszeitraum diesbezüglich folgende Feststellungen getroffen und diese laut Prüfbericht der Berufungswerberin zur Kenntnis gebracht:

Dienstnehmer: Herr K.; PKW: Chrysler Voyager mit dem amtlichen Kennzeichen 123 bzw. 456

Werkstattrechnungen		Fahrtenbuch		
Datum	Km-Stand	Datum	Km-Stand Anfang	Km-Stand Ende
10.02.2005	60.626	10.02.2005	61.600	62.020
18.03.2005	71.713	18.03.2005	70.200	70.560
06.05.2005	81.343	06.05.2005	80.800	81.150
22.09.2005	100.963	22.09.2005	101.800	102.150
21.12.2005	118.017	21.12.2005	118.200	118.550
16.02.2006	126.910	16.02.2006	125.500	125.850
24.04.2006	138.916	24.04.2006	139.400	139.650
28.07.2006	157.952	21.07.2006 31.07.2006	157.850 158.200	158.200 158.400
27.11.2006	19.975	27.11.2006	19.250	19600
20.06.2007	60.504	20.06.2007	60.580	60.900
20.09.2007	77.326	20.09.2007	76.650	77.000
10.12.2007	92.067	10.12.2007	93.150	93.450
28.01.2008	99.944	28.01.2008	100.600	100.850

Dienstnehmer: Herr H.; PKW: Chrysler Voyager mit dem amtlichen Kennzeichen 789

Werkstattrechnungen	Fahrtenbuch

Datum	Km-Stand	Datum	Km-Stand Anfang	Km-Stand Ende
17.02.2005	239.492	17.02.2005	239.521	239.852
21.02.2005	241.539	21.02.2005	239.852	240.606
19.08.2005	280.651	19.08.2005 22.08.2005	280.519 280.519	280.519 281.519
10.02.2006	31.330	10.02.2006	31.540	31.711
16.03.2006	40.450	16.03.2006	40.821	41.182
09.11.2006	100.761	09.11.2006	101.425	101.734
09.02.2007	124.147	09.02.2007	124.462	124.684
30.03.2007	140.094	29.03.2007 05.04.2007	139.764 140.123	140.123 140.474
15.06.2007	160.847	14.06.2007 18.06.2007	160.454 160.839	160.839 161.344
24.08.2007	180.013	23.08.2007 27.08.2007	179.004 179.353	179.353 179.845
30.10.2007	200.367	30.10.2007	200.039	200.734

Da aus diesen Darstellungen ersichtlich ist, dass in nahezu sämtlichen Fällen die Kilometerstandangaben in den Werkstattrechnungen außerhalb der in den Fahrtenbüchern eingetragenen Kilometerstände liegen und die Abweichungen teilweise bis zu mehreren hundert Kilometern betragen, kann auch der Verweis der Berufungswerberin auf das Urteil des BFH vom 10. April 2008, VI R 38/06, demzufolge kleinere Mängel nicht zur Verwerfung des Fahrtenbuchs führen, der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen. In dem vom BFH zu beurteilenden Sachverhalt haben die Aufzeichnungen im Streitjahr 2000 lediglich in einem Fall, im Jahr 2002 nur in zwei Fällen und im Jahr 2004 in keinem Fall Mängel aufgewiesen. Dazu kommt, dass in den hier vorliegenden Rechnungen von der Werkstatt keine ungefähren Kilometerstände, sondern detaillierte Zahlen angeführt worden sind, woraus zu schließen ist, dass anlässlich der Reparatur- und Servicearbeiten der tatsächliche Kilometerstand am Fahrzeug abgelesen worden ist.

Zusammengefasst entsprechen die vorgelegten Aufzeichnungen nicht den Anforderung an die Führung von Fahrtenbüchern, da aus diesen allein die Anzahl der gefahrenen Kilometer nicht nachvollzogen bzw. auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüft werden kann, sodass ein „Spielraum“ für Privatfahrten bleibt bzw. solche zumindest nicht ausgeschlossen werden können.

Vor dem Hintergrund der dargestellten Beweislage gelangt somit auch der Unabhängige Finanzsenat zum Ergebnis, dass der Nachweis, die dienstgebereigenen Fahrzeuge seien ausschließlich für berufliche Fahrten verwendet worden, nicht erbracht worden ist.

Auch das weitere, allgemein gehaltene Berufungsvorbringen, die beiden Dienstnehmer verfügten über Privat-PKW bzw. die Kfz seien mit Präzisionsteilen mit einem Gewicht von ca. 500 kg und einem Wert von ca. 20.000,00 € ständig beladen, lässt nicht erkennen, warum dadurch Privatfahrten mit den dienstgebereigenen Fahrzeugen gänzlich ausgeschlossen wären.

Im Übrigen hat das Finanzamt dieses Vorbringen ohnehin sachverhaltsmäßig bereits berücksichtigt, wenn es lediglich den halben Sachbezugswert gemäß der Sachbezugsverordnung zum Ansatz brachte.

Aus den dargestellten Gründen war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 25. Jänner 2011