



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vertreten durch Walter Eberle, Wirtschaftstreuhänder, 6020 Innsbruck, Technikerstraße 3, vom 23. Mai 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes XY vom 22. April 2003 betreffend Haftung und Zahlung von Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zu diesem Beitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Als Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung schrieb das Finanzamt der Steuerpflichtigen mit Bescheid vom 22. April 2003 insgesamt einen Betrag von € 2.777,77 an Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zu diesem Beitrag zur Haftung und Zahlung vor. Diese Nachforderung resultierte aus der erstmaligen Hinzurechnung eines Sachbezuges für die Privatnutzung eines dienstgebereigenen PKW's durch einen Arbeitnehmer. Das Finanzamt führte dazu aus, im gegenständlichen Fall bestehe ein Naheverhältnis zwischen der Arbeitgeberin und dem Dienstnehmer, da es sich dabei um den Lebensgefährten der Dienstgeberin handle. Es läge zwar ein Fahrtenbuch vor, dieses sei aber derart mangelhaft geführt, dass es keine entsprechende Beweiskraft entfalten könne. So fehlten der Anfangskilometerstand und auch der Endkilometerstand pro Dienstreise. Nur zu Beginn des Fahrtenbuches und anlässlich eines Fahrzeugwechsels wären die jeweiligen Anfangskilometerstände angegeben. Die Kilometerangaben pro Dienstreise ließen sich weiters nicht nachvollziehen, da bei den einzelnen Fahrtzielen zum größten Teil nur Gebiete bzw.

Bundesländer angegeben seien. Es bestehe kein Dienstvertrag und auch kein Verbot der Privatnutzung. Weitere Unterlagen, mit welchen ein Nachweis der ausschließlich beruflichen Nutzung dokumentiert werden könnte, bestünden nicht.

In der rechtzeitig erhobenen Berufung gegen diesen Bescheid führte die Steuerpflichtige aus, es sei bereits dem Prüfer mitgeteilt worden, dass der Dienstnehmer mit dem Firmen-PKW keinerlei Privatfahrten durchführen dürfe. Dies sei auch insoweit auszuschließen, als dass der PKW-Kombi stets voll mit Handelsware (NK) beladen sei. Da die Steuerpflichtige am Firmensitz über keine Lagerkapazität verfüge, müsse der Dienstnehmer nach Rückkehr von einer Verkaufstour die Handelsware beim Produzenten abholen, um früh am nächsten Tag die Verkaufstour wiederum beginnen zu können. Es sei somit unmöglich, dass der Dienstnehmer mit einem voll beladenen KFZ Privatfahrten unternehme, wo andererseits ein Zweit-PKW der Unternehmerin zur Verfügung stehe, mit dem auch jährlich zwischen 3.000 und 4.000 km privat zurückgelegt würden.

Das vom Dienstnehmer geführte Fahrtenbuch mag zwar bestimmte Mängel aufweisen, jedoch seien im Zusammenhang mit den von ihm erstellten Ausgangsfakturen in den jeweils angefahrenen Verkaufsorten die betrieblich gefahrenen Kilometer feststell- und überprüfbar, sodass unter Berücksichtigung des Tachokilometerstandes zu Beginn des Fahrtenbuches und des Kilometerstandes beim KFZ-Wechsel die gesamt gefahrenen Kilometer feststellbar seien. Sowohl die Steuerpflichtige als auch der Dienstnehmer, ihr Lebensgefährte, würden auf Grund der Tatsache, dass betrieblich sehr viel gefahren werden müsse, privat sehr wenig fahren. Dies auch deshalb, weil sämtliche Familienangehörige in X. beheimatet wären und Urlaubsreisen nicht mit dem PKW unternommen würden. Ein Ansatz eines Sachbezuges wäre somit grundsätzlich nur mit dem Hälftebetrag gerechtfertigt.

Nachdem jedoch durch den Dienstnehmer im gegenständlichen Fall keine Privatfahrten mit dem ihm zur Verfügung gestellten PKW durchgeführt worden wären, werde um ersatzlose Aufhebung des Haftungs- und Abgabenbescheides ersucht.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 30. Oktober 2003 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Das Finanzamt wiederholte dabei begründend die Ausführungen des Erstbescheides und führte weiters an, dass die Berufungswerberin ihrer – auf Grund der Tatsache, dass es sich beim Dienstnehmer um ihren Lebensgefährten handle – "erhöhten" Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen sei.

Daraufhin beantragte die Einschreiterin die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und wiederholte ihr Berufungsvorbringen, dass nämlich Verkaufsfakturen mit Angabe des Empfängers der Lieferung und der jeweiligen Adresse vorhanden seien und sich die Kilometerangaben des jeweiligen Tages ohne weiteres

nachvollziehen lassen würden, sodass es ohne nichtzumutbaren Mehraufwand unter Berücksichtigung des Tachokilometerstandes zu Beginn des Fahrtenbuches, sowie beim KFZ-Wechsel, möglich sei, die betrieblich gefahrenen Kilometer festzustellen. Die Berufungswerberin hätte sich zudem zusammen mit dem Prüfer über zwei Stunden bemüht, in Ordnern nach Servicerechnungen mit Km-Stand zu suchen; auf den Servicerechnungen wären jedoch keine Km-Stände vermerkt gewesen. Auch wären Nachforschungen bei Werkstätten durchgeführt worden, um noch vorhandene Pickerlprüfberichte zu erhalten; die Prüfberichte seien jedoch nicht mehr vorhanden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sind Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn).

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

Der übliche Mittelpreis des Verbrauchsortes ist der Betrag, den der Steuerpflichtige hätte aufwenden müssen, um sich die geldwerten Güter am Verbrauchsort im freien Verkehr zu beschaffen. Dieser Betrag ist jeweils in Bezug auf die betroffene Besteuerungsperiode zu ermitteln, wie dies durch die Bewertung der Sachbezüge regelmäßig in Verordnungsform geschieht (VwGH 7.8.2001, 97/14/0175).

Nach § 4 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge für 1992 und ab 1993, BGBl. Nr. 642/1992, führt unter dem Titel "Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges" aus, dass wenn für den Arbeitnehmer die Möglichkeit besteht, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen, ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), max. S 7.000,00 monatlich, anzusetzen ist. Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen.

Nach Abs. 2 dieser Bestimmung ist ein Sachbezugswert im halben Betrag (0,75% der tatsächlichen Anschaffungskosten, maximal S 3.500,00 monatlich) anzusetzen, wenn die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als

500 km beträgt. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich.

An Sachverhalt steht im gegenständlichen Fall fest, dass der Lebensgefährte der Berufungswerberin im strittigen Zeitraum mit Ausnahme eines Zeitraumes von Juni 1999 bis März 2000 von dieser in einem Dienstverhältnis beschäftigt wurde und ihm dabei ständig ein arbeitgebereigener PKW zur Verfügung stand.

Aus den im Verwaltungsakt aufliegenden Kopien des vom Dienstnehmer geführten "Fahrtenbuches" und den Ausführungen des Finanzamtes im bekämpften Bescheid und der Berufungsvorentscheidung ergibt sich weiters unbestreitbar, dass mit Ausnahme des Anfangskilometerstandes zu Beginn des Dienstverhältnisses und dem Anfangskilometerstand des neu verwendeten Fahrzeuges anlässlich eines Fahrzeugwechsels keinerlei Kilometerstände in den Aufzeichnungen vermerkt sind. Jedenfalls fehlt auch der **End**kilometerstand des Altfahrzeuges anlässlich des Fahrzeugwechsels.

Unbestritten ist auch, dass kein schriftlicher Dienstvertrag vorliegt, aus welchem ein Verbot der Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges zu entnehmen wäre. Eine durch die Berufungswerberin durchgeführte Kontrolle der Fahrzeugverwendung durch den Dienstnehmer wird nicht einmal behauptet.

Weiters steht ebenso fest, dass im "Fahrtenbuch", Tag und Dauer der Dienstreisen sowie die Anzahl der zurückgelegten Kilometer vermerkt sind. Als Fahrtstrecke wird regelmäßig "X." als Ausgangs- und Endpunkt der Reise angeführt, als Ziel wird jeweils ein großräumiges Gebiet ("UL", "OL", "WT"), ein ganzes Bundesland ("SB", "VB") oder sogar ein ganzer Staat ("TS") angeführt. Als Zweck der Fahrt enthält das "Fahrtenbuch" lediglich die lapidare Aussage "Termine" oder "Lieferrn". Privatfahrten sind im "Fahrtenbuch" keine verzeichnet.

Die Berufungswerberin vertritt in ihren Eingaben die Auffassung, dass der Ansatz eines nach der eingangs angeführten Verordnung berechneten Sachbezuges zu unrecht erfolgt sei, da das arbeitgebereigene Kraftfahrzeug vom Dienstnehmer nicht für private Fahrten verwendet worden sei.

Dazu ergeben sich folgende Überlegungen:

Nach Literatur und Judikatur ist kein Sachbezug anzusetzen, wenn ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug von einem Dienstnehmer ausschließlich für berufliche Fahrten verwendet wird. Dies ist einerseits dann der Fall, wenn vom Arbeitgeber ein Verbot der Privatnutzung ausgesprochen und dieses Verbot auch entsprechend kontrolliert wird, sowie dem Dienstnehmer entsprechende Sanktionen bei Verstößen gegen dieses Verbot drohen (VwGH 15.11.1995, 92/13/0274).

Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass es sich beim Dienstnehmer um den Lebensgefährten der Berufungswerberin handelt und kein schriftlicher Dienstvertrag oder andere schriftliche Vereinbarungen hinsichtlich der Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges bestehen. Ein nach außen hin erkennbares Verbot der Privatnutzung liegt somit – entgegen der Ausführungen in der Berufung – nicht vor. Auch wäre ein solches Verbot mangels schriftlich vereinbarter Sanktionen für den Fall des Zuwiderhandelns keinesfalls als ernst gemeint anzusehen.

Es ist daher insbesondere auch auf Grund der persönlichen Nahebeziehung zwischen der Berufungswerberin und dem Dienstnehmer davon auszugehen, dass ein konkludentes Einverständnis zur Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges bestanden hat, sodass der behauptete Umstand einer ausschließlich beruflichen Nutzung unter Beweis zu stellen gewesen wäre (VwGH 3.5.2000, 99/13/0186).

Eine derartige Beweisführung wäre beispielsweise durch die Vorlage eines ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuches oder anderer Aufzeichnungen möglich, aus welchen die einzelnen, mit dem arbeitgebereigenen Kraftfahrzeug durchgeführten Fahrten unter Angabe des Datum, des **konkreten** Zieles, des **konkreten** Zwecks, der Anzahl der zurückgelegten Kilometer und des **Kilometerstandes** des Fahrzeuges hervorgehen. Dass im vorgelegten Fahrtenbuch weder konkrete Ziele noch der konkrete, nachprüfbare Zweck der Fahrt oder ein Kilometerstand (mit Ausnahme zweier Anfangskilometerstände) vermerkt sind, ist unbestritten.

Deshalb erweist sich auch die Argumentation in der Berufung und im Vorlageantrag, die betrieblich gefahrenen Kilometer wären feststell- und überprüfbar als nicht tragfähig. Einerseits wäre es an der Berufungswerberin gelegen gewesen, diese Möglichkeit der Beweisführung nicht nur anzusprechen, sondern diese konkret zu führen, zumal das Finanzamt sowohl im bekämpften Bescheid als auch in der Berufungsvorentscheidung ausdrücklich auf die fehlenden Beweismittel hingewiesen hat. Dass dies nicht erfolgt ist, spricht bereits eindeutig gegen eine Nachvollziehbarkeit ohne "nichtzumutbaren Mehraufwand". Andererseits erweist sich das Vorbringen schon von vornherein als unschlüssig. Selbst wenn es möglich sein sollte, auf Grund der Verkaufsfakturen betriebliche Fahrten nachzuvollziehen und somit die Eintragungen der betrieblichen Fahrten im "Fahrtenbuch" zu verifizieren, hätten diese Feststellungen keinerlei Aussagekraft über die Anzahl der gefahrenen Privatkilometer, weil bei beiden im Prüfungszeitraum vom Dienstnehmer benützten Kraftfahrzeugen mit Ausnahme des jeweiligen Anfangskilometerstandes **keine einzige weitere Kilometerstandsangabe** erfolgt ist und alle Versuche der Abgabenbehörde erster Instanz solche (gesicherte) Kilometerangaben (etwa an Hand von Reparaturrechnungen oder "Pickerlberichten") zu erhalten, gescheitert sind und

auch die Berufungswerberin derartige Angaben nicht machen konnte (arg.: *"... die Pflichtige hat mit dem Prüfer über zwei Stunden Ordner nach Servicerechnungen mit KM-Stand gesucht, jedoch waren auf den Servicerechnungen die KM-Stände durch die KFZ Werkstätte nicht vermerkt worden. Darüber hinaus hat die Pflichtige bei den Werkstätten nachgeforscht, ob über noch vorhandene Pickerlprüfberichte der KM-Stand des jeweiligen Fahrzeuges zu erforschen wäre, führte dies jedoch zu keinem Erfolg, da die Prüfberichte nicht mehr vorhanden waren."*).

Es ist somit für die Abgabenbehörde in keinsten Weise möglich, die bloße Behauptung, es wären durch den Dienstnehmer keine Privatfahrten durchgeführt worden, zu prüfen bzw. weitere Beweise aufzunehmen. Es wäre nunmehr an der Berufungswerberin gelegen, konkrete Sachverhalte vorzutragen, welche einen Ausschluss jeder privaten Nutzung des arbeitgebereigenen Fahrzeuges durch den Dienstnehmer nahe legen könnten (VwGH 3.5.2000, 99/13/0186).

In der Berufung führt die Steuerpflichtige aus, Privatfahrten durch den Dienstnehmer wären insoweit auszuschließen, als der arbeitgebereigene PKW stets voll mit Handelsware beladen sei. Dazu hat das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung bereits ausgeführt, dass die Beladung bei einem Kombi die Möglichkeit der Privatnutzung nicht ausschließe. Diese Aussage, welcher uneingeschränkt zuzustimmen ist, blieb im Vorlageantrag unwidersprochen. Zu bedenken ist auch zusätzlich, dass – wie in der Berufung ausgeführt – der Dienstnehmer täglich neue Handelsware beim Produzenten abholte und somit seine Verkaufstouren, welche nach den Fahrtaufzeichnungen regelmäßig um 8.00 Uhr begannen und mit wenigen Ausnahmen bereits um die Mittagszeit bzw. am frühen Nachmittag endeten, stets mit einem leeren PKW beendete. Wieso sodann die Notwendigkeit bestanden haben soll, unmittelbar nach der Rückkehr das Auto wiederum voll zu laden, wurde nicht näher begründet. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens könnte die Beladung aber wohl zweifelsfrei auch erst am Abend oder sogar direkt am Morgen des jeweiligen Liefertages erfolgen, sodass dem Dienstnehmer außerhalb seiner Arbeitszeit jeweils sogar ein unbeladenes Kraftfahrzeug zur Verfügung gestanden wäre. Diese Überlegungen ändern jedoch nichts an der Tatsache, dass auch mit einem beladenen PKW Privatfahrten durchgeführt werden können.

Als weiteres Argument wird vorgebracht, dass die Berufungswerberin selbst über ein Kraftfahrzeug verfügte, mit welchem neben der betrieblichen Verwendung jährlich 3.000 bis 4.000 km privat zurückgelegt werden. Diese Fahrzeug könne der Dienstnehmer und Lebensgefährte für private Fahrten verwenden, was gegen Privatfahrten mit dem ihm zur Verfügung stehenden arbeitgebereigenen PKW spreche. Dazu ist auf das Erkenntnis des VwGH vom 22.3.2000, 99/13/0164, zu verweisen, in welchem der Gerichtshof deutlich ausgesprochen hat, dass aus der bloßen Existenz eines Privatfahrzeuges nicht zwingend auf

das Unterbleiben jeglicher privaten Nutzung des arbeitgebereigenen Fahrzeuges geschlossen werden kann. Diese Aussage trifft im gegenständlichen Fall umso mehr zu, als es sich beim angesprochenen Fahrzeug der Berufungswerberin nicht einmal um ein Privatfahrzeug handelt, sondern um ein zu 90% betrieblich genutztes Fahrzeug der Arbeitgeberin, welche damit, wie aus der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und somit ihren eigenen Angaben zu entnehmen ist, ständig betriebliche Fahrten durchführte. Es ist somit offensichtlich, dass der im Privatleben erfahrungsgemäß bestehende Bedarf nach einem Fahrzeug die Nutzung des arbeitgebereigenen Fahrzeuges durch den Dienstnehmer für einen privaten Zweck fallweise durchaus geboten hat (vgl. neuerlich VwGH 22.3.2000, 99/13/0164). Dies insbesondere deshalb, weil eben das zweite Fahrzeug der Berufungswerberin wegen des betrieblichen Gebrauches durch die Berufungswerberin selbst nicht zur Verfügung gestanden ist und der Dienstnehmer – wie sich aus seinen eigenen Aufzeichnungen ergibt – regelmäßig über freie Nachmittage verfügte, da er keiner weiteren beruflichen Tätigkeit nachgegangen ist.

Das weitere Argument, sämtliche Familienangehörigen würden in X. beheimatet sein, spricht nach Ansicht der nunmehr entscheidenden Behörde nicht für eine ausschließlich berufliche Nutzung, sondern gerade dagegen. So ist es doch durchaus naheliegend, dass in einer weitläufigen Gemeinde wie X. an freien Nachmittagen Bekannte und Verwandte besucht werden, und dazu ein Kraftfahrzeug verwendet wird. Welches Kraftfahrzeug sollte zu Zeiten, in welchen die Berufungswerberin selbst betriebliche Reisen durchführte, für derartige Fahrten herangezogen werden ?

Letztlich kann auch der Hinweis darauf, dass Urlaubsreisen nicht mit dem PKW unternommen werden würden, der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen, da dies ebenfalls eine durch nichts belegte Behauptung ist.

Zusammenfassend ist daher festzustellen, dass im vorliegenden Fall

- mangels schriftlicher Vereinbarungen kein bestehendes ernst gemeintes Verbot der Privatnutzung bestanden hat und von einer konkludenten Zustimmung zur Privatnutzung ausgegangen werden kann,
- keine tauglichen Nachweise über die ausschließlich berufliche Nutzung des arbeitgebereigenen PKW's durch den Dienstnehmer vorgelegt wurden,
- die private Verwendung des PKW's unter Berücksichtigung des Naheverhältnisses zwischen Arbeitgeberin und Dienstnehmer, des überdurchschnittlichen Ausmaßes an Freizeit, des Fehlens eines eigenen privaten PKW's und der ständigen beruflichen Verwendung des zweiten betrieblichen PKW's durch die Arbeitgeberin selbst – mangels Gegenbeweises – unterstellt werden kann und

- die Argumente hinsichtlich Beladung, Urlaubsreisen und Verwandte im Wohnort nicht überzeugen können, weshalb
- dem Dienstnehmer ein steuerpflichtiger Sachbezug zugeflossen ist.

Hinsichtlich der Höhe des Sachbezuges ist nunmehr vorerst festzuhalten, dass die Höhe der Anschaffungskosten der beiden verwendeten PKW´s im vorliegenden Fall nicht strittig ist. Wenn die Berufungswerberin in der Berufung vermeint, ein *"Ansatz eines Sachbezuges für Privatfahrten wäre somit grundsätzlich nur mit dem Hälftebetrag gerechtfertigt"*, ist dies einerseits beinahe schon ein Zugeständnis der Durchführung von Privatfahrten, wodurch die obigen Ausführungen noch bestärkt werden. Andererseits wird jedoch im letzten Absatz der Berufung wiederum die Durchführung von Privatfahrten bestritten.

Wie eingangs ausgeführt, beträgt der Sachbezug für die kostenlose Überlassung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges zur Privatnutzung grundsätzlich 1,5% der Anschaffungskosten (inklusive Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe). Der halbe Sachbezugswert kann nach § 4 Abs. 2 der Sachbezugsverordnung nur dann angesetzt werden, wenn nachweislich feststeht, dass das arbeitgebereigene Kraftfahrzeug im Kalenderjahr maximal durchschnittlich 500 Kilometer pro Monat für Privatfahrten genutzt wurde. Solche Sachverhaltsgrundlagen festzustellen, hat die – jede Privatnutzung der in Rede stehenden Fahrzeuge bestreitende Berufungswerberin – jedoch nicht ermöglicht, da das Ausmaß der mit den Fahrzeugen insgesamt zurückgelegten Kilometer (mangels (End)Kilometerständen) bis zuletzt nicht festgestellt werden konnte. Das Finanzamt hat deshalb zu Recht die Höhe des hinzuzurechnenden Sachbezuges nach § 4 Abs. 1 der Sachbezugsverordnung ermittelt (vgl. wiederum VwGH 3.5.2000, 99/13/0186).

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 11. Februar 2005