

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der A GmbH, Adresse, (nunmehr) vertreten durch V, Adresse1, über die Beschwerde vom 16. November 2015 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 14. Oktober 2015 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2010 bis 2014 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

1.

a) Der angefochtene Haftungsbescheid vom 14. Oktober 2015 betreffend das Jahr 2010 wird aufgehoben.

Die Gutschrift an Lohnsteuer beträgt 456,82 Euro.

b) Die angefochtenen Abgabenbescheide vom 14. Oktober 2015 betreffend das Jahr 2010 werden wie folgt abgeändert:

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen wird mit 1.022.742,44 Euro, der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wird mit 90.910,44 Euro festgesetzt.

2. Die angefochtenen Bescheide vom 14. Oktober 2015 betreffend das Jahr 2011 werden wie folgt abgeändert:

Der Beschwerdeführer wird für Lohnsteuer in der Höhe von 17.673,81 Euro in Anspruch genommen.

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen wird mit 1.001.736,61 Euro, der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wird mit 89.043,25 Euro festgesetzt.

3.

a) Der angefochtene Haftungsbescheid vom 14. Oktober 2015 betreffend das Jahr 2012 wird aufgehoben.

Die Gutschrift an Lohnsteuer beträgt 14.317,94 Euro.

b) Die angefochtenen Abgabenbescheide vom 14. Oktober 2015 betreffend das Jahr 2012 werden wie folgt abgeändert:

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen wird mit 1.012.031,71 Euro, der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wird mit 87.709,42 Euro festgesetzt.

4. Die angefochtenen Bescheide vom 14. Oktober 2015 betreffend das Jahr 2013 werden wie folgt abgeändert:

Der Beschwerdeführer wird für Lohnsteuer in der Höhe von 1.729,99 Euro in Anspruch genommen.

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen wird mit 1.044.636,85 Euro, der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wird mit 90.535,19 Euro festgesetzt.

5. Die angefochtenen Bescheide vom 14. Oktober 2015 betreffend das Jahr 2014 werden wie folgt abgeändert:

Der Beschwerdeführer wird für Lohnsteuer in der Höhe von 21.360,73 Euro in Anspruch genommen.

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen wird mit 1.052.101,26 Euro, der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wird mit 91.182,11 Euro festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern (Seiten 1 bis 6) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Mit den Haftungsbescheiden vom 14. Oktober 2015 wurde die Beschwerdeführerin für die Jahre 2010 bis 2014 als Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer in Anspruch genommen. Mit den Abgabenbescheiden vom selben Tag wurden der Beschwerdeführerin für die Jahre 2010 bis 2014 der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (Dienstgeberbeitrag) und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vorgeschrieben. In den jeweiligen Bescheidbegründungen wurde auf den Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 14. Oktober 2015 verwiesen. In diesem wurde ausgeführt, der Sachbezug für ein Kraftfahrzeug sei nur in jenen Fällen anzuwenden, in denen der Arbeitnehmer ein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug für Privatfahrten zur Verfügung gestellt bekomme. Für ein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug spreche, dass der Arbeitgeber als Leasingnehmer aufscheine und auch die laufenden Kosten trage. Gegen ein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug spreche, dass der Arbeitnehmer ebenfalls als Leasingnehmer aufscheine, er sich das Kraftfahrzeug aussuchen könne, frei über die Privatnutzung verfügen könne, die Kosten vom Arbeitgeber mit dem Arbeitnehmer gegenverrechnet würden und als Zulassungsbesitzer der Arbeitnehmer aufscheine. Des Weiteren seien einigen Dienstnehmern zeitgleich mehrere Kraftfahrzeuge zur Verfügung gestellt worden. Nach dem Gesamtbild aller Tatsachen ergebe sich, dass diese

Kraftfahrzeuge arbeitnehmereigene Kraftfahrzeuge seien, bei denen der Arbeitgeber vorweg die laufenden Kosten übernehme. § 4 der Sachbezugswerteverordnung sei nicht anzuwenden. Vielmehr seien die Kosten des Arbeitgebers für das Kraftfahrzeug als Vorteil aus dem Dienstverhältnis anzusehen und auch mit dem vollen Wert der Kosten anzusetzen. Kostenbeiträge des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber minderten den Sachbezugswert. Unbestritten sei, dass durch den Abzug von 600 Euro monatlich beim Arbeitgeber der Sachbezug zu kürzen sei. Somit seien bei der Prüfung als Vorteil aus dem Dienstverhältnis alle vom Arbeitgeber getragenen Kosten für das Kraftfahrzeug, vermindert um die vom Arbeitnehmer geleisteten Nettozahlungen (Sachbezüge) der Besteuerung unterworfen worden.

Gegen diese Bescheide richtete sich die Beschwerde vom 16. November 2015. Die Beschwerdeführerin, vertreten durch V1, brachte Folgendes vor:

„Die Beschwerde begründet sich darauf, dass die Lohnsteuer, der Dienstgeberbeitrag (DB) und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den streitgegenständlichen Zeitraum zu Unrecht festgesetzt wurden. Den Arbeitnehmern wurde ein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug für Privatfahrten zur Verfügung gestellt, weshalb entgegen der Ansicht des Prüfungsorgans ein Sachbezug Kfz im Sinne des § 4 der Sachbezugswerteverordnung (vgl. Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBI. II 416/2001, BGBI. II Nr. 467/2004, BGBI. II Nr. 29/2014) anzuwenden war und auf dieser Basis die o.g. Lohnabgaben zu kalkulieren waren.“

Sachverhalt

Für Teile unserer Mitarbeiter besteht - eine entsprechende Vereinbarung vorausgesetzt - die Möglichkeit ein Dienstfahrzeug, das auch privat genutzt werden kann, zu folgenden Konditionen zu erhalten: Wir als Arbeitgeber treten als Leasingnehmer (Erstleasingnehmer) und Vertragspartner mit dem Leasinggeber, der (...) Bank AG, in Vertragsbeziehungen. Die Arbeitnehmer haben die Möglichkeit, subsidiär als Zweitleasingnehmer dem Leasingvertrag beizutreten. Nach Auflösung des Leasingvertrages besteht die Möglichkeit, das Fahrzeug zu marktüblichen Konditionen vom Leasinggeber zu erwerben. Während des aufrechten Dienstverhältnisses tragen wir als Arbeitgeber - unserer Eigenschaft als Leasingnehmer entsprechend - die durch den Betrieb des geleasten Fahrzeuges anfallenden Kosten. Zeitgleich nehmen die Arbeitnehmer zustimmend zur Kenntnis, dass - wegen der Zurverfügungstellung eines Fahrzeugs und wegen des hierdurch vermittelten Wertes - Prämien und Bezüge nicht mehr in der bisherigen Form und bisherigen Höhe gebühren.

Rechtliche Würdigung

Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen, dann ist nach § 4 Abs. 1 der Sachbezugswerteverordnung ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal EUR 600,- monatlich (ab 1.3.2014 EUR 720,- monatlich), anzusetzen.

Mit dem Sachbezugswert sind alle geldwerten Vorteile abgegolten, die mit der Nutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges üblicherweise verbunden sind. Diese entsprechen jenen Aufwendungen, die im Falle der beruflichen Nutzung eines arbeitnehmereigenen Kraftfahrzeuges mit dem Kilometergeld abgedeckt werden (vgl. LStR 2002 Rz 175, 372). Trägt der Arbeitgeber somit Kosten wie beispielsweise Treibstoff, Öl, Service- und Reparaturkosten aufgrund des laufenden Betriebes, Zusatzausrüstungen (Winterreifen, Autoradio, Navigationsgerät usw.), Steuern, (Park-)Gebühren, Mauten, Autobahnvignette, Versicherungen aller Art (einschließlich Vollkasko-, Insassenunfall- und Rechtsschutzversicherung), Mitgliedsbeiträge bei Autofahrerklubs (z.B. ÖAMTC, ARBÖ), oder Finanzierungskosten für den Dienstwagen, ist deswegen kein zusätzlicher geldwerter Vorteil anzusetzen.

Nach Ansicht des GPLA-Prüfungsorgans seien im gegenständlichen Fall die Fahrzeuge aus unterschiedlichen Gründen jedoch nicht als arbeitgebereigene - sondern als arbeitnehmereigene - Kraftfahrzeuge anzusehen, weshalb die Anwendung des Sachbezuges Kfz im Sinne des § 4 der Sachbezugswerteverordnung in diesem, unseren konkreten Fall nicht möglich sei. Nachstehend wird der Sichtweise der Finanzverwaltung konkret Punkt für Punkt wie folgt entgegengetreten:

Leasingnehmer ist der Arbeitgeber

Ein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug liegt einerseits bei Kauf durch den Arbeitgeber vor, der dann als Eigentümer die volle Dispositionsfähigkeit über das Kraftfahrzeug hat. Andererseits besteht für den Arbeitgeber auch die Möglichkeit, ein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug zu leasen. In diesem Fall tritt der Arbeitgeber als Leasingnehmer des arbeitgebereigneten Kraftfahrzeugs in Erscheinung und sichert sich auf diese Weise ebenfalls die Dispositionsfähigkeit über das von ihm geleaste Fahrzeug (vgl. VwGH 28.5.2002, 98/14/0169; VwGH 17.08.1994, 91/15/0083; Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ §24; Stoll, BAO-Kommentar, § 24, 294).

Im gegenständlichen Fall sind wir als Arbeitgeber Leasingnehmer (Erstleasingnehmer). Die Arbeitnehmer sind in unserem Fall lediglich als (nachrangige) Zweitleasingnehmer vertraglich vorgesehen. Es ist in der Fachliteratur herrschende Rechtsmeinung, dass im Regelfall der Arbeitgeber als eigentlicher Leasingnehmer gilt, wenn ein Kraftfahrzeug vom Arbeitgeber und vom Arbeitnehmer gemeinsam geleast wird (vgl. Doralt, EStG¹⁴ Tz 53/1 mit Verweis auf die deutsche Verwaltungspraxis (vgl. OFD Hannover 15.5.1998, in BB 1998, 2094)). Ferner möchten wir in diesem Zusammenhang auf die Judikatur des VwGH verweisen (vgl. VwGH 23.11.2004, 2001/15/0083). Leasingnehmer der Fahrzeuge ist daher unser Unternehmen, ein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug im Sinne des § 4 der Sachbezugswerteverordnung liegt daher vor.

Arbeitnehmer kann sich das Fahrzeug aussuchen

Von Seiten der Finanzverwaltung wurden die prüfungsgegenständlichen Fahrzeuge nicht als arbeitgebereigene Kraftfahrzeuge beurteilt, da sich die Arbeitnehmer die jeweiligen Fahrzeuge aussuchen konnten. Hierzu ist anzumerken, dass die Möglichkeit für den Arbeitnehmer, sich sein Firmenfahrzeug (mit der dazugehörigen Sonderausstattung

und sämtlichen vom Arbeitnehmer gewünschten Extras) selbst aussuchen zu können, reine Vereinbarungssache zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer ist. Ein Teil dieser vertraglichen Vereinbarungen kann (und sollte) auch arbeitsrechtliche und sonstige zivilrechtliche Regelungen enthalten (vgl. Gaedke/Hackl/Wobisch, *Das Auto im Steuerrecht*, 67). Diese vertragliche Vereinbarung, beispielsweise welches Fahrzeug der Arbeitnehmer als Dienstauto auswählt, berührt lediglich das Innenverhältnis der beiden Vertragsparteien, kann jedoch keinesfalls der Beurteilung als arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug im Sinne der Sachbezugswerteverordnung schädlich sein.

Arbeitnehmer kann frei über die Privatnutzung verfügen

Dass der Arbeitnehmer frei über die Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeugs verfügen kann, spricht schon per Definition für die Anwendung eines Sachbezuges. § 4 der Sachbezugswerteverordnung kommt dann zur Anwendung, wenn für den Arbeitnehmer die Möglichkeit besteht, ein firmeneigenes Kraftfahrzeug für private Zwecke zu benutzen. Es ist sodann gemäß § 4 Abs. 1 der Sachbezugswerteverordnung ein monatlicher Sachbezug in Höhe von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten anzusetzen. Betragen die Privatfahrten im Jahresdurchschnitt nicht mehr als 500 Kilometer monatlich, dann ist der halbe Sachbezugswert in Höhe von 0,75% der tatsächlichen Anschaffungskosten anzusetzen (vgl. § 4 Abs. 2 der Sachbezugswerteverordnung). Zudem sieht § 4 Abs. 3 der Sachbezugswerteverordnung auch den sog. „Mini-Sachbezug“ vor. Ein Sachbezug ist u.a. dann nicht anzusetzen, wenn es sich um Spezialfahrzeuge handelt, die aufgrund ihrer Ausstattung eine private Nutzung praktisch ausschließen (vgl. Doralt, EStG¹⁴ Tz 53/1; LStR 2002 Rz 175). Ein Sachbezug ist überdies dann nicht anzunehmen, wenn ein er[n]st gemeintes Verbot von Privatfahrten durch den Arbeitgeber ausgesprochen wird und dieser auch für die Wirksamkeit des Verbots sorgt (vgl. Doralt, EStG¹⁴ Tz 53). Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass es zwar mehrere Schwellenwerte gibt, die es erlauben, den Sachbezug in geringerer Höhe anzusetzen, eine (z.B. kilometermäßig definierte) Obergrenze, bei deren Überschreitung der Sachbezug nicht mehr angesetzt werden dürfte, von der Sachbezugswerteverordnung allerdings nicht vorgesehen ist. Nicht nur eine unbegrenzte kilometermäßige Nutzung des Kraftfahrzeugs, auch die Nutzung durch andere Personen, z.B. die Familienangehörigen des Arbeitnehmers, schließen den Sachbezug nach der Sachbezugswerteverordnung nicht aus (vgl. Doralt, EStG¹⁴ Tz 53). Aus den soeben genannten Gründen folgt, dass die Argumentation seitens des GPLA-Prüfungsorgans, die freie Verfügung des Arbeitnehmers über die Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeugs hindere die Anwendung des Sachbezuges, ins Leere geht. Ganz im Gegenteil: nach der Sachbezugswerteverordnung ist bei einer unlimitierten Benutzungsmöglichkeit obligatorisch und alternativlos der volle Sachbezug Kfz im Sinne der Sachbezugswerteverordnung anzusetzen (vgl. § 4 Abs. 1 Sachbezugswerteverordnung). Exakt dies haben wir in unserer Personalverrechnung auch so berücksichtigt.

Arbeitnehmer bekommen zeitgleich mehrere Kfz zur Verfügung gestellt

Der Umstand, dass einige Arbeitnehmer im Prüfungszeitraum zeitgleich mehrere Kraftfahrzeuge zur Verfügung gestellt bekommen haben, kann ebenfalls keine Beurteilung als arbeitnehmereigenes Kraftfahrzeug begründen. Vielmehr ist nach völlig herrschender Rechtsansicht ein Sachbezugswert für jedes einzelne Kraftfahrzeug anzusetzen, sofern ein Arbeitnehmer den Vorteil der unentgeltlichen Nutzung mehrerer Kraftfahrzeuge für Privatfahrten hat (vgl. Doralt, EStG¹⁴ Tz 53/4; Ortner/Ortner, Personalverrechnung in der Praxis 2015, Rz 350; LStR 2002 Rz 183a). Dies haben wir in unserer Personalverrechnung auch so gehandhabt.

Kosten werden vom Arbeitgeber mit dem Arbeitnehmer gegenverrechnet. Betreffend der „Gegenverrechnung“ der mit der Nutzung der Fahrzeuge verbundenen Kosten (wie beispielsweise für Reifenwechsel, Storno-Versicherung, Anmeldekosten, Reifengasfüllung, Reparaturkosten, etc.) ist Folgendes festzuhalten: Dass mit der Nutzung des firmeneigenen Kraftfahrzeugs üblicherweise verbundene Aufwendungen vom abgabepflichtigen Sachbezugswert abgedeckt sind, bedeutet nicht automatisch einen arbeitsrechtlichen Anspruch des Arbeitnehmers auf Ersatz all dieser Aufwendungen oder auf volle Kostentragung durch den Arbeitgeber (so auch Ortner/Ortner, Personalverrechnung in der Praxis 2015, Rz 347). Aus betriebswirtschaftlichen Überlegungen wollten und wollen wir als Arbeitgeber nicht den - sich bei den Arbeitnehmern durch die Gewährung eines arbeitgebereigenen Fahrzeuges zu privaten Zwecken ergebenden - privaten Vorteil zur Gänze finanzieren. Die nähere Festlegung, welche Kosten für die Privatnutzung des arbeitgebereigenen Fahrzeuges vom Arbeitgeber und welche vom Arbeitnehmer selbst zu tragen sind, obliegt jedoch rein der Vereinbarung zwischen den Vertragsparteien. Ob diese finanzielle Komponente - im Sinne eines für den Arbeitnehmer vorgesehenen Budgets - durch einen Kostenbeitrag des Arbeitnehmers, einen Zuschuss oder aber auch eine Neuausgestaltung von Bezugsansprüchen erfolgt, muss somit im Sinne der Privatautonomie der Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer anheimgestellt bleiben. Dies bedeutet somit, dass die „Gegenverrechnung“ der vom Arbeitgeber getragenen Kosten mit dem Arbeitnehmer im Sinne eines vice versa erfolgenden Wegfalls von anderweitigen Ansprüchen, die Anwendung des Sachbezuges für Kraftfahrzeuge gemäß § 4 der Sachbezugswerteverordnung nicht ausschließen kann.

Zulassungsbesitzer

Wenn seitens des Prüforgans positioniert wird, dass der Arbeitnehmer als Zulassungsbesitzer aufscheint, teilen wir hierzu mit, dass dies bei der Zurverfügungstellung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeugs ein von uns am Rande positionierter Aspekt war. Wir wollten auf diese Weise erreichen, dass sich die Arbeitnehmer für das Firmenfahrzeug in einer höheren Form verantwortlich fühlen, als wenn es sich um ein Fahrzeug handelte, welches als Zulassungsbesitzer unser Unternehmen ausweist. Die Erfahrungen, die wir mit diesem Umstand gemacht haben, haben unserer seinerzeitigen Annahme auch Recht gegeben, zeigen doch die empirischen Auswertungen der (...) Bank AG, dass die Fahrzeuge, welche als Zulassungsbesitzer den Arbeitnehmer ausweisen, zu deutlich weniger Schadensfällen

führen, als jene Fahrzeuge, welche als Zulassungsbesitzer den Arbeitgeber ausweisen. Dass dieser Umstand aber lohnabgabenrechtlich völlig irrelevant sein muss, liegt auf der Hand und wird durch vergleichbare - in Fachliteratur und Judikatur vertretene - Rechtsstandpunkte bestärkt, wonach z.B. auch die polizeiliche Meldung einer Person für die Positionierung deren Lebensmittelpunktes kein entscheidendes Kriterium ist, sondern maximal Indizwirkung haben kann (vgl. VwGH 23.5.1990, 89/13/0015, ÖStZB 1990, 413; VwGH 3.7.2003, 99/15/0104, ÖStZB 2003, 543).

Das Gesamtbild der Tatsachen zeigt daher - anders als vom Prüforgan im Rahmen der GPLA dargestellt - dass unser Unternehmen Leasingnehmer der Fahrzeuge ist und die laufenden Kosten aus dem Leasingvertrag direkt in Rechnung gestellt bekommt und trägt. Auch der Umstand, dass der Arbeitnehmer in Anbetracht der Einräumung eines Firmenwagens einer (finanziellen) Neuausrichtung seiner Bezugsstruktur zustimmt, ist letztlich irrelevant, weil dies der Vertragsautonomie der Vertragsparteien (Arbeitnehmer und Arbeitgeber) anheimgestellt bleibt. Nicht von Relevanz sind - wie obig gezeigt - die weiteren von der Finanzverwaltung positionierten Aspekte, wie insbesondere der Aspekt, sich das Fahrzeug aussuchen zu können, die freie Verfügungsmöglichkeit über das Fahrzeug zu haben, etc.

Daher zu dem Schluss zu kommen, die Fahrzeuge wären arbeitnehmereigene Fahrzeuge, muss aus den obig aufgezeichneten Argumenten falsch sein. Ein arbeitnehmereigenes Fahrzeug wäre nur dann gegeben, wenn der Arbeitnehmer entweder zivilrechtliches Eigentum hätte (dies ist nicht der Fall) oder aber wirtschaftliches Eigentum hätte.

Wirtschaftliches Eigentum heißt nach Ansicht der Fachliteratur und Judikatur, dass der Arbeitnehmer gleich einem Eigentümer über den Gegenstand (hier das Kfz) verfügen könnte (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 24). Dass dies nicht der Fall ist, ergibt sich unzweideutig aus dem obig Gesagten, insbesondere aus dem Umstand, dass der Arbeitnehmer nicht ausschließlicher und einem Eigentümer vergleichbarer, sondern lediglich eingeschränkter, nachrangiger Vertragspartner des Leasingvertrages ist, sich seine Stellung aus dem Dienstvertrag ableitet und auch davon abhängig ist und seine Verfügungsmöglichkeiten daher in erheblichem Maße begrenzt sind. Es liegen daher arbeitgebereigene Fahrzeuge vor, ein Sachbezug ist anzusetzen.“

Abschließend stellte die Beschwerdeführerin den Antrag, die gegenständlichen Haftungs- und Abgabenbescheide ersatzlos aufzuheben.

Mit der Beschwerdevorentscheidung vom 27. September 2016 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde neben der Wiedergabe der rechtlichen Grundlagen zusammengefasst ausgeführt, für bestimmte Arbeitnehmer bestehe nach vorheriger Vereinbarung die Möglichkeit, Dienstfahrzeuge zu erhalten und diese auch privat zu nutzen. Dabei handle es sich um Leasingfahrzeuge, der Leasingvertrag werde sowohl von der Beschwerdeführerin als auch von den Arbeitnehmern unterfertigt. Sämtliche anfallende Kosten trage die Beschwerdeführerin. Nach Auflösung des Leasingvertrages seien die Arbeitnehmer berechtigt, das Kraftfahrzeug zu marktüblichen Konditionen vom Leasinggeber zu erwerben. Steuerlich sei von der Beschwerdeführerin

gemäß § 4 Abs. 1 Sachbezugswerteverordnung ein Sachbezug angesetzt worden, da nach Ansicht der Beschwerdeführerin die jeweiligen Kraftfahrzeuge als arbeitgebereigene Fahrzeuge anzusehen seien.

Es sei zu prüfen, ob die Arbeitnehmer als wirtschaftliche Eigentümer der Kraftfahrzeuge anzusehen seien. Für die Qualifikation als arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug spreche die Tatsache, dass die Beschwerdeführerin während des aufrechten Dienstverhältnisses sämtliche Kosten trage. Dieses gewichtige Argument könne relativiert werden. Die Kosten würden mit dem jeweiligen Arbeitnehmer rückverrechnet. Dies geschehe in der Form, dass der Arbeitnehmer einerseits monatlich einen bestimmten Betrag als Nutzungsentgelt zurückzahle, der von seinem versteuerten Monatsnettoauszahlungsbetrag abgezogen werde. Weiters werde kein Kilometergeld verrechnet, stattdessen werde den Arbeitnehmern ein pauschal bemessener Jahresbetrag bei der Abrechnung der gesamten Kosten gutgeschrieben, der verbleibende offene Restbetrag werde auf null saldiert, indem sich die Arbeitnehmer mit einem Gehaltsverzicht in Höhe der ausstehenden Restsumme als einverstanden erklären. Der entsprechende Bruttbetrag werde hierbei von der für das jeweilige Geschäftsjahr auszuschüttenden Bonusprämie abgezogen und somit komme nur die so reduzierte Bonusprämie zur Auszahlung. Somit würden die Kosten für die Kraftfahrzeuge im Ergebnis von den Arbeitnehmern getragen und die Beschwerdeführerin trete nur nach außen hin als Träger der Kosten auf. Die Bezahlung der Kosten könne höchstens Indizwirkung haben. Dass die Beschwerdeführerin als Leasingnehmerin aufscheine, könne nicht überzeugen, da die Arbeitnehmer ebenfalls als Leasingnehmer in Erscheinung träten. Somit seien beide zivilrechtlich als Mitbesitzer anzusehen, die über das Kraftfahrzeug verfügen dürften. Dass die Beschwerdeführerin Erstleasingnehmerin sei und die Arbeitnehmer nachrangige Zweitleasingnehmer seien, werde zwar behauptet, aber nicht durch die Vorlage eines Leasingvertrages oder einer entsprechenden Vereinbarung nachgewiesen. Mangels Nachweises müsse von einer gleichrangigen Berechtigung ausgegangen werden. Letztlich hätten nur die Arbeitnehmer ein wirkliches Interesse, die Kraftfahrzeuge zu benutzen. Die Beschwerdeführerin als juristische Person sei nicht in der Lage, ein Kraftfahrzeug zu fahren. Eine theoretische Verfügungsmacht der Beschwerdeführerin als Leasingnehmerin laufe in der Praxis ins Leere. Die Indizwirkung, die die Möglichkeit der Arbeitnehmer, sich das Kraftfahrzeug samt Sonderausstattung und Extras aussuchen zu können, entfaltet, dürfe bei einer Gesamtbetrachtung nicht außer Acht gelassen werden. Es sei höchst unüblich und auch sinnwidrig, ein nach den Wünschen des Arbeitnehmers bestelltes Kraftfahrzeug der Beschwerdeführerin wirtschaftlich zuzuordnen. Der Umstand, dass die Arbeitnehmer als Zulassungsbesitzer eingetragen seien, könne entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin nicht am Rande positioniert werden. Der Verweis der Beschwerdeführerin auf Judikatur betreffend polizeiliche Meldung einer Person habe keinen Einfluss auf die Beurteilung der strittigen Frage. Der Zulassungsschein besitze erhöhte Beweiskraft, die einem Meldezettel nicht innewohne. Der Zulassungsschein liefere eine sehr beweiskräftige Aussage darüber, dass ein Kraftfahrzeug dem Arbeitnehmer zugeordnet werde und dieser somit der wirtschaftliche Eigentümer sei. Das werde auch durch die Möglichkeit der Arbeitnehmer,

das Kraftfahrzeug nach Auflösung der Leasingverträge zu marktüblichen Konditionen kaufen zu können, bestärkt. Die vertragliche Konstruktion ähnle in wirtschaftlicher Betrachtungsweise einer Ratenkaufvereinbarung mit einer Kaufoption zugunsten des Arbeitnehmers. Diesem komme somit das Risiko der Wertminderung zu, was einen Aspekt des wirtschaftlichen Eigentums darstelle. Die jeweiligen Arbeitnehmer seien daher als wirtschaftliche Eigentümer und die Kraftfahrzeuge als arbeitnehmereigene Fahrzeuge anzusehen.

Dagegen richtete sich der Vorlageantrag vom 25. Oktober 2016. Die Beschwerdeführerin, vertreten durch V2, brachte vor:

„ Entgegen der von der belangten Behörde getroffenen Feststellungen handelt es sich bei den prüfungsgegenständlichen Firmenfahrzeugen um keine arbeitnehmereigenen Fahrzeuge. Vielmehr wurde den Arbeitnehmern gemäß den bereits dargelegten Ausführungen und der diesbezüglich nunmehr nachfolgend ausgeführten Ergänzungen eindeutig ein arbeitgebereignetes Fahrzeug zur Verfügung gestellt, welches vom Arbeitnehmer auch privat genutzt werden kann.

Dementsprechend ist entgegen der Ansicht der belangten Behörde § 4 der Sachbezugswerteverordnung (...) für die Privatnutzung des Firmenfahrzeuges durch den Arbeitnehmer anzuwenden.

Insbesondere werden zur Untermauerung dieser Tatsache nachstehende Ergänzungen zu den in der Beschwerde vom 16. November 2015 bereits ausgeführten Punkten vorgenommen:

Ergänzend führen wir aus:

Leasingnehmer ist der Arbeitgeber

Bei den Leasingverträgen der prüfungsgegenständlichen Fahrzeuge handelt es sich ausnahmslos um Operating-Leasing-Verträge der (...) Bank Aktiengesellschaft, die nur mit Unternehmen abgeschlossen werden können. Der Arbeitgeber tritt daher als Leasingnehmer und Vertragspartner mit dem Leasinggeber, der (...) Bank AG, in Vertragsbeziehung. Aus dem Umstand, dass auch die Arbeitnehmer die Möglichkeit haben, subsidiär als Zweitleasingnehmer dem Leasingvertrag beizutreten, kann keine wie auch immer geartete Rechtsstellung derselben abgeleitet werden. Die Arbeitnehmer können in die Rechtsbeziehung zwischen der (...) Bank als Leasinggeber und dem Leasingnehmer daher in keiner Weise Einfluss nehmen. Sie können somit bspw weder eine (vorzeitige) Kündigung des Vertrages noch eine sonstige Vertragsänderung herbeiführen. Selbst Auskünfte, welcher Art auch immer, werden den Arbeitnehmern seitens der (...) Bank nicht erteilt.

Vielmehr obliegen unserem Mandanten als Leasingnehmer sämtliche Rechte und Pflichten aus dem Leasingvertrag, so trifft unseren Mandanten neben der Zahlung der monatlichen Leasingraten, insbesondere die Gefahr und Haftung für Instandhaltung, Sachmängel, Untergang und Beschädigung des Fahrzeuges. Unzweifelhaft ist unser Mandant als Arbeitgeber daher als (ausschließlicher) Leasingnehmer der prüfungsgegenständlichen Fahrzeuge anzusehen.

Ungeachtet dessen, werden alle Arbeitnehmer, denen ein Firmenfahrzeug zur Verfügung gestellt wird, als (nachrangiger) Zweitleasingnehmer in den Leasingvertrag eingetragen. Der Firmenphilosophie unseres Mandanten entsprechend, soll damit eine verstärkte Bindung der Arbeitnehmer an das Unternehmen geschaffen werden bzw sich die Arbeitnehmer für das Firmenfahrzeug in einer höheren Form verantwortlich fühlen, wodurch es zu entsprechend weniger Schadensfällen kommen soll.

Weiters haben die Arbeitnehmer die Möglichkeit, nach Beendigung des Leasingvertrages das Firmenfahrzeug von der (...) Bank AG zu den marktüblichen Konditionen - und somit zu jenen Konditionen, die auch jeder Dritte zu diesem Zeitpunkt zu leisten hätte - zu erwerben bzw als Leasingnehmer eigenständig zu leasen. Aufgrund der Anführung als Zweitleasingnehmer im Leasingvertrag wird dem jeweiligen Arbeitnehmer dies seitens der (...) Bank AG angeboten. Eine Verpflichtung zur Übernahme geht damit für den Arbeitnehmer ebenso wenig einher, wie ein Angebot das Fahrzeug zu günstigeren, als den marktüblichen Konditionen von der (...) Bank AG zu erwerben. Die vom Arbeitgeber bereits bezahlten Leasingraten für das Kraftfahrzeug finden keine Berücksichtigung bei Festsetzung des Kaufpreises, den der Arbeitnehmer im Falle des Erwerbes des Fahrzeuges zu bezahlen hat.

Wird vom Arbeitnehmer von der Möglichkeit das Kraftfahrzeug zu leasen tatsächlich Gebrauch gemacht, wird zwischen der (...) Bank AG und ihm zwingend ein neuer, eigenständiger (Leasing)Vertrag zu neuen Konditionen abgeschlossen. Macht der Arbeitnehmer von der Möglichkeit nicht Gebrauch - was in der Praxis häufig der Fall ist - wird das Leasingfahrzeug von der (...) Bank AG weiterverwertet. Keinesfalls kann daher dieser Anführung der Arbeitnehmer im Leasingvertrag als Zweitleasingnehmer oder der Möglichkeit der Arbeitnehmer das bisherige Firmenfahrzeug am Ende der Laufzeit des Leasingvertrages von der (...) Bank AG zu erwerben oder neu zu leasen, die Bedeutung beigemessen werden, dass dies der Beurteilung des Fahrzeuges als arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug im Sinne des § 4 der Sachbezugswerteverordnung entgegen steht bzw zu einer Qualifikation als arbeitnehmereigenes Fahrzeug führt.

Beweis: Schreiben der (...) Bank AG vom Oktober 2016 betreffend Ausführung zu den betreffenden Leasingverträgen

Arbeitnehmer kann sich das Fahrzeug aussuchen

Von Seiten der belangten Behörde wurden die prüfungsgegenständlichen Fahrzeuge ua auch deshalb nicht als arbeitgebereigene Kraftfahrzeuge beurteilt, da den Arbeitnehmern ein Mitspracherecht hinsichtlich der Auswahl und der Ausstattung der Firmenfahrzeuge zukommt. Hier ist zunächst festzuhalten, dass den Arbeitnehmern kein unbeschränktes Auswahlrecht zukommt, vielmehr bestehen unternehmensinterne Vorgaben bzw. Grenzen, innerhalb welcher die Arbeitnehmer ihre Auswahl treffen können. Zudem muss den in der Beschwerdevorentscheidung getätigten Ausführungen der belangten Behörde, dass „es höchst unüblich und sinnwidrig wäre, wenn das KFZ anhand der Wünsche des Arbeitnehmers gestaltet und bestellt wird, dann aber dem Arbeitgeber wirtschaftlich zugeordnet werden soll“ ausdrücklich widersprochen werden. Derartige Mitbestimmungsrechte werden im Unternehmen unseres Mandanten allen

Arbeitnehmern, denen ein Firmenfahrzeug zur Verfügung gestellt wird, eingeräumt. Sohin auch jenen Arbeitnehmern, denen ein Firmenfahrzeug mit der Möglichkeit zur Privatnutzung zur Verfügung gestellt wird, welches seitens der belangten Behörde im Rahmen ihrer Prüfungshandlungen als arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug bestätigt wurde. Auch ist es im Geschäftsleben übliche Praxis, dass Arbeitnehmern, denen ein Firmenfahrzeug zur Verfügung gestellt wird, gewisse Auswahlmöglichkeiten hinsichtlich des Fahrzeuges und dessen Ausstattung zugestanden werden. Dient dies doch unzweifelhaft der Mitarbeitermotivation und soll die Arbeitnehmer nachhaltig an das Unternehmen binden. Nochmals sei an dieser Stelle ausdrücklich festgehalten, dass es sich bei dieser Möglichkeit der Arbeitnehmer, sich ihre Firmenfahrzeuge mit der dazugehörigen Sonderausstattung selbst aussuchen zu können, um eine reine Vereinbarungssache zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer handelt. Keinesfalls kann dies einer Beurteilung des Firmenwagens als arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug im Sinne der Sachbezugswerteverordnung schädlich sein.

Kostenbeitrag des Arbeitnehmers

Korrekt ist, wie von der belangten Behörde in der Beschwerdevorentscheidung ausgeführt wird, dass sämtliche Kosten im Zusammenhang mit den bereitgestellten Firmenfahrzeugen, wie die Kosten für Treibstoff, Öl, Service- und Reparaturkosten, Zusatzausrüstungen, wie Winterreifen, Autoradio, etc, Steuern, Gebühren, Maut, Autobahnvignette sowie Mitgliedsbeiträge bei Autofahrerclubs während des aufrechten Dienstverhältnisses von unserem Mandanten als Arbeitgeber getragen werden. Ebenfalls zutreffend ist, dass von den Arbeitnehmern ein Beitrag für die private Nutzung der Firmenfahrzeuge geleistet wird. Wieso hieraus von der belangten Behörde allerdings - allenfalls über eine Indizwirkung - der Schluss gezogen wird, dass dadurch bedingt das Kraftfahrzeug als arbeitnehmereigen zu beurteilen ist und damit eine Anwendung der Sachbezugswerteverordnung ausscheidet, ist für uns nicht nachvollziehbar. Sieht doch sowohl die Sachbezugswerteverordnung selbst in § 4 Absatz 7 als auch die Lohnsteuerrichtlinien als Auslegungsbehelf sowie die Judikatur vor, dass Kostenbeiträge des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber den Sachbezugswert mindern. Die Ansicht der Behörde, dass die Kostenbeiträge der Arbeitnehmer dazu führen, dass die Sachbezugswerteverordnung an sich unanwendbar wird, weil durch den Kostenbeitrag des Arbeitnehmers der Firmenwagen als ein arbeitnehmereigenes Kraftfahrzeug zu beurteilen ist, entbehrt daher jeglicher Grundlage.

Hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang, dass die Festlegung der Modalitäten des vom Arbeitnehmer für die Privatnutzung zu leistenden finanziellen Beitrages der Privatautonomie zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer vorbehalten bleiben und keine Auswirkung auf die Beurteilung des Fahrzeuges als arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug im Sinne des § 4 der Sachbezugswerteverordnung haben kann. Ergänzend gilt es hinsichtlich der von der belangten Behörde in der Beschwerdevorentscheidung getroffenen Ausführung „es wird kein Kilometergeld verrechnet, stattdessen wird ihm ein pauschal bemessener Jahresbetrag bei der Abrechnung der gesamten Kosten gutgeschrieben...“ wie folgt festzuhalten. Der Arbeitnehmer hat keinen arbeitsrechtlichen

Anspruch auf Kilometergeld für dienstliche Fahrten, da er diese nicht mit seinem Privat-Pkw durchführt. Wird ihm doch von unserem Mandanten ein Firmenfahrzeug zur Verfügung gestellt, für den er zwar einen Beitrag für seine Privatnutzung zu leisten hat, dies führt jedoch keineswegs dazu, dass es sich bei diesem Fahrzeug um einen Privat-Pkw des Arbeitnehmers handelt, dessen betriebliche Nutzung einen arbeitsrechtlichen Anspruch auf Kilometergeld begründen würde. Eine Gegenrechnung „gebührender“ Kilometergelder für vom Arbeitnehmer getätigte Dienstfahrten erfolgt nicht. Vielmehr wird von unserem Mandanten bei Bereitstellung des Firmen-Pkws der vom Arbeitnehmer für die Privatnutzung des Firmenfahrzeugs zu leistende Beitrag einmalig - ua anhand pauschalierter Ansätze bemessen und entsprechend der jeweiligen Vereinbarung vom Arbeitnehmer getragen. Dem entsprechend ist die von der belangten Behörde in der Beschwerdevorentscheidung getroffene Feststellung, dass „die Kosten für die KFZ im Ergebnis von den Arbeitnehmern getragen werden und wir als Arbeitgeber nur nach außen hin als Träger der Kosten auftreten“ nicht zutreffend.

Zulassungsbesitzer

Hinsichtlich der Gründe, die unseren Mandanten dazu bewogen haben, den jeweiligen Arbeitnehmer im Zulassungsschein als Zulassungsbesitzer aufzunehmen, verweisen wir auf die Ausführungen in der Beschwerde. Ergänzend weisen wir darauf hin, dass auch in anderen Fällen der Arbeitgeber als Leasingnehmer nicht als Zulassungsbesitzer ausgewiesen ist, wie zB im Falle eines ausländischen Arbeitgebers, der in Österreich über keine Betriebsstätte verfügt. Auch hier scheinen die in Österreich tätigen Arbeitnehmer als Zulassungsbesitzer auf. Dies hat jedoch nicht zur Konsequenz, dass diese Firmenfahrzeuge dadurch als arbeitnehmereigene Fahrzeuge zu beurteilen sind.

Zusammenfassend ergibt sich aus den bereits in der Beschwerde vom 16. November 2015 enthaltenen und im gegenständlichen Vorlageantrag nunmehr ergänzten Ausführungen eindeutig, dass die prüfungsgegenständlichen Firmenfahrzeuge als arbeitgebereigene Kraftfahrzeuge anzusehen sind. Wie zu den einzelnen Punkten, die von der belangten Behörde zur Darlegung ihrer Sichtweise herangezogen wurde, von uns - entgegen der Ansicht der belangten Behörde - dargelegt, sind diese Fahrzeuge in der Gesamtbetrachtung eindeutig unserem Mandanten als Arbeitgeber und Leasingnehmer wirtschaftlich zuzuordnen, sodass (ausschließlich) wir als Arbeitgeber als wirtschaftlicher Eigentümer iSd § 24 Abs 1 lit d) BAO anzusehen sind.

Diesem Umstand steht auch nicht entgegen, dass der einzelne Arbeitnehmer bei der Anschaffung des Firmenfahrzeuges über ein gewisses Mitspracherecht verfügt bzw während des aufrechten Dienstverhältnisses über das ihm auch zur Privatnutzung zur Verfügung gestellte Firmenfahrzeug verfügen darf. Unbestritten stellt die Einräumung der Berechtigung ein Firmenfahrzeug auch uneingeschränkt privat nutzen zu dürfen einen Einkommensbestandteil dar. Daraus ergibt sich jedoch in weiterer Folge zwingend, dass vom Arbeitgeber in dieses Vermögenswerte Recht nicht (willkürlich) einseitig eingegriffen bzw dieses entzogen werden darf. Im Rahmen der zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer getroffenen Vereinbarung über die (Privat) Nutzung des Firmenfahrzeuges steht es dem Arbeitnehmer frei, über dieses Firmenfahrzeug

(eingeschränkt) zu verfügen. Verstößt er allerdings gegen die vereinbarten Bestimmungen, hat der Arbeitgeber das Recht dem Arbeitnehmer das Firmenfahrzeug zu entziehen. Jedenfalls ist das Firmenfahrzeug bei Beendigung des Dienstverhältnisses, sei es aufgrund einer Kündigung, Entlassung oder eines sonstigen Endigungstatbestandes an den Arbeitgeber zurückzustellen. Von einer bloß theoretischen Verfügungsgewalt des Arbeitgebers - von der die belangte Behörde in der Beschwerdevorentscheidung ausgeht - kann sohin keinesfalls gesprochen werden. Da es sich daher bei Würdigung aller Umstände bei den prüfungsgegenständlichen Firmenfahrzeugen eindeutig um arbeitgebereigene Kraftfahrzeuge handelt, ist für die Privatnutzung dieser Fahrzeuge der in § 4 Sachbezugswerteverordnung (...) festgesetzte Sachbezugswert anzusetzen.“

Abschließend stellte die Beschwerdeführerin die Anträge, die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben, eine mündliche Verhandlung durchzuführen und durch den gesamten Senat zu entscheiden.

In Beantwortung eines Vorhalts legte die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 27. September 2018 dem Bundesfinanzgericht die verfahrensgegenständlichen Leasingverträge, ein Schreiben des Leasinggebers und dessen allgemeinen Geschäftsbedingungen vor.

Mit Schreiben vom 21. November 2018 legte die Beschwerdeführerin, vertreten durch V, Leasingverträge, Planungsunterlagen und Lohnkonten vor und teilte (auszugswiese) Folgendes mit:

„ In diesem Verfahren begründet das Finanzamt seine Nachforderung einzig und allein damit, dass die lohnsteuerliche Sachbezugswerteverordnung nicht anwendbar sei, weil es sich nicht um Arbeitgeber- sondern um Arbeitnehmerfahrzeuge handelte. Die Sachbezugswerteverordnung ist anwendbar, wenn es sich um ein „arbeitgebereignetes“ Fahrzeug handelt. Die Verordnung setzt nicht voraus, dass das Fahrzeug im Eigentum des Arbeitgebers stehen muss. Vielmehr regelt die Verordnung selbst in ihrem § 4 Abs. 5, wie der Sachbezug bei Leasing-Fahrzeugen zu berechnen ist. Die Verordnung spricht dabei von „geleasten“ Kraftfahrzeugen. Eine Unterscheidung nach der Form des Leasing wird dabei nicht gemacht.

U.E. hat das Bundesfinanzgericht daher zu Recht die Vorlage der Leasingverträge verlangt, weil diese - einzig und allein - entscheidend sind. Diese wurden inzwischen bereits vorgelegt. Ist der Arbeitgeber Leasingnehmer, ist die Sachbezugswerteverordnung anwendbar. Punkt. Entgegen der Begründung des Finanzamtes spielt es keine Rolle, a) ob und inwieweit das Kfz dem Wunsch des Mitarbeiters entsprochen hat, b) ob, inwieweit und auf welche Weise er Kostenbeiträge geleistet hat, c) ob der Mitarbeiter im Antragsformular als Zweitantragsteller angeführt ist, d) ob und inwieweit er das Kfz privat nützen darf und e) wer als Zulassungsbesitzer des Kfz aufscheint.

Diese Argumente sind teilweise nicht nachvollziehbar und wurden bereits allesamt in den bisherigen Eingaben der steuerlichen Vertretungen (...) und (...) eindrucksvoll widerlegt. Das Finanzamt selbst hat (zu Recht) festgestellt, dass der Arbeitgeber Leasingnehmer

ist und im Übrigen auch die laufenden Kosten getragen hat. Damit ist das Schicksal der vorliegenden Beschwerde u.E. bereits entschieden.

Nichtsdestotrotz weisen wir noch auf die folgenden Punkte hin:

Leasingvertrag - „wirtschaftliches“ Eigentum:

Grundsätzlich gibt es verschiedene Entscheidungsfaktoren für ein Unternehmen, ihren Mitarbeitern Kfz für die berufliche und private Nutzung zur Verfügung zu stellen. Selbstverständlich ist auch im vorliegenden Fall u.a. intendiert gewesen, dass diese Kfz nicht nur privat sondern auch beruflich genutzt werden (was auch unstrittig geschehen ist). Würden Mitarbeiter ihre eigenen Kfz beruflich nutzen, hätten sie einerseits Anspruch auf Kilometergeld, andererseits hat der Arbeitgeber für allfällige Schäden gemäß § 1014 ABGB einzustehen. Schon aus diesem Grund ist es nachvollziehbar, wenn das Unternehmen für die Mitarbeiter Kfz zur beruflichen und privaten Nutzung besorgt.

Der vorliegende Leasing-Vertrag folgt dem Operating-Leasing-Modell. Das Operating-Leasing ist eine auch steuerlich anerkannte Form des Leasing, bei dem in der Regel kein Aktivposten in der Bilanz gebildet werden muss (siehe RZ 2417 EStR 2000). Die nicht nötige Aufnahme in das Anlageverzeichnis war u.a. eine der Motivationen für das Unternehmen, gerade diese Form des Leasingvertrages abzuschließen. Es handelt sich um einen Mietvertrag, in dem nur der Leasinggeber die wirtschaftliche Chance bzw. das wirtschaftliche Risiko der Verwertung trägt. Dies ist insofern von Bedeutung, weil das Finanzamt anscheinend andeuten möchte, dass das Kfz den Mitarbeitern „gehört“, diesen also sozusagen wirtschaftlich zuzurechnen ist.

In diesem Zusammenhang weisen wir darauf hin, dass es auch im Prüfungszeitraum einen Fall gegeben hat, bei dem das Arbeitsverhältnis während der Dauer des Leasingvertrages geendet hat (siehe die beiliegenden Unterlagen zu Herrn (...)/(...)). Der Mitarbeiter war nicht verpflichtet, das Kfz zu übernehmen und hat es auch nicht übernommen.

Der Arbeitgeber hat das Kfz an die Leasingfirma zurückgegeben und hatte auf Grund dieses Umstandes eine vertragsgemäße Geldleistung an die Leasingfirma zu leisten.

Die Ausführungen des Finanzamtes vom 3.6.2015 sind also unzutreffend, wenn sie behaupten, dass der Mitarbeiter bei Beendigung des Dienstverhältnisses den Leasingvertrag übernimmt.

Die Beitragsvorschreibungen des Leasingunternehmens waren - wie auch aus dem Fall (...) ersichtlich - stets an das Arbeitgeber-Unternehmen gerichtet und war dieses Schuldner dieser Zahlungen. Im Falle einer Privatinsolvenz oder eines plötzlichen Austritt des Mitarbeiters oder auch im Fall, dass der Mitarbeiter keinen ausreichenden Bonusanspruch gehabt hätte, wäre der Arbeitgeber trotzdem zivilrechtlich verpflichtet gewesen, die Leasingraten unverändert zu entrichten.

Kfz-Zulassung:

Die Erwähnung der Mitarbeiter als Mitantragsteller gegenüber dem Leasingunternehmen hatte auch den Zweck, die Zulassung des Kfz direkt auf den Mitarbeiter zu ermöglichen. Mit dieser Vorgangsweise wurde es Mitarbeitern ermöglicht, ihre eigenen persönlichen Kfz-Bonusstufen für das Arbeitgeber-Fahrzeug einzubringen. Naturgemäß waren die Mitarbeiter an einer günstigen Versicherungsstufe interessiert, weil sie ja die Kosten für

die Kfz-Nutzung *letztlich selbst über den Nettoabzug in der Lohnverrechnung und über die Reduktion des Jahresbonus finanziert haben. Daraus können aber - gerade bei einem Leasingverhältnis - keine weiteren Schlüsse dahingehend gezogen werden, dass das Kfz deswegen dem Mitarbeiter „gehört“.*

Steuerumgehungsmodell?

Bei der vorliegend gewählten Vorgangsweise kann auch nicht von einem Steuerumgehungsmodell gesprochen. Vielmehr standen jene Motive im Mittelpunkt, die in den bisherigen Eingaben bereits erläutert wurden. Darüber hinaus hat sich das Unternehmen erhebliche Aufzeichnungspflichten (z.B. Fahrtenbücher und deren Kontrolle) erspart. In Wahrheit war das vorliegende Modell nicht einmal steueroptimal. Weniger Steuern für den Mitarbeiter (und Lohnnebenkosten für das Unternehmen) wären nämlich dann angefallen, wenn die Finanzierung durch den Mitarbeiter nicht in einer Kombination von Nettobeitrag und reduziertem Bonus erfolgt wäre sondern ausschließlich über einen reduzierten Bonus.

Entsprechend der Aufforderung des Bundesfinanzgerichtes vom 16.10.2018 werden in der Beilage beispielhaft einige Lohnkonten übermittelt, aus denen die prinzipielle Abrechnungspraxis ersichtlich ist. In diesen Unterlagen ist auch das Lohnkonto von Herrn (...) enthalten. Zu diesem hat das Finanzamt Graz-Stadt in seinem Schreiben vom 2.6.2015 festgehalten, es seien im Monat März 2012 als Bonus nur 537,77 Euro lohnversteuert worden, obwohl als Bonus 8.220,53 Euro zugeflossen seien (Anmerkung: gemeint wohl brutto). Aus dem Lohnkonto ist aber ersichtlich, dass die 8.220,53 (als sonstiger Bezug) versteuert wurden, was übrigens dazu geführt hat, dass es in weiterer Folge bei der Weihnachtsrenumeration zu einer Jahressechstelüberschreitung kam und diese zum vollen Lohnsteuertarif versteuert werden musste.“

Im Rahmen der Erörterung der Sach- und Rechtslage am 26. November 2018 erläuterte die Beschwerdeführerin ausführlich die Berechnungsmodalitäten für die Ermittlung der Höhe der Bonuszahlungen. Die Beibringung weiterer, näher genannter Unterlagen wurde von der Beschwerdeführerin zugesagt.

Mit Schreiben vom 4. Dezember 2018 legte die Beschwerdeführerin die vom Bundesfinanzgericht anlässlich der Erörterung der Sach- und Rechtslage geforderten Aufstellungen, Lohnkonten Dienstzettel und Lohnzettel für alle betroffenen Mitarbeiter vor und teilte mit, das Pendlerpauschale sei mit 30. April 2013 abgegrenzt worden. Es werde jedoch nur bei Mitarbeitern mit einem Sachbezug seit 1. Mai 2013 nicht mehr in der Bezugsverrechnung berücksichtigt. Bei den Mitarbeitern mit einem Nettoabzug sei es leider übersehen worden, das Pendlerpauschale zu löschen.

Mit Schreiben vom 27. Dezember 2018 zog die Beschwerdeführerin ihre Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den Senat zurück.

Mit Schreiben vom 31. Dezember 2018 informierte das Bundesfinanzgericht die belangte Behörde von der Zurückziehung der zuletzt genannten Anträge und ersuchte um Abgabe

etwaiger weiterer Vorbringen oder Stellungnahmen innerhalb einer festgesetzten Frist. Dieses Schreiben des Bundesfinanzgerichtes blieb unbeantwortet.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Die Beschwerdeführerin, eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, hat als Erstantragstellerin mit dem Leasinggeber (einer Aktiengesellschaft) Leasingverträge über verschiedene Personenkraftwagen abgeschlossen. Vertragsinhalt war Operatingleasing mit fixem Entgelt für Großabnehmer, ohne Wertsicherung; dieser abgeschlossene Vertragstypus wurde vom Leasinggeber ausschließlich Unternehmen angeboten. Die Dienstnehmer der Beschwerdeführerin, die die geleasten Fahrzeuge verwendet haben, haben die Leasingverträge als Mitantragsteller unterfertigt. Die jeweiligen Leasingraten wurden von einem Bankkonto der Beschwerdeführerin abgebucht. Gegenüber dem Leasinggeber konnte nur die Beschwerdeführerin rechtsverbindliche Erklärungen (wie betreffend Endabrechnungen, Vertragsanpassungen oder betreffend sonstige vertragsrelevante Themen) abgeben, die Mitantragsteller hatten solche Erklärungen der Beschwerdeführerin rechtsverbindlich zu akzeptieren. Gegenüber dem Leasinggeber war ausschließlich die Beschwerdeführerin über den Leasinggegenstand verfügberechtigt und haftete für alle aus dem Leasingvertrag resultierenden Verpflichtungen und Risiken.

Die Dienstnehmer der Beschwerdeführerin, die die geleasten Kraftfahrzeuge verwendet haben, konnten sich die Marke und Type (samt der dazugehörigen Sonderausstattung) selbst aussuchen. Es war den Dienstnehmern gestattet, die Kraftfahrzeuge auch für private Zwecke zu verwenden. Die geleasten Kraftfahrzeuge waren auf die jeweiligen Dienstnehmer zum Verkehr zugelassen, auf einige Dienstnehmer war (zeitgleich) mehr als ein geleastes Fahrzeug zugelassen. Die Dienstnehmer haben entweder einen monatlichen Kostenbeitrag in der Höhe des Sachbezugswertes, der nach Berechnungen der Abgaben und Beiträge in Abzug gebracht worden ist, an die Beschwerdeführerin geleistet, oder es wurde bei diesen ein Sachbezug angesetzt.

Bei der Ermittlung der Höhe etwaiger den Dienstnehmer gewährter Boni fand neben anderen Komponenten als weiterer Algorithmus der Umstand Berücksichtigung, ob dem jeweiligen Dienstnehmer ein geleastes Kraftfahrzeug zur Verfügung gestanden ist; die so unter Berücksichtigung verschiedener Algorithmen errechneten Bonuszahlungen gelangten zur Auszahlung und wurden der Besteuerung unterworfen.

Nach Ablauf der Leasingverträge hatten die Dienstnehmer die Möglichkeit vom Leasinggeber die Kraftfahrzeuge gegen sofortige Barzahlung zum Wiederbeschaffungswert anzukaufen oder als Leasingnehmer eigenständig zu leasen.

Gemäß dem im Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 20.7.2011, 2009/17/0132).

Unter Berücksichtigung der Ermittlungen der belangten Behörde, der im Verwaltungsverfahren hervorgekommenen Unterlagen, der Angaben der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens und der dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Unterlagen stand der vorstehende Sachverhalt fest. Dass nur die Beschwerdeführerin rechtsverbindliche Erklärungen gegenüber dem Leasinggeber abgeben konnte und sie für die Verpflichtungen aus den Leasingverträgen zu haften hatte, ließ sich klar und eindeutig aus den vorgelegten Leasingverträgen, den Angaben des Leasinggebers und aus den Allgemeinen Geschäftsbedingungen des Leasinggebers ableiten.

Die Höhe der den Dienstnehmern für die Benutzung der Kraftfahrzeuge in Abzug gebrachten Kostenbeiträge bzw. die in der Lohnverrechnung angesetzten Sachbezüge ergab sich zum einen aus den Lohnabrechnungen, zum anderen hat die belangte Behörde diese Beträge im Zuge der Außenprüfung festgestellt. Die Tatsache, dass ein den Dienstnehmern zur Verfügung gestelltes Kraftfahrzeug nur bei der Ermittlung der Höhe etwaiger Bonuszahlungen Berücksichtigung gefunden hat, nicht jedoch von den so errechneten Bonuszahlungen Kraftfahrzeugkosten in Abzug gebracht worden sind, ließ sich anhand der dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Planungsgrundlagen Personalkosten, aus den vorgelegten Buchhaltungsunterlagen und aus den vorgelegten Dienstzetteln ableiten.

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

Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benutzen, dann ist nach § 4 Abs. 1 der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge (Sachbezugswerteverordnung), BGBl. II Nr. 416/2001, ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 600 Euro (ab 1. März 2014) 720 Euro monatlich anzusetzen. Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen. Selbständig bewertbare Sonderausstattungen gehören nicht zu den Anschaffungskosten.

Gemäß § 4 Abs. 5 Sachbezugswerteverordnung ist bei geleasten Kraftfahrzeugen der Sachbezugswert von jenen Anschaffungskosten im Sinne des Abs. 1 zu berechnen, die der Berechnung der Leasingrate zu Grunde gelegt wurden.

Nach § 4 Abs. 7 Sachbezugswerteverordnung mindern Kostenbeiträge des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber 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.

Auch wenn die Bestimmung des § 4 Abs. 1 Sachbezugswerteverordnung für die private Benützung von arbeitgebereigenen Kraftfahrzeugen zwingend eine Bemessung nach dieser Verordnung vorsieht, so steht auf Grund der Bestimmung des § 4 Abs. 5 Sachbezugswerteverordnung klar und eindeutig fest, dass der geldwerte Vorteil für die private Benützung eines vom Arbeitgeber geleasten Kraftfahrzeuges auch nach dieser Verordnung zu bemessen ist. Es können also auch geleaste Kraftfahrzeuge den Arbeitnehmern zur Nutzung überlassen werden, bei denen der Arbeitgeber nicht das wirtschaftliche Eigentum hat (Hayden/Varro, Geldbezug oder Sachbezug, taxlex 2016, 359) Im verfahrensgegenständlichen Verfahren war im Wesentlichen die Frage strittig, ob die Beschwerdeführerin Leasingnehmerin der Fahrzeuge war.

Aufgrund der vorgelegten Leasingverträge stand fest, dass es sich in den verfahrensgegenständlichen Fällen um so genanntes Operatingleasing handelte, bei dem dem Leasingnehmer nur die vorübergehende Nutzung der Kraftfahrzeuge eingeräumt wird und die Vertragsdauer entweder von vornherein befristet ist oder dem Leasingnehmer zumindest nach Ablauf einer gewissen Mindestdauer ein Kündigungsrecht zusteht; rechtlich ist Operatingleasing als Miete einzustufen.

Die Beschwerdeführerin hat als Erstantragstellerin die Verhandlungen mit dem Leasinggeber geführt und die Leasingverträge zu Bedingungen und Konditionen, die vom Leasinggeber ausschließlich Unternehmen angeboten werden, abgeschlossen. Allein die Beschwerdeführerin konnte gegenüber dem Leasinggeber rechtsverbindliche Erklärungen abgeben, also zum Beispiel einen Leasingvertrag kündigen. Gegenüber dem Leasinggeber war ausschließlich die Beschwerdeführerin verfügberechtigt und hatte für alle aus den Leasingverträgen resultierenden Verpflichtungen (wie zum Beispiel die Bezahlung der monatlichen Leasingraten) und Risiken zu haften. Erst mit einer Überlassungsgenehmigung räumte die Beschwerdeführerin den Dienstnehmern die private Nutzung in uneingeschränktem Umfang ein; sie konnte daher im Verhältnis zu den Dienstnehmern über die Ausübung des Nutzungsrechts entscheiden. Die Beschwerdeführerin hatte somit die Stellung eines Leasingnehmers inne (vgl. BFH 6.11.2001, VI R 62/96).

Daran vermochte auch die Zulassung der Kraftfahrzeuge auf die Dienstnehmer nichts zu ändern. Diese trifft keine Aussage darüber, wer Leasingnehmer ist bzw. welche Stellung die Person hat, auf die ein Kraftfahrzeug zugelassen wird. Ebenso wenig steht die Möglichkeit der Dienstnehmer, sich das Kraftfahrzeug und die Ausstattung aussuchen zu können, der Ansicht des Bundesfinanzgerichtes entgegen. Nach allgemeiner Lebenserfahrung ist es durchaus üblich, dass sich Dienstnehmer die Type und Ausstattung von Kraftfahrzeugen, die ihnen vom Dienstgeber zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt werden, (unter Berücksichtigung von etwaigen Vorgaben wie finanzieller Rahmen, etc.) aussuchen können.

Unbeschadet der vorstehenden Erwägungen ist festzuhalten, dass im Regelfall der Arbeitgeber als eigentlicher Leasingnehmer gilt, wenn ein Kraftfahrzeug vom Arbeitgeber und vom Arbeitnehmer gemeinsam geleast wird (*Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰, §15 Tz 106*).

Da die Beschwerdeführerin Leasingnehmerin der verfahrensgegenständlichen Kraftfahrzeuge war und die Dienstnehmer die Möglichkeit hatten, diese Fahrzeuge für nicht beruflich veranlasste Fahrten zu nutzen, war ein Sachbezug anzusetzen. Dem ist die Beschwerdeführerin anlässlich der Berechnung der lohnabhängigen Abgaben entweder durch das Ansetzen eines Sachbezuges oder durch den Abzug eines monatlichen Nutzungsentgeltes in der Höhe des Sachbezuges nachgekommen.

Hat ein Arbeitnehmer gleichzeitig mehrere Kraftfahrzeuge zur Verfügung, ist ein Sachbezugswert für jedes einzelne Fahrzeug anzusetzen. Anwendungsfälle werden insbesondere solche sein, in denen Familienmitglieder den Firmenwagen benützen (*Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰, §15 Tz 117*). Die Beschwerdeführerin hat in den Fällen, in denen einzelnen Dienstnehmern mehrere Kraftfahrzeuge zur Verfügung gestanden sind, hierfür entweder den Sachbezug angesetzt oder den Dienstnehmern ein monatliches Nutzungsentgelt in der Höhe des Sachbezuges in Abzug gebracht.

Entgegen der Ansicht der belangten Behörde hat keine Rückverrechnung oder Gegenverrechnung der, der Beschwerdeführerin entstandenen Kraftfahrzeugkosten mit etwaigen Bonuszahlungen stattgefunden. Die unter Berücksichtigung verschiedener Algorithmen errechneten Bonuszahlungen fanden in voller Höhe in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin ihren Niederschlag, gelangten in voller Höhe zur Auszahlung und wurden bei der Berechnung der Abgaben zugrunde gelegt. Die im Rahmen der Planung von Personalkosten einfließenden Überlegungen in Form der Berücksichtigung eines weiteren Algorithmus bei der Ermittlung der Höhe etwaiger Bonuszahlungen im Fall der Zurverfügungstellung eines Kraftfahrzeuges führen zu keinem Zufluss von Einnahmen (vgl. *Jakom/Peyerl EStG, 2018 § 19 Rz 26*); über die diesbezüglichen Überlegungen konnten die Dienstnehmer weder wirtschaftlich noch rechtlich verfügen.

Aus den vorstehenden Erwägungen war die Beschwerdeführerin nicht aus den von der belangten Behörde genanntem Grund „*Nachversteuerung der unechten Dienstautos*“ als Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichteten Lohnsteuer in Anspruch zu nehmen. Ebenso erfolgten die diesbezüglichen Vorschreibungen des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zu Unrecht.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 in der (mit 1. Mai 2013 in Kraft getretenen) Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 53/2013 steht kein Pendlerpauschale zu, wenn dem Arbeitgeber ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt wird.

Bei den Dienstnehmern B (für 2013 und 2014), C (für 2013 und 2014), D (für 2013), E (für 2013 und 2014) und F (für 2013), bei denen für die (private) Nutzung der geleasten

Kraftfahrzeuge ein monatliches Nutzungsentgelt in der Höhe des Sachbezuges in Abzug gebracht worden ist, und bei denen auch nach dem 1. Mai 2013 bei der Berechnung der Lohnabgaben das Pendlerpauschale berücksichtigt worden ist, waren die Abgaben neu zu berechnen und das jeweilige Pendlerpauschale nicht zu berücksichtigen.

Hat ein Arbeitgeber Lohnsteuer in richtiger Höhe einbehalten, aber zu viel abgeführt, so ist ein an den Arbeitgeber gerichteter auf § 202 BAO gestützter Bescheid, der zur Gutschrift führt, zu erlassen (*Ritz*, BAO⁶, § 202 Tz 10). Der Gutschriftsbescheid ist kein Abgabenbescheid, er spricht nur über die Höhe der Gutschrift ab (*Ritz*, BAO⁶, § 202 Tz 7).

Gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Das Bundesfinanzgericht ist von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen, sondern hat sich auf diese und auf die einschlägigen Bestimmungen gestützt. Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren sind keine Rechtsfragen aufgeworfen worden, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt. Eine Revision ist nicht zulässig.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 21. Jänner 2019