

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung vom 16. Juli 1997 der Bw., gegen den Bescheid vom 9. Juni 1997 des Finanzamtes für Körperschaften in Wien betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer, Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen den Zeitraum 1. Jänner 1992 bis 31. Dezember 1995 wie folgt entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Im Zuge einer bei der Berufungserwerberin (in der Folge: Bw.) durchgeführten Lohnsteuerprüfung traf das Prüfungsorgan - neben hier nicht strittigen - ua. auch folgende Feststellung: die Bw. habe im Prüfungszeitraum als Arbeitgeberin ua. auch ihren Dienstnehmern GG, JF und KL firmeneigene Kraftfahrzeuge zur Benutzung überlassen. Aus den vorgelegten Aufzeichnungen (sog. Fahrtenbüchern) seien Datum, Anfangs- und Endstand des Kilometerzählers sowie Zweck und Ziel jeder einzelnen Fahrt nicht klar und zweifelsfrei erkennbar. Diese Aufzeichnungen seien daher als Nachweisführung für das Abweichen vom Sachbezugswert in Höhe von 1,5% der Anschaffungskosten des Firmenfahrzeuges ungeeignet. Überdies seien in diesen Aufzeichnungen Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung nicht ausgewiesen.

Das Finanzamt hat sich diesen Feststellungen angeschlossen und einen dementsprechenden Abgabenbescheid erlassen.

Diesen Feststellungen ist die Bw. in der Berufung wie folgt entgegen getreten: Bei den Dienstnehmern handle es sich um Vertreter, die im Auftrag der Bw. österreichweit für den Verkauf der Handelsware (Großhandel mit Unterhaltungselektronik) an Einzelhändler und Großkunden zuständig gewesen seien. Zu diesem Zweck seien Herr GG und Herr KL in Kärnten bzw. Oberösterreich stationiert gewesen, Herr JF habe in Wien Umgebung gewohnt. Mit dieser Tätigkeit sei eine umfangreiche Reisetätigkeit verbunden gewesen, die in den Fahrtenbüchern dokumentiert worden sei. Den genannten Dienstnehmern sei bereits 1989 schriftlich zur Kenntnis gebracht worden, dass die private Nutzung der Firmenfahrzeuge nicht gestattet sei. Der Verwaltungsgerichtshof habe ausgeführt (VwGH vom 4. Juni 1985, Zl. 85/14/0016, und vom 15. November 1995, Zl. 92/13/0274), dass für den Dienstnehmer ein geldwerter Vorteil nur dann vorliege, wenn ihm das arbeitgebereigene Kraftfahrzeug zur Nutzung überlassen werde, wobei es dem Arbeitgeber freistehe, die private Nutzung zu untersagen. Ein Verstoß gegen das Verbot der Privatnutzung würde dennoch keinen vom Arbeitgeber gewährten lohnsteuer- und db-pflichtigen Vorteil bedeuten, sondern wäre vielmehr bei den Dienstnehmern im Veranlagungswege als Vorteil aus dem Dienstverhältnis zu erfassen. Überdies sei den Familien der Dienstnehmer ein Privatfahrzeug zur Verfügung gestanden, da diese auf Grund der oft mehrtägigen Abwesenheit der Dienstnehmer ansonsten überhaupt keine Möglichkeit gehabt hätten, Privatfahrten zu unternehmen. Eine Kontrolle der Einhaltung des Verbotes der Privatnutzung durch die Abgabe der Schlüssel am Firmensitz sei auf Grund der Sachlage nicht möglich gewesen. Die Kontrolle sei durch Prüfung der - nach Auffassung der Bw. - ordentlich geführten Fahrtenbücher der Dienstnehmer vorgenommen worden. Weiters könne ein Sachbezug nicht allein auf Grund der aus den vorgelegten Aufzeichnungen nicht klar und zweifelsfrei erkennbaren Angaben angenommen werden, da - wie auch der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 30. Mai 1995 festgestellt habe - eine derartige Beweislastverteilung dem Gesetz nicht zu entnehmen sei. Weiters liegen bei Vertretern, die Dienstfahrten zu den einzelnen Kunden von ihrer Wohnstätte aus antreten und vom letzten Kundenbesuch dorthin zurückkehren, keine Privatfahrten zwischen Wohnung und Arbeitstätte vor. Auch gelegentliche Fahrten zum Firmensitz seien keine Privatfahrten, wie bereits der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 3. Juli 1990, Zl. 90/14/0069, festgestellt habe.

Mit Vorhalt vom 27. November 1998 hat das Finanzamt die Bw. ua. ersucht bekannt zu geben, ob die Dienstnehmer im Falle der Missachtung des Privatnutzungsverbotes mit Sanktionen seitens der Bw. als Arbeitgeberin zu rechnen gehabt hätten. Dazu hat die Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 14. Jänner 1999 ausgeführt, dass bei festgestellten Privatfahrten eine Kostenbeteiligung im Verhältnis der privat gefahrenen Kilometer zu den

gesamt gefahrenen Kilometern verrechnet worden wäre. Privatfahrten hätten jedoch bei der stichprobenweisen Überprüfung der Fahrtenbücher nicht festgestellt werden können.

Die Bw. hat dem Finanzamt auch jene an die Dienstnehmer gerichteten Schreiben vorgelegt, mit denen sie die Privatnutzung der Firmenfahrzeuge untersagt hat. Diese sind vom 10. April 1989 datiert und lauten (gleichlautend) wie folgt:

Sehr geehrter Herr ...,

aufgrund der strengen Richtlinien der Finanzverwaltung möchten wir Sie nochmals darauf hinweisen, daß es nicht gestattet ist, mit Ihrem Firmenfahrzeug Privatfahrten durchzuführen.

Mit Bescheid (Berufungsvorentscheidung) vom 2. Februar 1999 hat das Finanzamt die Berufung abgewiesen und diese Entscheidung im Wesentlichen wie folgt begründet: Es möge zwar zutreffen, dass den Dienstnehmern (zumindest formell) die Privatnutzung der Firmenfahrzeuge untersagt worden sei, es möge auch zutreffen, dass die Dienstnehmer zur Führung von Aufzeichnungen über die einzelnen Fahrten angehalten worden seien, doch würden gerade diese sog. „Fahrtenbücher“ die vom Prüfungsorgan festgestellten (erheblichen) Mängel aufweisen. Da diese Aufzeichnungen somit nicht geeignet seien, die Einhaltung des „Privatnutzungsverbotes“ nachzuweisen sowie die Tatsache, dass offensichtlich auch keinerlei Sanktionen für ein verbotswidriges Verhalten der Dienstnehmer vorgesehen gewesen sind, könne von einem ernst gemeinten Verbot im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht die Rede sein. Da die jeweiligen Einsatzgebiete der Dienstnehmer mehrere hundert Kilometer vom Firmensitz entfernt sind und somit ein hohes Maß an Organisation und Planung erforderlich sei erscheine es überaus unwahrscheinlich, dass die Dienstnehmer bei ihren Aufenthalten am Firmensitz niemals Innendienst (beispielsweise: Teilnahme an Dienstbesprechungen) versehen hätten, sodass das von der Bw. angeführte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. Juli 1990, Zl. 90/14/0069, im gegenständlichen Fall nicht herangezogen werden könne.

Im Vorlageantrag hat die Bw. auf ihr Berufungsvorbringen verwiesen und dieses - unter Bezugnahme auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes - noch wie folgt ergänzt: Die Einhaltung des Privatnutzungsverbotes sei durch Kontrolle der Fahrtenbücher und durch extra vorzulegende monatliche Spesenabrechnungen, welche auch die gefahrenen Kilometer beinhalten, überprüft worden. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 15. November 1995, Zl. 85/14/0016, ausgeführt habe, könne die Einhaltung des Verbotes durch die Kontrolle eines Fahrtenbuches vorgenommen werden, eine gesetzliche Verpflichtung dazu bestehe jedoch nicht. Dass ein Sachbezug nur dann nicht anzunehmen sei, wenn die Fahrtenbücher der Verwaltungspraxis entsprechen, sei rechtsirrig, weil eine derartige Beweislastverteilung dem Gesetz nicht zu entnehmen sei (VwGH vom 30. Mai 1995,

Zl. 92/13/0200). Weiters werde ausgeführt, dass es sich bei dem Verbot der Privatnutzung um eine dienstliche Weisung gehandelt habe, welche es dem Arbeitgeber ermögliche, bei Zu widerhandeln alle im Arbeitsrecht vorgesehenen Sanktionen - bis zur Entlassung - zu setzen. Derartige Sanktionen müssten nicht bereits im Vorhinein vom Arbeitgeber konkretisiert und/oder schriftlich festgehalten werden. Die Überprüfung der Einhaltung des Privatnutzungsverbotes durch Kontrolle der Fahrtenbücher und der monatlichen Spesenabrechnungen provisionsabhängiger Außendienstmitarbeiter sei in einem gewinnorientierten Wirtschaftsbetrieb nach Auffassung der Bw. eine ausreichende Maßnahme zur Vermögenssicherung, selbst dann, wenn nicht jede einzelne Fahrt hinsichtlich Abfahrts- und Ankunftszeit und Zweck der Reise dokumentiert sei.

Sowohl in der Berufung als auch im Vorlageantrag hat die Bw. unter Hinweis auf § 284 Abs. 1 BAO die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Eine Abfrage im Firmenbuch hat ergeben, dass die GesmbH am 22. August 2000 im Firmenbuch gelöscht worden ist.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Die Löschung einer GesmbH hat nach übereinstimmender Rechtsprechung der Höchstgerichte bloß deklarativen Charakter (vgl. OGH vom 24. Juli 1997, 6 Ob 201/97, und VwGH vom 17. Dezember 1993, Zl. 92/15/0121). Eine GesmbH besteht auch nach ihrer Löschung im Firmenbuch fort, solange Rechtsbeziehungen zu Gläubigern und Schuldner bestehen. Die Rechtspersönlichkeit der GesmbH besteht daher solange fort, als noch ein Abwicklungsbedarf besteht, was dann der Fall ist, wenn Abgabenverbindlichkeiten einer solchen GesmbH bescheidmäßig festzusetzen sind (VwGH vom 20. September 1995, Zl. 95/13/0068). Der ehemalige Geschäftsführer fungiert in diesem Stadium als "geborener Liquidator" (VwGH vom 17. Dezember 1993, Zl. 92/15/0121), weshalb die gegenständliche Berufungsentscheidung ihm zuzustellen ist.

Gemäß § 15 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (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. Geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) sind mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen (Abs. 2 leg. cit.).

Gemäß § 4 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge für 1992 und ab 1993 (in der Folge: Sachbezugs-VO), BGBl 1992/642, ist, wenn für den Arbeitnehmer die Möglichkeit besteht, ein arbeitgebereignetes 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), maximal 7.000 S monatlich anzusetzen. Die Anschaffungskosten umfassen auch die Kosten für Sonderausstattungen.

Die Bw. vertritt die Auffassung, sie habe den Dienstnehmern die Privatnutzung der Firmenfahrzeuge untersagt, dieses Verbot auch laufend kontrolliert und dabei keine Privatfahrten festgestellt. Ein Verstoß gegen das Verbot der Privatnutzung würde jedoch nicht Lohnsteuer- und Dienstgeberbeitragspflicht der Bw. als Arbeitgeberin nach sich ziehen, sondern wäre bei den Dienstnehmern im Wege der Veranlagung zu erfassen.

Überlässt ein Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein firmeneigenes Kraftfahrzeug unentgeltlich zur privaten Nutzung, stellt dies beim Dienstnehmer zweifelsfrei einen geldwerten Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar. Dabei steht es dem Arbeitgeber - wie die Bw. in der Berufung zutreffend ausgeführt hat - frei, Arbeitnehmern die Kraftfahrzeuge ausschließlich für Dienstfahrten zur Verfügung zu stellen und ihnen jede private Nutzung zu verbieten. Verstößt der Arbeitnehmer gegen dieses Verbot, so hat er zwar mit der privaten Nutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges einen geldwerten Vorteil aus dem Dienstverhältnis bezogen, es handelt sich dabei aber um keinen vom Arbeitgeber gewährten, lohnsteuer- und dienstgeberbeitragspflichtigen Vorteil, sondern vielmehr um einen vom Arbeitnehmer gegen den Willen des Arbeitgebers in Anspruch genommenen Vorteil aus dem Dienstverhältnis, der beim Arbeitnehmer im Veranlagungsweg zu erfassen ist (VwGH vom 4. Juni 1985, Zl. 85/14/0016). Die Lohnsteuer- und Dienstgeberbeitragspflicht kann allerdings nur dann verneint werden, wenn ein ernst gemeintes Verbot des Arbeitgebers hinsichtlich der Privatfahrten vorliegt. Dies wieder ist nur dann der Fall, wenn der Arbeitgeber auch für die Wirksamkeit seines Verbotes vorsorgt (VwGH vom 4. Juni 1985, Zl. 85/14/0016, und vom 15. November 1995, Zl. 92/13/0274). Ein geeignetes Mittel, für die Wirksamkeit des Privatnutzungsverbotes Vorsorge zu treffen, könnte nach den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes darin bestehen, dass der Arbeitgeber an Hand eigener Aufzeichnungen die Kilometerstände nach jeder beruflich veranlassten Fahrt kontrolliert (VwGH vom 4. Juni 1985, Zl. 85/14/0016) oder dass der Arbeitgeber den Arbeitnehmer zur Führung von Fahrtenbüchern verhält und diese laufend kontrolliert (VwGH vom 15. November 1995, Zl. 92/13/0274).

Der Verwaltungsgerichtshof verneint somit die Lohnsteuer- und Dienstgeberbeitragspflicht nur dann, wenn der Arbeitgeber ein ernst gemeintes Verbot hinsichtlich der Privatnutzung ausspricht. Wenn der Verwaltungsgerichtshof weiters ausführt, dass ein ernst gemeintes Verbot hinsichtlich der Privatfahrten nur dann vorliegt, wenn der Arbeitgeber auch für die

Wirksamkeit seines Verbotes vorsorgt, dann kommt darin zum Ausdruck, dass jedenfalls dann kein ernst gemeintes Verbot vorliegt, wenn der Arbeitgeber für die Wirksamkeit seines Verbotes nicht vorsorgt, sprich, wenn er es lediglich dabei belässt, die Privatnutzung zu verbieten, ohne sich in weiterer Folge darum zu kümmern, ob dieses Verbot auch tatsächlich befolgt wird. Von einem ernst gemeinten Verbot im Sinne dieser Ausführungen kann aber nach Auffassung der Berufungsbehörde auch dann nicht die Rede sein, wenn das Mittel, dessen sich der Arbeitgeber bedient, um sich von der Einhaltung des Verbotes Gewissheit zu verschaffen, dafür nicht geeignet ist.

Im gegenständlichen Fall ist daher zu prüfen, ob die von den Dienstnehmern geführten Aufzeichnungen (sog. Fahrtenbücher, Spesenabrechnungen) diese Eignung aufweisen.

Die von den Dienstnehmern geführten (und der Berufungsbehörde vorliegenden) Aufzeichnungen (sog. Fahrtenbücher) enthalten folgende Angaben: zB GG, 7. Jänner 1992: Zeit der Abfahrt: 0 Uhr, Zeit der Ankunft: 24 Uhr, Fahrt (Ausgangspunkt Zielpunkt): Wien, km-Stand bei Abfahrt: keine Eintragung, km-Stand bei Ankunft: 46.020, betrieblich gefahrene km: 15, Zweck der Fahrt: keine Eintragung; derselbe am 8. Jänner 1992: Zeit der Abfahrt: 0 Uhr, Zeit der Ankunft: 24 Uhr, Fahrt (Ausgangspunkt Zielpunkt): Wien - Graz, km-Stand bei Abfahrt: keine Eintragung, km-Stand bei Ankunft: 46.269, betrieblich gefahrene km: 249, Zweck der Fahrt: keine Eintragung; derselbe am 9. Jänner 1992: Zeit der Abfahrt: 0 Uhr, Zeit der Ankunft: 24 Uhr, Fahrt (Ausgangspunkt, Zielpunkt): Graz, km-Stand bei Abfahrt: keine Eintragung, km-Stand bei Ankunft: 46.335, betrieblich gefahrene Kilometer: 66, Zweck der Fahrt: keine Eintragung. Die Aufzeichnungen (sog. Fahrtenbücher) der beiden anderen Dienstnehmer beinhalten zwar Kilometerstandsaufzeichnungen bei Abfahrt (und bei Ankunft), in der Rubrik „Zweck der Fahrt“ sind jedoch ebenfalls keine Eintragungen vorhanden. Anzumerken ist, dass in sämtlichen Fahrtenbüchern keine privat gefahrenen Kilometer ausgewiesen sind. Der Berufungsbehörde liegt auch eine Spesenabrechnung vor (GG, 2. Mai 1993 bis 22. Mai 1993). Auch diese enthält keine Angaben über den Zweck der Reisen.

Aufzeichnungen, die keine Eintragungen über den Zweck der Fahrt enthalten sind nach Auffassung der Berufungsbehörde kein geeignetes Mittel, um sich von der Einhaltung des Privatnutzungsverbotes Gewissheit zu verschaffen. Begnügt sich daher - wie im gegenständlichen Fall - ein Arbeitgeber, dessen Außendienstmitarbeiter eine umfangreiche und überdies weit vom Firmensitz entfernte Reisetätigkeit entfalten und die auch nicht täglich zum Firmensitz zurückkehren mit Aufzeichnungen, die keine Angaben zum Zweck der Fahrt enthalten, so kann nach Auffassung der Berufungsbehörde diesem Umstand nur das Verständnis beigemessen werden, dass das Privatnutzungsverbot nicht ernst gemeint gewesen ist. Im sog. Fahrtenbuch des Dienstnehmers GG findet sich als Zeit der Abfahrt sehr

häufig die Eintragung „0“ und als Zeit der Ankunft „24“. Wenn man nicht davon ausgeht, dass überhaupt keine Kontrolle der sog. Fahrtenbücher stattgefunden hat (oder nicht stattfinden konnte, weil diese überhaupt erst im Nachhinein erstellt worden sind), so spricht auch der Umstand, dass bei der Bw. angesichts dieser offenkundig als unrichtig zu bezeichnenden Angaben keine Bedenken an der Richtigkeit der Fahrtenbucheintragungen entstanden sind, gegen ein ernst gemeintes Privatnutzungsverbot.

Nun ist es zwar richtig, dass ein Arbeitgeber nicht bereits im Vorhinein konkretisieren muss, welche vom Arbeitsrecht vorgegebenen Sanktionen er im Falle einer verbotswidrigen Verwendung setzen werde (so auch: VwGH vom 15. November 1995, Zl. 92/13/0274). Im gegenständlichen Fall wurde die Bw. jedoch befragt, mit welchen Sanktionen die Dienstnehmer in diesem Fall zu rechnen hätten und die Bw. hat dazu angegeben, dass in diesem Fall den Dienstnehmern eine Kostenbeteiligung verrechnet worden wäre. Sanktionen arbeitsrechtlicher Natur hatte die Bw. daher offensichtlich überhaupt nicht ins Auge gefasst. Auch dieser Umstand spricht nach Auffassung der Berufungsbehörde gegen ein ernst gemeintes Privatnutzungsverbot.

Die Berufungsbehörde vertritt daher – wie bereits das Finanzamt – die Auffassung, dass die Bw. zwar ein Privatnutzungsverbot ausgesprochen hat, dieses aber nicht ernst gemeint gewesen ist.

Das Finanzamt hat die Bw. daher zu Recht zur Haftung für Lohnsteuer herangezogen und die Rechtsfolgen hinsichtlich des Dienstgeberbeitrages (§ 41 Abs. 3 FLAG) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (§ 57 Abs. 7 und 8 HKG) gezogen.

Gemäß § 284 Abs. 1 BAO in der hier anzuwendenden Fassung vor dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz (AbgRmRefG), BGBl. I Nr. 97/2002, ist eine mündliche Verhandlung nur vor dem Berufungssenat vorgesehen, in dessen Zuständigkeit die vorliegende Angelegenheit mangels Aufzählung im Katalog des § 260 Abs. 2 BAO nicht fällt (so auch: VwGH vom 16. September 2003, Zl. 2003/14/0057, und vom 10. November 2004, Zl. 2003/13/0018). Von der Anberaumung einer mündlichen Verhandlung wurde daher Abstand genommen.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 10. Jänner 2006