



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der. Bw., Adresse, vertreten durch WIST Dkfm. Raimund Weinhäupel, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater Steuerberatungsgesellschaft KEG, 1020 Wien, Praterstraße 33/8, vom 11. Februar 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes X vom 19. Jänner 2005 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer, Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2001 bis 31. Dezember 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (in Folge: Bw.) fand für den Zeitraum 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2003 eine Prüfung der lohnabhängigen Abgaben (GPLA – Prüfung) statt. Die Prüferin hat ua. festgestellt, dass die Bw. den Dienstnehmern A und B Firmenfahrzeuge zur Verfügung gestellt hat und am Lohnkonto für die Privatnutzung der Firmenfahrzeuge kein Sachbezugswert angesetzt worden ist. Die Prüferin vertrat die Auffassung, dass, da keine Fahrtenbücher oder sonstige Aufzeichnungen vorgelegt werden konnten, die eine Überprüfung, in welchem Ausmaß die Firmenfahrzeuge privat verwendet worden sind, ermöglichen, der Sachbezugswert in Höhe von 1,5% der Anschaffungskosten der Fahrzeuge anzusetzen sei. Das Prüfungsorgan nahm daher für beide Dienstnehmer eine

Neuberechnung der durch die Hinzurechnung des Sachbezugswertes zur Lohnsteuerbemessungsgrundlage entstandenen lohnabhängigen Abgaben vor.

Das Finanzamt hat sich den Prüfungsfeststellungen angeschlossen und der Bw. ua. mit Haftungs – und Abgabenbescheiden für die Kalenderjahre 2001, 2002 und 2003 die sich aus der Neuberechnung ergebenden Beträge (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) zur Zahlung vorgeschrieben.

Gegen diese Bescheide hat der steuerliche Vertreter der Bw. Berufung erhoben. Die Berufung war gegen die Hinzurechnung des Sachbezugswertes für den Dienstnehmer A gerichtet. In der Begründung wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass A im Haus seiner Eltern in O wohne. Bei Beginn des Dienstverhältnisses von A sei ausdrücklich vereinbart worden, dass zwar auf Grund der Tätigkeit im nahezu gesamten Bundesgebiet ein Kraftfahrzeug von der Bw. zur Verfügung gestellt werde, welches allerdings nur für Dienstfahrten verwendet werden durfte. Einmal im Jahr (im Gebührenurlaub) dürfe das Firmenfahrzeug von A für private Zwecke benutzt werden. Bei der Prüfung sei beanstandet worden, dass das Firmenfahrzeug manchmal an Wochenenden betankt worden sei, woraus vom Prüfungsorgan der Schluss gezogen worden sei, dass eine private Nutzung des Firmenfahrzeugs auch außerhalb der zugestandenen privaten Urlaubsfahrten vorgelegen sei. Die Führung eines Fahrtenbuches sei im Prüfungszeitraum von der Bw. nicht verlangt worden, da ohnehin durch die Reisen und die übrigen Umstände glaubhaft sei, dass mit Ausnahme der Urlaubsfahrten keine Privatfahrten von A durchgeführt worden seien. Außerdem hätte A mit disziplinären Maßnahmen zu rechnen gehabt, wenn das Firmenfahrzeug für Privatfahrten verwendet worden wäre. Es wurde der Antrag gestellt, den Sachbezugswert für einen Monat (Urlaubsfahrt) je Kalenderjahr anzusetzen.

Eine Stellungnahme des A war der Berufung angeschlossen. In der übermittelten Aufstellung sind von A jene Samstage und Sonntage angeführt worden, an welchen das Firmenfahrzeug an der Tankstelle in der Nähe des Wohnortes in C betankt worden ist. Als Begründung wurde von A angeführt, dass er im Außendienst mit weißem Hemd, Krawatte, schwarzer Hose und Sakko unterwegs sei und daher das Firmenauto während der Dienstzeit nicht pflegen könne. Die Autopflege werde daher vorwiegend an Wochenenden an der Tankstelle in C durchgeführt. Diese sei zu seinem Wohnort die nächstgelegene. Der Zeitaufwand für die Autopflege betrage mindestens zwei Stunden. Es sei auch sinnvoll das Auto nach der Pflege zu betanken, um am Wochenbeginn startklar zu sein. Für Privatfahrten werde von ihm sein Motorrad benutzt. Weiter wurde noch angeführt, dass es auch kein Problem sei, für Privatfahrten das Auto seiner Eltern auszuleihen.

Das Finanzamt hat die Prüferin um Stellungnahme zur Berufung ersucht. In dieser hat die Prüferin ausgeführt, dass im Zuge der Prüfung festgestellt worden sei, dass A für Dienstfahrten und Privatfahrten (Urlaub) ein Firmenfahrzeug von der Bw. zur Verfügung gestellt worden sei. Laut Lohnkonto sei kein Sachbezugswert angesetzt worden. Während der Prüfung seien von der Bw. Fahrtenbücher für A abverlangt worden. Laut Auskunft der Bw. habe A keine Fahrtenbücher geführt. Es wären aber Reisekostenrechnungen vorhanden, aus welchen die von A unternommenen Dienstreisen ersichtlich wären. Bei Durchsicht der Reisekostenabrechnung habe festgestellt werden müssen, dass in den vorgelegten Reisekostenabrechnungen keine Kilometeraufzeichnungen bzw. Kilometerstände enthalten waren. Auf Grund dessen seien auch noch die Tankrechnungen kontrolliert worden. Aus diesen sei ersichtlich gewesen, dass an Tagen ohne Dienstreise, das Firmenauto betankt worden war. Aus den Reisekostenabrechnungen sei auch noch zu entnehmen gewesen, dass von A Fahrten vom Wohnort zum Firmensitz der Bw. für Hausmessen und Besprechungen durchgeführt worden seien. Auf Grund dieser Feststellungen sei daher eine Privatnutzung des Firmenautos vorgelegen, weshalb der Sachbezugswert in Höhe von 1,5% der Anschaffungskosten anzusetzen gewesen sei.

Die Berufung wurde vom Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen. Als Begründung wurde im Wesentlichen die Stellungnahme der Prüferin wiedergegeben und die Sachbezugsverordnung angeführt. Außerdem wurde noch ausgeführt, dass dann, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer das firmeneigene Fahrzeug über eine bestimmte Anzahl von Kilometern hinaus privat zu verwenden verbiete, der Arbeitgeber auch für die Wirksamkeit dieses Verbotes zu sorgen habe. Ein geeignetes Mittel hierfür könne beispielsweise darin bestehen, dass der Arbeitgeber den Arbeitnehmer zur Führung eines Fahrtenbuches verhalte und dieses laufend kontrolliere (vgl. VwGH vom 27. Februar 2003, 99/15/0193).

Der Vertreter der Bw. stellte einen Vorlageantrag. Ergänzend wurde ausgeführt, dass auf die Stellungnahme des A nicht eingegangen worden sei. Es sei nunmehr für die Kalenderjahre 2002 bis 2004 jeweils ein Monat herausgegriffen worden und eine Kilometeraufstellung angefertigt worden. Daraus sei ersichtlich, dass durchschnittlich 4.781 Kilometer an Dienstfahrten angefallen seien und multipliziert mit elf (ein Monat Urlaub, wo der Ansatz des Sachbezugswertes gerechtfertigt wäre) ergebe dies eine Zahl von 52.591 Kilometer. Das von A benutzte Firmenfahrzeug (Mitsubishi Carisma) sei im Jahr 2001 geleast worden und weise nach der Servicerechnung vom 10. Februar 2005 einen Kilometerstand von 196.381 auf. Dies bedeute, dass in vier Jahren ungefähr gleich viele Kilometer zurückgelegt worden seien, welche als Dienstfahrten gelten. Damit sei dokumentiert, dass außer in der Urlaubszeit keine

Privatfahrten durchgeführt worden seien, dies sei auch aus der Stellungnahme des A ersichtlich.

Das Finanzamt hat an den Vertreter der Bw. noch folgenden Vorhalt gerichtet:

Besteht eine Vereinbarung zwischen der Bw. und A über die Privatnutzung des firmeneigenen KFZ?

In welcher Form wurde diese abgeschlossen?

Wurde eine Privatnutzung dezidiert ausgeschlossen?

Welche Kontrollmaßnahmen wurden gegen eine Privatnutzung gesetzt?

Wurde das KFZ vor dem Außendienst vom Dienstgeber (gemeint wohl Dienstnehmer) regelmäßig abgeholt und nach dem Außendienst dem Arbeitgeber wieder rückgestellt?

Mit welchen Beförderungsmittel hat A die Wegstrecke Dienstort – Wohnort und umgekehrt zurückgelegt?

Auf Grund dieses Fragenvorhaltes hat der steuerliche Vertreter die Vereinbarung vom 1. Oktober 2000 betreffend des Firmenfahrzeuges zwischen der Bw. und A nachgereicht. Weitere Unterlagen sind nicht übermittelt worden. Die Vereinbarung lautet wörtlich:

Sehr geehrter Herr A !

Sie übernehmen mit 1.Oktober 2000 ein Firmenfahrzeug in einwandfreiem Zustand.

Es gilt als vereinbart, dass Privatfahrten ausdrücklich untersagt sind (Wohnort=Dienstort).

Ausgenommen davon ist eine Urlaubsreise einmal jährlich. Diese Fahrt muss jeweils von Herrn P genehmigt werden. Der Treibstoff wird von der Firma P nicht bezahlt.

Die Überprüfung wird von der Firma P mittels Tankrechnungen und Kilometerstand kontrolliert.

Sollten bei diesen Privatfahrten Schäden am Firmenfahrzeug entstehen, haftet Herr A dafür.

Werden Unregelmäßigkeiten festgestellt, ist mit Konsequenzen zu rechnen.

Diese Vereinbarung weist sowohl die Unterschrift von Herrn FP, dem Geschäftsführer der Bw. und Herrn A auf.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 (§ 15 Abs. 2 EStG 1988).

Ergänzend zu dieser Normvorschrift wurde für Zwecke des Steuerabzuges vom Arbeitslohn der Ansatz bzw. die Ermittlung eines geldwerten Vorteiles, der einem Arbeitnehmer durch die

Fahrzeugüberlassung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges erwächst, in einer bundeseinheitlichen Sachbezugsverordnung klar geregelt. Die Bestimmung des § 4 Abs. 1 und 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge für 1992 und ab 1993, BGBl 1992/642 und idF BGBl II, 1998/423 bzw. die Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab dem Jahr 2002, BGBl II 2001/416 (jeweils in der für die Streitzeiträume anzuwendenden Fassung, mit lediglich unterschiedlichen Wertangaben in Schilling – bzw. Eurobeträgen), führt unter dem Titel *Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges* dazu wörtlich aus:

§ 4. (1) Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benutzen, dann ist ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal € 510,00 (bzw. S 7.000,00) monatlich, anzusetzen. Die Anschaffungskosten umfassen auch die Kosten für Sonderausstattungen.

(2) Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist ein Sachbezugswert im halben Betrag (0,75% der tatsächlichen Anschaffungskosten, maximal € 255,00/S 3.500,00 monatlich) anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich.

Auf Grund der vorliegenden Unterlagen wird folgender Sachverhalt als erwiesen angenommen und der Entscheidung zugrunde gelegt:

Die Bw. hat dem Dienstnehmer A bei Antritt des Arbeitsverhältnisses für Dienstfahrten ein Firmenfahrzeug zur Verfügung gestellt. Laut Lohnkonto ist A in L wohnhaft und als Handelsreisender für die Bw. tätig. In der Vereinbarung vom 1. Oktober 2000 betreffend des Firmenfahrzeuges ist festgehalten worden, dass Privatfahrten ausdrücklich untersagt sind, ausgenommen einer einmal jährlich stattfindenden Urlaubsfahrt. Diese jährlichen Urlaubsfahrten müssen von Herrn P genehmigt werden und die Überprüfung wird mittels Tankrechnungen und Kilometerstand kontrolliert. Unterlagen betreffend der Überprüfung der Urlaubsfahrten sind von der Bw. nicht vorgelegt worden. Im Prüfungszeitraum sind laut Aussage der Bw. keine Fahrtenbücher von A geführt worden. Die vorgelegten Reiserechnungen enthalten keine Kilometeraufzeichnungen bzw. Kilometerstände. Aus den Reiserechnungen sind das Datum, die Namen der besuchten Kunden, die Orte der besuchten Kunden, die Zeit (die Dauer der täglichen Reise) und die Diäten zu entnehmen. Weiters ist aus den Reiserechnungen zu entnehmen, dass von A von seinem Wohnort in L auch Fahrten zum Firmensitz der Bw. unternommen worden sind (zB. 27. Februar 2001, 3. April 2001, 12. Mai

2001, 2. März 2002, 15. März 2002, 3. Mai 2002, 28. Juni 2002, 22. August 2002,
23. September 2002, 26. März 2003, 30. Juni 2003, 29. September 2003).

Im vorliegenden Berufungsfall ist strittig, ob die Hinzurechnung des Sachbezugswertes für die private Nutzung des Firmenfahrzeugs zu Recht erfolgt ist. Die Bw. ist der Meinung, dass eine Hinzurechnung nur für einen Monat je Jahr, in welchem A eine private Urlaubsfahrt absolviert hat, erfolgen dürfe. Dass keine weiteren Privatfahrten unternommen worden seien, ergebe sich aus den nachträglich für einen Monat ergänzten Kilometerangaben in den Reiserechnungen. Das Finanzamt ist nach den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung im Wesentlichen der Auffassung, dass das Privatnutzungsverbot mangels Nachweisen nicht überprüfbar wäre und daher nicht ernst gemeint sei. Außerdem seien auch die von A unternommenen Fahrten vom Wohnort zum Firmensitz als Privatfahrten einzuordnen. Für den Ansatz eines geringeren Wertes seien keine geeigneten Nachweise vorgelegt worden. Der Sachbezugswert für die Privatnutzung des Firmenfahrzeugs sei daher in Höhe von 1,5 % der Anschaffungskosten laut Sachbezugs – VO anzusetzen.

Überlässt ein Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein Firmenfahrzeug unentgeltlich zur privaten Nutzung, stellt dies beim Dienstnehmer zweifelsfrei einen geldwerten Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar. Dabei steht es dem Arbeitgeber frei, dem Arbeitnehmer das Auto ausschließlich für Dienstfahrten zur Verfügung zu stellen und ihm 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 (vgl. VwGH vom 4. Juni 1985, ZI. 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 (vgl. VwGH vom 4. Juni 1985, ZI. 85/14/0016 und vom 15. November 1995, ZI. 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 (vgl. VwGH vom 4. Juni 1985, ZI. 85/14/0016) oder dass der Arbeitgeber den Arbeitnehmer zur Führung von Fahrtenbüchern verhält und diese laufend kontrolliert (vgl. VwGH vom 15. November 1995, ZI. 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, 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 des Unabhängigen Finanzsenates 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 übermittelten Aufzeichnungen diese Eignung aufweisen.

A ist als Außendienstmitarbeiter bei der Bw. beschäftigt. Dies geht aus dem Lohnkonto (Handelsreisender) und den übermittelten Reiseberichten (Kundenbesuche) hervor. Weiters ist aus dem Lohnkonto und der Vereinbarung betreffend des Firmenfahrzeuges zu entnehmen, dass der Wohnort des A in L gelegen ist. Die Fahrten zu den Kunden werden von A mit dem von der Bw. zur Verfügung gestellten Fahrzeug durchgeführt und vom Wohnort aus angetreten. Unbestritten ist, dass keine Fahrtenbücher geführt worden sind und dass die übermittelten Reiserechnungen keine Kilometerangaben bzw. Kilometerstände aufweisen. Die nachträglich ergänzten Reisekostenabrechnungen der Monate Mai 2002, 2003 und 2004 enthalten zwar Kilometerangaben in einer Summe, so zB. für den 22. Mai 2002 192 km, obwohl an diesem Tag fünf Kundenbesuche in N, BH, V und in Z absolviert worden sind. Auf Grund welcher Aufzeichnungen oder Unterlagen die nachträglich ermittelten Kilometerangaben erstellt worden sind, darüber wurde keine Aussage getroffen. Eine Überprüfung der jeweiligen Fahrtstrecke zu den Kunden ist daher nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates nicht möglich. Es kann daher auch nicht ausgeschlossen werden, dass Privatfahrten durchgeführt worden sind. Andere Unterlagen, wie sie in der Vereinbarung angesprochen worden sind, wie zB. Genehmigung der Urlaubsfahrten, Überprüfung des Kilometerstandes zu Beginn und am Ende der Urlaubsfahrt durch eigene Aufzeichnungen der Bw. sind weder bei der Prüfung noch im Zuge des Verfahrens vorgelegt worden.

Nach Auffassung der Berufungsbehörde sind die vorgelegten Aufzeichnungen 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 entfaltet und der auch nicht täglich zum Firmensitz zurückkehrt, mit Aufzeichnungen, die keine Kilometerangaben enthalten, so kann nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates diesem Umstand nur das Verständnis beigemessen werden, dass das Privatnutzungsverbot nicht ernst gemeint ist. Auch konnten von der Bw. zu den grundsätzlich genehmigten Urlaubsfahrten keine Nachweise vorgelegt werden, obwohl dies in der Vereinbarung ausdrücklich angeführt worden ist. Dem in der Berufung gestellten Antrag den Sachbezugswert nur für einen Kalendermonat, in dem die Urlaubsfahrt stattgefunden hat, anzusetzen konnte auch nicht gefolgt werden, da ein Nachweis, wieviele Kilometer im Urlaub zurückgelegt worden sind, nicht vorliegt.

Der Unabhängige Finanzsenat vertritt daher die Auffassung, dass die Bw. zwar ein Privatnutzungsverbot ausgesprochen hat, dieses aber nicht ernst gemeint gewesen ist. Da das jährliche Ausmaß der privat gefahrenen Kilometer nicht nachgewiesen werden konnte, war auch der Ansatz des Sachbezugswertes nach § 4 Abs. 2 der VO nicht zulässig.

Die Bw. wurde daher vom Finanzamt zu Recht zur Haftung für Lohnsteuer und Abfuhr des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (§ 41 Abs. 3 FLAG 1967) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (§ 57 Abs. 7 und 8 HKG) herangezogen.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 7. August 2007