



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Kiener und Partner Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., 4680 Haag am Hausruck, Marktplatz 8, vom 7. September 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes X. vom 3. Juni 2009 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988, Nachforderung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sowie Säumniszuschlag für den Zeitraum 1. Jänner 2005 bis 31. Dezember 2007 nach der am 22. Mai 2013 durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.), eine GmbH, betreibt einen Großhandel mit Tabakwaren und Trafiknebenartikeln. Sie stellte im Prüfungszeitraum den hier betroffenen im Vertrieb beschäftigten Außendienstmitarbeitern firmeneigene Kraftfahrzeuge zur Verfügung. In schriftlichen Erklärungen bestätigten die Dienstnehmer, dass ihnen Privatfahrten untersagt wurden.

Als Ergebnis einer den Zeitraum 1. Jänner 2005 bis 31. Dezember 2007 umfassenden Lohnsteuerprüfung nahm das Finanzamt die Bw. mit den Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 3. Juni 2009 als Arbeitgeberin für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Anspruch und setzte den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen, den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sowie einen

Säumniszuschlag fest. Es folgte den Feststellungen des Prüfers, dass ein Sachbezug für die private Nutzung arbeitgebereigener Kraftfahrzeuge durch fünf Außendienstmitarbeiter (Herren R. P., R. B., J. F., H. S. und E. M.) anzusetzen sei, weil zum einen aufgrund mangelhafter Führung der Fahrtenbücher eine ausschließlich betriebliche Nutzung dieser Fahrzeuge nicht habe nachgewiesen werden können und zum anderen Fahrten der genannten und eines weiteren Dienstnehmers (Herr Y. Z.) mit diesen arbeitgebereigenen Kraftfahrzeugen zum Betrieb der Bw. als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, sohin als Privatfahrten zu werten seien.

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

Es sei den Außendienstmitarbeitern grundsätzlich untersagt worden, die Firmenfahrzeuge für private Fahrten zu verwenden. Im Fall einer zu genehmigenden Privatfahrt, sei den Arbeitnehmern das amtliche Kilometergeld verrechnet worden. Allerdings sei im Prüfungszeitraum von dieser Möglichkeit nur ein einziges Mal Gebrauch gemacht worden. Aufgrund der Größe der zu anzufahrenden Gebiete seien den Vertretern Kleinbusse zur Verfügung gestellt worden, welche durch die zu transportierenden Muster-, Kollektions- und Auslieferungswaren platzmäßig ausfüllt seien. Dem Mitarbeiter R. P. sei ein Kleinlastkraftwagen zur Verfügung gestellt worden, welcher aufgrund seiner baulichen Beschaffenheit typischerweise nicht für private Zwecke eingesetzt werde.

Die Bw. betreibe ein Tabaksteuerfreilager und die Außendienstmitarbeiter müssten daher regelmäßig Tabakwaren aufgrund von falschen Bestellungen, falschen Lieferungen oder Beschädigungen von den Abnehmern (Kunden) zurücknehmen und spätestens bis zum Wochenende im Betrieb der Bw. abliefern.

Jeder Vertreter trete eine Dienstreise von seiner Wohnung aus an und fahre direkt zum jeweiligen Kunden. Sämtliche Vorbereitungs- und Abschlussarbeiten seien am Wohnsitz auszuführen. Am Betriebssitz stehe kein Arbeitsplatz zur Verfügung. Fahrten zum Betriebssitz würden nur dazu dienen, die wechselnden Muster- und Kollektionswaren zu tauschen, Warenlieferungen für Kunden mitzunehmen oder Retourwaren und Aufträge abzugeben. Von Innendienst könne aufgrund der vernachlässigbaren Zeiten nicht gesprochen werden. Jeder Vertreter habe einen Firmenschlüssel um für die genannten Tätigkeiten auch außerhalb der Bürozeiten Zugang zu bestimmten Geschäftsräumlichkeiten zu erhalten. Auch regelmäßige Besprechungen fänden am Firmensitz nicht statt. Aus einer der Berufung beigelegten Aufstellung (Excel-Tabelle) sei ersichtlich, dass die Außendienstmitarbeiter lediglich an einem Tag im Prüfungszeitraum zufällig gemeinsam den Firmensitz angefahren hätten.

Bei ihren Aufenthalten am Firmensitz würden die Außendienstmitarbeiter auch ihre Reisekostenabrechnungen vorlegen. Die Abrechnungen werden vor Ort von der Bw. geprüft

und die Reisespesen bar zur Auszahlung gebracht. Für diese Arbeiten stehe ein gemeinsamer Besprechungsraum im ersten Obergeschoß zur Verfügung, der auch für Aufenthalte durch die Außendienstmitarbeiter genutzt werde, da diesen kein eigener Arbeitsplatz zur Verfügung stehe. Auch diese Korrekturarbeiten seien nicht als Innendienst anzusehen. Ansonsten werde der Raum für Besprechungen mit Vertretern der Lieferanten der Bw. oder für Kuvertierungsarbeiten bei Massensendungen bzw. zur Vorbereitung von Werbeaussendungen genutzt.

Die Bw. bezweifle auch die Beweiskraft der vom Finanzamt aufgenommenen Niederschriften über die Einvernahmen von Auskunftspersonen. Es liege die Vermutung nahe, dass nach Schilderung durch die Auskunftspersonen vom Amtsorgan ein Formulierungsvorschlag für die Antwort vorgegeben worden sei. Formelle Mängel der Niederschriften, wie die unrichtige Protokollierung der Uhrzeit, würden diese Zweifel unterstreichen. Fraglich sei, ob den Auskunftspersonen die Begriffe „Vertreterbesprechungen“ und „Innendienstarbeiten“ (im Sinne von steuerschädlichen Innendienstarbeiten) entsprechend erläutert worden sei. Zur Be- und Entladung der PKWs sei von keiner der Auskunftspersonen Stellung genommen worden. Dass die Vertreter mit Gebiet im Nahebereich des Betriebsstandortes jeweils oder meistens freitags gegen Mittag in die Firma gekommen seien, bestätige die Ausführungen betreffend „Tabaksteuerfreilager“, wonach Retourwaren umgehend oder spätestens bis zum Wochenende im Betrieb abzuliefern seien. Vertreter mit Reisegebieten außerhalb des Nahebereichs kämen nicht jede Woche zur Firma.

In den Niederschriften befänden sich widersprechende Auskünfte. Zum einen werde angegeben, dass im Anschluss an die Rückkehr ganz dezidiert Vertreterbesprechungen mit den Chefs abgehalten worden seien, zum anderen werde im nächsten Satz festgehalten, dass die Vertreterbesprechungen nur vom "Hörensagen" bekannt gewesen seien bzw. (in einer Niederschrift) persönlich nie gesehen worden seien.

Eigenartig erscheine in allen Niederschriften die relativ genaue Angabe der Ankunftszeiten der Vertreter, wenn man die Arbeitsplätze der Auskunftspersonen betrachte. Der Eingangsbereich des Firmengebäudes sei vom Lager aus nicht einzusehen. Zusätzlich seien die einzelnen Lagerabteilungen aufgrund mehrerer Erweiterungsbauten durch Zwischenwände mit Türen getrennt.

Soweit sich die Vertreterautos beim Verlassen der Betriebsstätte durch die Auskunftspersonen bei Dienstende noch auf den Firmenparkplätzen befunden hätten, fehle eine Aussage, um welche Vertreter es sich konkret gehandelt habe, sodass aus diesen Angaben nicht auf die Aufenthaltsdauer der einzelnen Vertreter in der Firma oder eine allfällige Tätigkeit am Betriebsstandort geschlossen werden könne. Auch die Überprüfung des Fahrtenbuches eines Vertreters zeige die Unrichtigkeit der ihn betreffenden Angaben der Auskunftspersonen. Drei

der Auskunftspersonen seien von der Bw. gekündigt worden und eine Auskunftsperson habe selbst gekündigt, sodass die Vermutung nahelege, dass das Erinnerungsvermögen hinsichtlich der tatsächlichen Sachverhalte wahrscheinlich nicht mehr sehr ausgeprägt gewesen sei.

Hinsichtlich der Abweichungen der Kilometerstandangaben in den Fahrtenbüchern einerseits und in Reparaturrechnungen bzw. bei Überprüfungen gemäß § 57a KFG andererseits sei nicht auszuschließen, dass die Kfz-Werkstätten unrichtige Kilometerstände ausgewiesen hätten oder der Vertreter habe bei der Anfahrt zur bzw. Rückfahrt von der Werkstätte noch Kundenbesuche erledigt habe. Werde das Auto einige Tage vorher zum Service angemeldet und der Kilometerstand angegeben, so scheine möglicherweise dieser vom Dienstnehmer angegebene Kilometerstand in der Servicerechnung auf und nicht der Kilometerstand laut Tachometer am Tag des Services. Von der Bw. seien die Kilometerstände bei den „§ 57a-Überprüfungen“ nochmals geprüft worden. Dabei habe sich folgendes Bild ergeben:

| Vertreter | Datum Gutachten § 57a | Km-Stand lt. Gutachten | Km-Stand Anfang lt. Fahrtenbuch | Km-Stand Ende lt. Fahrtenbuch |
|--|------------------------------------|---------------------------|---------------------------------------|-------------------------------------|
| B. | 28.12.2007 * | 162.006 | 194.038 | 194.235 |
| F. | 28.4.2006 * | 142.124 | 142.700 | 143.009 |
| P. | 7.4.2006 * | 55.591 | 55.537 | 55.606 |
| P. | 3.11.2006 | 65.054 | 65.000 | 65.057 |
| P. | 23.11.2007 | 82.364 | 82.310 | 82.407 |
| S. | 13.1.2007 | 162.900 | 162.771 | 162.790 |
| M. | Kein Gutachten im Prüfungszeitraum | | | |
| * Nur diese Servicerechnungen seien in der Anlage zum Prüfbericht erfasst. | | | | |

In zwei Fällen (die Fahrzeuge der Mitarbeiter F. und B. betreffend) seien von der Werkstatt wegen Auftretens von Mängeln außerhalb der Garantiekilometer bewusst unrichtige Kilometerangaben in den Rechnungen ausgewiesen worden.

Eine nochmalige Überprüfung der Kilometerdifferenzen im Fahrtenbuch eines Außendienstmitarbeiters (B.) habe ergeben, dass die Differenzen auf zwei Übertragungsfehler zurückzuführen seien: am 11. Dezember 2006 im Ausmaß von 30.000 km und am 24. August 2007 im Ausmaß von 2.000 km.

Die festgestellten Unregelmäßigkeiten bei Betankungen seien darauf zurückzuführen, dass der

betroffene Dienstnehmer (F.) in der Mittagszeit von seinem zugewiesenen Gebiet zum Betriebsstandort (zwecks Warenabholung, Warenrückgabe) gefahren sei, getankt habe und in der Folge in sein Gebiet wieder zurückgekehrt sei, wobei er diese Fahrt allerdings nicht in das Fahrtenbuch eingetragen habe.

Die Fahrtenbucheintragungen des Vertreters P. deckten sich mit den Kilometerstandangaben in den „§ 57a-Gutachten“. Unregelmäßigkeiten hinsichtlich Betankungen seien auch beim Vertreter P. festgestellt worden. Die Betankung am 15. Februar 2006 um 08:23 Uhr in Wels sei nicht beim Fahrzeug des Herrn P. erfolgt, sondern betreffe eine Betankung des firmeneigenen Auslieferungsbusses. Der Tankbeleg sei versehentlich von einer Mitarbeiterin der Buchhaltung auf das falsche Fahrzeug-Konto gebucht worden.

Augenscheinlich sei auch, dass in der Anlage zum Prüfbericht offensichtlich nur jene Rechnungen erfasst worden seien, welche abweichende Kilometerstände aufweisen würden und so zum Nachteil für den Außendienstmitarbeiter ausgelegt werden könnten.

Den Vertreter S. betreffend werde auf die Ausführungen zu den Auskünften der Werkstätten betreffend die Kilometerstandabweichungen verwiesen. Auf der Rechnung vom 09. November 2006 sei der Kilometerstand mit 0 km erfasst worden, vom Prüfer seien jedoch 148.806 km angegeben worden. Die Angaben des Prüfers seien nicht nachvollziehbar. Zu den vom Prüfer angegebenen Daten am 20. November 2007 und 24. November 2007 sei anzumerken, dass sich das Auto laut Fahrtenbuch in der Zeit vom 2. November 2007 bis einschließlich 24. November 2007 insgesamt sechs Mal in der Werkstätte befunden habe. Die Kilometerstandangabe auf der Rechnung vom 23. November 2007 stamme vom erstmaligen Aufsuchen der Werkstätte am 02. November 2007 und die Kilometerstandangabe auf der Rechnung vom 04. Dezember 2007 stamme vom 19. November 2007, an welchem das Fahrzeug in eine Werkstattfiliale überstellt worden sei.

Der Vertreter M. verbinde die Werkstattaufenthalte seines Fahrzeuges jeweils mit ein paar Urlaubstagen, weil er das Fahrzeug privat nicht benutze. Immer am letzten Arbeitstag vor seinem Urlaube stelle er das KFZ in die Werkstätte. Die Kilometerstandangaben laut Werkstätte fänden daher immer Deckung in den Fahrtenbuchaufzeichnungen am letzten Arbeitstag vor dem Urlaub.

Die Bescheide würden sich hinsichtlich der KFZ-Sachbezüge auf die mangelhafte bzw. nicht erfolgte Überprüfung des Privatfahrverbotes stützen. Würden die Angaben ausschließlich aufgrund des Fahrtenbuches überprüft, so würde wahrscheinlich jeder Vertreter das Fahrtenbuch so führen, dass keinerlei Privatkilometer aufscheinen würden. Sie würden mehrmalige Fahrten zu den unterschiedlichsten Kunden dokumentieren, mit der Begründung, dass der Geschäftsinhaber nicht angetroffen worden sei, dass das Geschäft geschlossen gewesen sei, dass ein entsprechender Kundenandrang im Geschäft geherrscht habe, usw., um

auf diese Weise zu dokumentieren, dass keine Privatfahrten durchgeführt worden seien. Es erscheine die Vorgangsweise, die im Unternehmen der Bw. praktiziert werde, daher bedeutend sinnvoller. Die indirekte Überprüfung der Fahrtenbücher erfolge jeweils bei der Abrechnung der Reisekosten dahingehend, dass die Reiseberichte mit den entsprechenden Auftragseingängen des jeweiligen Vertreters vor Auszahlung und Überprüfung auf Vollständigkeit der Reisespesen verglichen werde. Erscheinen die gefahrenen Kilometer dem Geschäftsführer nach Überprüfung mit den Auftragseingängen zu hoch, habe der Vertreter diesem zu erläutern, warum sich höhere Kilometer als für das Gebiet üblich ergeben hätten. Von den Vertretern erfolge dann meist eine wie bereits oben erwähnte Erklärung, dass es eben vorkomme, dass Trafiken und sonstige Kunden mehrmals angefahren werden müssten, weil sie z.B. mittags geschlossen hätten, zum Zeitpunkt des Antrittsbesuches eine hohe Anzahl von Kunden im Geschäft gewesen seien und der Kunde daher keine Zeit für längere Produktvorführungen habe, usw. Würden sich bei einem Vertreter solche Leerfahrten häufen, würden die Angaben des Vertreters durch Rückfragen bei den Kunden überprüft werden. Wie bereits bei der Schlussbesprechung erwähnt, habe es bei einem früheren Vertreter, welcher kurz vor dem Prüfungszeitraum beschäftigt gewesen sei, zu einer Kündigung des Dienstverhältnisses durch den Dienstgeber aus o.a. Gründen geführt.

Die ausschließliche berufliche Nutzung des Dienstfahrzeuges könne abgesehen von der Führung eines Fahrtenbuches auch dadurch glaubhaft gemacht werden, dass beim Dienstnehmer ein Privatwagen vorhanden sei und ein Verbot der Privatnutzung bestehe. Bei einem Vertreter sei schon aufgrund seiner beruflichen Tätigkeit davon auszugehen, dass seine Fahrten beruflich bedingt seien. Lediglich der Vertreter M. besitze keinen Privat-PKW. Herr M. stehe auf dem Standpunkt, dass - wenn ohnehin sein Arbeitsplatz das Auto sei - er froh sei, wenn er in seiner Freizeit das Auto nicht benutzen müsse. Die Ansicht des Prüfers, dass dieser Standpunkt wirklichkeitsfremd sei, könne nicht geteilt werden.

In der am 22. Mai 2013 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde über das Berufungsvorbringen hinausgehend im Wesentlichen ergänzend ausgeführt, dass die Außendienstmitarbeiter angewiesen worden seien, täglich ihre Aufträge an die Bw. zu faxen. Für die Bw. seien daher die Fahrtstrecken der jeweiligen Außendienstmitarbeiter anhand der Tagesaufträge (Auftragseingänge) nachvollziehbar gewesen.

Zudem werde darauf hingewiesen, dass den Dienstnehmern im Prüfungszeitraum gleichwertige Privatfahrzeuge zur Verfügung gestanden seien. Aufgrund der Beladung der Betriebsfahrzeuge mit werthaltigen Waren sei eine Privatnutzung auszuschließen. In diesem Zusammenhang werde auch auf die aktuelle deutsche Rechtsprechung hingewiesen (Urteil des BFH vom 4. Dezember 2012, VIII R 42/09).

Im Zuge der Berufungsverhandlung wurden u.a. auch die Niederschrift über die Einvernahme

des Außendienstmitarbeiters J. F. durch Organe der Bezirkshauptmannschaft Melk vom 28. Juni 2012 vorgelegt. Darin ist u. a. Folgendes protokolliert:

„...“

4) Haben Sie Ihren Firmenwagen in den Jahren 2005 bis 2007 privat genutzt?

Nein! Ich habe einen Firmenwagen und ein Privatauto. Der Firmenwagen wird rein nur für den Außendienst verwendet.

5) Haben Sie Ihr Fahrtenbuch immer genau, vollständig und zeitnah geführt?

Ja!

6) Wurden die Fahrtenbücher vom Arbeitgeber kontrolliert?

Ja!

7) Warum stimmen die Werkstättenrechnungen nicht mit den vorgelegten Fahrtenbüchern überein?

Bei der Terminvereinbarung mit der Werkstätte wird der aktuelle Kilometerstand angegeben und wurde dann so auf die Rechnung übertragen, ohne auf den tatsächlichen Kilometerstand beim Service zu achten und diesen auf die Rechnung zu schreiben. Dies wurde mir von der Werkstätte so gesagt, da mir die Abweichungen aufgefallen sind. Ich habe meistens das Service freitags machen lassen und die Rechnung wurde erst ein paar Tage später ausgestellt. Am Freitag ist keiner für das Schreiben von Rechnungen mehr anwesend, sodass das Rechnungsdatum gleich Servicedatum geschrieben wurde.

...“

Über die Berufung wurde erwogen:

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

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

Absatz 1:

Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benutzen, dann ist ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges, maximal € 600,00 monatlich, anzusetzen.

Absatz 2:

Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinn des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist ein Sachbezugswert im halben Betrag (0,75% der Anschaffungskosten, maximal € 300,00 monatlich anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich.

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

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

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

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

Der Sachbezugsverordnung kann nicht das Verständnis beigemessen werden, dass bereits die bloße Möglichkeit der Privatnutzung eines Fahrzeuges zu einem Sachbezug führt. Wenn in der Verordnung von der "Möglichkeit ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten zu benützen" gesprochen wird, kann dies, soll die Verordnung in § 15 Abs. 2 EStG 1988 Deckung finden, nur so verstanden werden, dass nach der Lebenserfahrung auf Grund des Gesamtbildes der Verhältnisse anzunehmen ist, dass der Arbeitnehmer die eingeräumte Möglichkeit - wenn auch nur fallweise - nützt. Ob im Einzelfall eine derartige Sachverhaltskonstellation vorliegt, ist eine Tatfrage, die von der Abgabenbehörde in einem Akt der freien Beweiswürdigung festzustellen ist (VwGH 7.8.2001, 97/14/0175; 26.3.2003, 2001/13/0092).

Auch in dem von der Bw. angesprochenen Urteil vom 4. Dezember 2012 führt der deutsche Bundesfinanzhof aus, dass über die Frage, ob der für eine Privatnutzung sprechende Beweis des ersten Anscheins erschüttert sei, das Finanzgericht unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände des Einzelfalls nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung entscheide. Der Anscheinsbeweis werde im Regelfall noch nicht

erschüttert, wenn lediglich behauptet werde, für privat veranlasste Fahrten hätten private Fahrzeuge zur Verfügung gestanden (BFH 4.12.2012, VIII R 42/09).

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

Im vorliegenden Fall ist der Prüfer und ihm folgend das Finanzamt zum Ergebnis gelangt, dass der Nachweis, die arbeitgebereigenen Kfz seien von den Außendienstmitarbeitern nur für berufliche Fahrten verwendet worden, nicht erbracht worden sei und ein tatsächlich ernst gemeintes Verbot der Bw. hinsichtlich der Privatfahrten nicht vorliege.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (z.B. VwGH 25.4.1996, 95/16/0244; 19.2.2002, 98/14/0213; 9.9.2004, 99/15/0250).

Übliches Beweismittel zum Nachweis der betrieblichen und privat gefahrenen Kilometer ist ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch. Ein solches liegt vor, wenn jede einzelne Fahrt unter Anführung der Kilometerstände, der Anfangs- und Endpunkte sowie der Zwischenziele so detailliert beschrieben ist, dass die Anzahl der gefahrenen Kilometer zweifelsfrei nachvollzogen werden kann.

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

Die vom Abgabepflichtigen geführten Nachweise müssen die Kontrolle sowohl des beruflichen Zwecks als auch der tatsächlich zurückgelegten Fahrtstrecke erlauben. Dies erfordert, dass in den entsprechenden Aufzeichnungen zumindest das Datum, die Dauer, der Beginn und das Ende, der Start- bzw. Zielort, die Zwischenziele, die konkreten Fahrtrouten und der Zweck

jeder einzelnen Fahrt festgehalten sind (VwGH 21.10.1993, 92/15/0001; UFS 12.4.2010, RV/0095-S/08). Die Anforderungen an die Qualität der Aufzeichnungen steigen mit der Anzahl der dienstlich oder privat gefahrenen Kilometer.

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

Im Berufungsfall ist erwiesen, dass die Fahrtenbuch-Aufzeichnungen ungenau geführt wurden. Zum einen sind in den Fahrtenbüchern unter „Fahrtstrecke“ lediglich großräumige Ortsangaben eingetragen (z.B. „Innsbruck“, „Salzburg“, „Wien 3“, usw.) ohne die jeweiligen Fahrten zu den Kunden näher anzuführen. Dies führte etwa dazu, dass für dieselben Fahrtstreckenangaben unterschiedliche Kilometerangaben eingetragen wurden oder die Kilometerangaben nicht den eingetragenen Fahrtstrecken entsprachen. Die einzelnen Fahrten sind durch diese großräumigen Ortsangaben daher weder für den Arbeitgeber noch für die Abgabenbehörde im Einzelfall nicht nachprüfbar.

Das Vorbringen der Bw. in der Berufungsverhandlung, die Fahrtstrecken der jeweiligen Außendienstmitarbeiter seien für sie anhand der Tagesaufträge nachvollziehbar gewesen, ist - abgesehen davon, dass diese Unterlagen weder anlässlich der Prüfung noch im Berufungsverfahren bislang vorgelegt wurden - in seiner Allgemeinheit nicht geeignet, eine ausreichende Kontrolle für die Wirksamkeit des ausgesprochenen Verbotes von Privatfahrten darzulegen. Begnügt sich ein Arbeitgeber, dessen Außendienstmitarbeiter eine umfangreiche und vom Firmensitz entfernte Reisetätigkeit entfalten und auch nicht täglich zum Firmensitz zurückkehren, mit Aufzeichnungen wie Tagesaufträge ohne Kilometerangaben, so kann diesem Umstand nur das Verständnis beigemessen werden, dass das Privatnutzungsverbot nicht ausreichend kontrolliert wurde.

Zum anderen bestehen zwischen den Aufzeichnungen in den vorgelegten Fahrtenbüchern und den in Reparatur- und Servicerechnungen vermerkten Kilometerständen erhebliche Abweichungen. Es handelt sich dabei um folgende Differenzen, welche laut Prüfbericht der Berufungswerberin bereits zur Kenntnis gebracht wurden:

Dienstnehmer: Herr R. P.; PKW: Skoda Fabia Praktik mit dem amtlichen Kennzeichen 001

| | |
|---------------------|-------------|
| Werkstattrechnungen | Fahrtenbuch |
|---------------------|-------------|

| Datum | Km-Stand | Datum | Km-Stand Anfang | Km-Stand Ende |
|------------|----------|------------|--------------------|------------------|
| 06.10.2005 | 46.536 | 06.10.2005 | 46.400 | 46.480 |
| 05.01.2007 | 68.101 | 05.01.2007 | 67.696 | 67.794 |

Dienstnehmer: Herr R. B.; PKW: Toyota Avensis mit dem amtlichen Kennzeichen 002

| Werkstattrechnungen | | Fahrtenbuch | | |
|---------------------|----------|-------------|--------------------|------------------|
| Datum | Km-Stand | Datum | Km-Stand Anfang | Km-Stand Ende |
| 14.10.2005 | 41.976 | 14.10.2005 | 44.730 | 44.972 |
| 21.04.2006 | 72.783 | 21.04.2006 | 76.353 | 76.589 |
| 04.09.2006 | 94.480 | 04.09.2006 | 98.364 | 98.470 |
| 22.11.2006 | 107.936 | 22.11.2006 | 111.334 | 111.334 |
| 09.11.2007 | 154.718 | 09.11.2007 | 186.883 | 187.106 |
| 28.12.2007 | 162.006 | 28.12.2007 | 194.038 | 194.235 |

Dienstnehmer: Herr J. F.; PKW: Toyota Avensis mit dem amtlichen Kennzeichen 003

| Werkstattrechnungen | | Fahrtenbuch | | |
|---------------------|----------|-------------|--------------------|------------------|
| Datum | Km-Stand | Datum | Km-Stand Anfang | Km-Stand Ende |
| 26.08.2005 | 107.846 | 26.08.2005 | 108.071 | 108.370 |
| 13.01.2006 | 126.786 | 13.01.2006 | 127.062 | 127.313 |
| 28.04.2006 | 142.124 | 28.04.2006 | 142.700 | 143.009 |
| 06.10.2006 | 161.765 | 06.10.2006 | 163.217 | 163.440 |
| 13.10.2006 | 162.876 | 13.10.2006 | 164.285 | 164.600 |
| 02.02.2007 | 177.900 | 02.02.2007 | 179.287 | 179.589 |
| 07.08.2007 | 200.372 | 07.08.2007 | 203.025 | 203.194 |

| | | | | |
|------------|---------|------------|---------|---------|
| 23.10.2007 | 211.938 | 23.10.2007 | 214.303 | 214.558 |
|------------|---------|------------|---------|---------|

Dienstnehmer: Herr H. S.; PKW: Fiat Ulysse mit dem amtlichen Kennzeichen 004

| Werkstattrechnungen | | Fahrtenbuch | | |
|---------------------|----------|-------------|--------------------|------------------|
| Datum | Km-Stand | Datum | Km-Stand Anfang | Km-Stand Ende |
| 09.11.2006 | 148.806 | 09.11.2006 | 153.801 | 153.924 |
| 20.11.2007 | 202.112 | 20.11.2007 | 203.439 | 203.439 |
| 04.12.2007 | 203.416 | 04.12.2007 | 204.614 | 204.700 |

Dienstnehmer: Herr E. M.; PKW: Toyota Avensis mit dem amtlichen Kennzeichen 005

| Werkstattrechnungen | | Fahrtenbuch | | |
|---------------------|----------|-------------|--------------------|------------------|
| Datum (Annahme) | Km-Stand | Datum | Km-Stand Anfang | Km-Stand Ende |
| 29.12.2006 | 31.442 | 22.12.2006 | 31.330 | 31.460 |
| | | 02.01.2007 | 31.460 | 31.590 |
| 09.07.2007 | 48.068 | 09.07.2007 | 48.080 | 48.200 |
| 23.05.2008 | 75.196 | 23.05.2008 | 75.240 | 75.240 |
| 31.10.2008 | 90.764 | 30.10.2008 | | 90.800 |
| | | 03.11.2008 | 90.800 | |

Aus dieser Darstellung ist ersichtlich, dass in diesen Fällen die Kilometerstandangaben in den Werkstattrechnungen außerhalb der in den Fahrtenbüchern eingetragenen Kilometerstände liegen und die Abweichungen teilweise bis zu mehreren tausend Kilometern betragen.

In der Berufung wird zunächst vorgebracht, dass die Werkstätten aus verschiedenen Gründen unrichtige Kilometerstände auf Servicerechnungen angegeben haben könnten. Diesem allgemein gehaltenen Vorbringen der Bw. steht jedoch entgegen, dass in den hier vorliegenden Rechnungen von den Werkstätten keine ungefähren Kilometerstände, sondern detaillierte Zahlen angeführt worden sind, woraus zu schließen ist, dass anlässlich der Reparatur- und Servicearbeiten der tatsächliche Kilometerstand am Fahrzeug abgelesen worden ist. Die bloß auf Mutmaßungen gegründeten Zweifel der Bw. genügen nicht, an der

materiellen Richtigkeit der Angaben in den Rechnungen zu zweifeln. Schon aus Haftungsgründen wird jede Werkstatt darauf achten, die tatsächlichen Kilometerstände der reparierten Fahrzeuge in die Werkstattrechnungen und Prüfgutachten zu übernehmen und nicht die von den Kunden angegebenen oder geschätzten Kilometerstände. Selbst wenn Unrichtigkeiten im Einzelfall nicht auszuschließen sind, kann dennoch nicht unberücksichtigt bleiben, dass in sämtlichen oben angeführten Fällen Differenzen der Kilometerstände zwischen Service- und Reparaturrechnungen einerseits und den Fahrtenbucheintragungen andererseits vorhanden sind. Daher ist mangels gegenteiliger stichhaltiger Beweise als wahrscheinlicher anzusehen, dass die Kilometerstandangaben in den vorliegenden Reparatur- und Servicerechnungen der materiellen Wahrheit am nächsten kommen. Die Bw. vermochte auch nicht begründete Zweifel so überzeugend und konkret darzulegen, dass zusätzlich zu den bereits durchgeführten Beweiserhebungen weitere Ermittlungen erforderlich und zweckmäßig erscheinen. Soweit daher in der Berufung hinsichtlich der jeweiligen Außendienstmitarbeiter auf die allgemeinen Berufungsausführungen zu möglicherweise unrichtigen Kilometerstandangaben in den Werkstattrechnungen verwiesen wird, kommt diesen Einwänden aufgrund der dargelegten Erwägungen keine Berechtigung zu.

Das Vorbringen, in zwei Fällen (aus obiger Liste den Dienstnehmer Herrn F. und das Datum 28.04.2006 betreffend) seien von der Werkstatt wegen Auftretens von Mängeln außerhalb der Garantiekilometer bewusst unrichtige Kilometerangaben in den Rechnungen ausgewiesen worden, konnte von der Bw. mit der vorgelegten Erklärung des Außendienstmitarbeiters nicht konkret belegt werden, zumal ein nach mehreren erfolglosen Reparaturversuchen aufgetretener neuerlicher Schaden der gleichen Art - wie vom Mitarbeiter dargestellt - ohnehin Gewährleistungsansprüche gegenüber der Werkstatt begründen würde.

Die Aussage des zuletzt genannten Außendienstmitarbeiters anlässlich seiner Einvernahme vom 28. Juni 2012, er habe das Fahrtenbuch immer vollständig, genau und zeitnah geführt, steht im Widerspruch zu den offenkundigen Abweichungen der Kilometerstände in den Werkstattrechnungen von den Kilometerstandangaben in den Fahrtenbüchern.

Zum Einwand, dass es sich bei den Fahrtenbucheintragungen vom 11. Dezember 2006 und 24. August 2007 um „Übertragungsfehler“ gehandelt hätte, weil der Außendienstmitarbeiter (Herr B.) nur den Tageskilometerzähler ablese, ist zu bemerken, dass diese Kilometerdifferenzen in der obigen Darstellung ohnehin nicht enthalten sind, und auch dies im Übrigen ein Indiz für eine gewisse Sorglosigkeit des Dienstnehmers im Umgang mit Fahrtenbucheintragungen darstellt, wenn ein Übertragungsfehler vom 11. Dezember 2006 im Ausmaß von 30.000 km im Fahrtenbuch fortgeschrieben wurde und dort ein Jahr später, am 28. Dezember 2007 (Gutachten gem. § 57a Abs. 4 KFG) noch immer nicht berichtigt wurde. Den Vertreter H. S. betreffend bringt die Bw. vor, dass auf der Rechnung vom

9. November 2006 der Kilometerstand mit 0 km erfasst worden wäre. Dies entspricht jedoch nicht der Aktenlage, da in der in den Akten erliegenden Rechnung Nr. 101383 vom 9. November 2006 der Kilometerstand entsprechend den Feststellungen des Prüfers mit 148.806 angegeben ist. Gegen das Vorbringen, die Kilometerstandangabe auf der Rechnung vom 23. November 2007 stamme vom erstmaligen Aufsuchen der Werkstätte am 02. November 2007 und die Kilometerstandangabe auf der Rechnung vom 04. Dezember 2007 stamme vom 19. November 2007, an welchem das Fahrzeug in eine Werkstattfiliale überstellt worden sei, spricht der Umstand, dass in der Rechnung Nr. 104415 vom 23. November 2007 eine Auftrags-Nr. 106116 vom 20. November 2007 und in der Rechnung Nr. 264111 vom 4. Dezember 2007 eine Auftrags-Nr. 264879 vom 4. Dezember 2007 angegeben ist. Ein Bezug auf den 2. November 2007 oder auf den 19. November 2007 ist in den Rechnungen nicht enthalten. Andere Beweismittel wurden von der Bw. in diesem Zusammenhang nicht vorgelegt.

Dass die Kilometerstandangaben laut Werkstätte in den Fahrtenbuchaufzeichnungen des Vertreters E. M. am letztem Arbeitstag vor dessen Urlaub immer Deckung fänden, entspricht ebenfalls nicht der Aktenlage, wie aus der oben angeführten Darstellung ersichtlich ist.

Zusammengefasst entsprechen die vorgelegten Aufzeichnungen nicht den Anforderung an die Führung von Fahrtenbüchern, da aus diesen allein die Anzahl der gefahrenen Kilometer nicht nachvollzogen bzw. auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüft werden kann, sodass ein „Spielraum“ für Privatfahrten bleibt bzw. solche vor dem Hintergrund der festgestellten erheblichen Abweichungen der Kilometerstände in den Werkstattrechnungen von den Kilometerstandangaben in den Fahrtenbüchern auch wahrscheinlich erscheinen.

Bei dieser Sach- und Beweislage gelangt somit auch der Unabhängige Finanzsenat in freier Beweiswürdigung zum Ergebnis, dass im Prüfungszeitraum eine Verwendung der dienstgebereignen Fahrzeuge ausschließlich für berufliche Fahrten nicht vorlag.

Ein eigenständiges Vorbringen hinsichtlich des Säumniszuschlages enthält die Berufung nicht.

Damit ist die Berufung bereits aus den erwähnten Gründen als unbegründet abzuweisen, ohne dass es eines Eingehens auf das übrige Berufungsvorbringen bedurfte.

Linz, am 3. Juni 2013