

GZ. RV/0205-I/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Christian Pichler gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Reutte betreffend den Prüfungszeitraum 1997 bis 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Bei einer die Kalenderjahre 1997 bis 1999 umfassenden Lohnsteuerprüfung wurde – neben anderen, unbestritten gebliebenen – Punkten auch festgestellt, dass

- der Arbeitnehmer P. S. während des Prüfungszeitraumes "für Privatfahrten die im Betriebsaufwand stehenden PKWs" verwendet, ein entsprechender geldwerter Vorteil steuerlich aber nicht berücksichtigt wurde,
- den Fahrern die über sie wegen Verwaltungsübertretungen während der Dienstausübung von der Verwaltungsbehörde verhängten Geldstrafen ersetzt wurden und diese Ersätze nicht versteuert worden sind und
- die dem Geschäftsführer überwiesenen Entschädigungen nicht dem Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie dem Zuschlag zu diesen Beitrag unterworfen wurden, obwohl die Tätigkeit des Geschäftsführers außer der Weisungsgebundenheit sämtliche Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist.

Auf Grund dieser Feststellungen wurden der Bw. mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 7. Dezember 2000 Lohnsteuer in Höhe von 45.149,30 S, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von 20.479,50 S sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von 2.412,03 S zur Zahlung vorgeschrieben.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Berufung, in der zu den o. a. Punkten im Wesentlichen eingewendet wird, dass

- Herr P. S., der bei der Bw. als Kraftfahrer tätig sei, für die Fahrten zwischen dem Firmenstandort und dem Standort der Lastkraftwagen einen gebrauchten und im Eigentum der Bw. stehenden PKW im Wert von 15.000 S benütze, sodass von einem Sachbezug in der vom Finanzamt errechneten Höhe nicht die Rede sein könne. Es sei zu prüfen, ob ein Sachbezug überhaupt anzusetzen sei.
- Den von der Verwaltungsbehörde über die Fahrer verhängten (und von der Bw. diesen ersetzen) Geldstrafen lägen ausschließlich Mängel an den Fahrzeugen zu Grunde, für die die Dienstnehmer nicht haftbar sein könnten.
- Hinsichtlich der Geschäftsführerentschädigungen sei anzumerken, dass diese anlässlich der den Geschäftsführer betreffenden Einkommensteuerveranlagungen steuerlich erfasst worden und daher die "berechneten DB- und DZ-Zuschläge nicht anerkennbar" seien.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Schriftsatz vom 27. Juni 2001) schränkt die Bw. das Berufungsbegehren auf den ersten der angeführten Punkte ein. Somit sind die vom Finanzamt im Zusammenhang mit den den Fahrern ersetzen Geldstrafen und der Geschäftsführerentschädigung gesetzten steuerlichen Maßnahmen nicht Gegenstand dieser Berufungsentscheidung.

Strittig bleiben ausschließlich die vom Finanzamt getroffenen Maßnahmen, welche im Zusammenhang mit der privaten Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs durch den Arbeitnehmer P. S. stehen (Nachforderung an Lohnsteuer in Höhe von 40.507,30 S, an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von 5.580 S und an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von 657,20 S). Zu diesem Streitpunkt wird im erwähnten Vorlageantrag vorgebracht, dass das Finanzamt ohne jegliche Ermittlungsschritte oder Beweise von einer Privatnutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs durch den Dienstnehmer P. S. ausgehe. Tatsache sei, dass der betreffliche Pkw ausschließlich zu Betriebszwecken genutzt werde. Außerdem wurde ein von P. S. unterzeichnetes, mit 18. September 1996 datiertes Schreiben folgenden Inhaltes vorgelegt:

*"Den Fahrern der Firma X-Transporte ist es generell **verboten**, den Firmen-PKW für **private Fahrten** zu benützen!"*

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 leg. cit. zufließen. Diese geldwerten Vorteile, zu denen auch die Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung gehört, sind nach § 15 Abs. 2 leg. cit. mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

Hinsichtlich der Überlassung arbeitgebereigener Kraftfahrzeuge an Arbeitnehmer zur Durchführung von Privatfahrten hat der Bundesminister für Finanzen in § 4 Abs. 1, 2 und 4 der Verordnung BGBl. Nr. 642/1992 den Mittelpreis des Verbrauchsortes in Höhe von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten (inkl. Kosten für Sonderausstattungen) des Kraftfahrzeugs (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 7.000 S monatlich, festgesetzt. Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Privatfahrten im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist der Mittelpreis des Verbrauchsortes im halben Betrag (0,75% der tatsächlichen Anschaffungskosten, maximal 3.500 S monatlich) anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich. Bei Gebrauchtfahrzeugen ist für die Ermittlung des Mittelpreises des Verbrauchsortes der Listenpreis im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung des Fahrzeugs maßgebend. Sonderausstattungen bleiben dabei unberücksichtigt. Anstelle dieses Betrages können die nachgewiesenen tatsächlichen Anschaffungskosten (einschließlich allfälliger Sonderausstattungen und Rabatte) zu Grunde gelegt werden.

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

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass Herr P. S. im Prüfungszeitraum (d. i. vom 1. Jänner 1997 bis zum 31. Dezember 1999) zur Bw. in einem Dienstverhältnis stand und somit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (d. s. Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z. 4 EStG 1988) bezog. Somit ergibt sich aus der dargestellten Rechtslage zwingend, dass bei Überlassung eines im Eigentum der Bw. stehenden Kraftfahrzeuges für Privatfahrten, dem Herrn P. S. ein geldwerter Vorteil gewährt wurde, welcher als Einnahme des Herrn P. S. anzusehen und den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzurechnen ist. Diese Rechtslage ist im vorliegenden Fall nicht strittig. Strittig ist vielmehr die Frage, ob Herr P. S. im Prüfungszeitraum ein im Eigentum seines Arbeitgebers (d. h. der Bw.) stehendes Kraftfahrzeug der Marke Mercedes Benz, Baujahr 1981, überhaupt für Privatfahrten verwendete.

Bei Beantwortung dieser Frage ist zu berücksichtigen:

Die Bw. hat ihren Firmensitz in E., H.-straße 79. Auch Herr P. S. wohnt in E., H.-straße 79. Nach den Ausführungen in der Berufung benutzt Herr P. S., der für die Bw. als Lastkraftwagenfahrer tätig ist, für die Fahrten vom Firmenstandort (d. i. E., H.-straße 79) zum Standort der Lastkraftwagen einen gebrauchten PKW, der im Eigentum der Bw. steht. Außerdem verfügte Herr P. S. während des Prüfungszeitraumes über kein eigenes Kraftfahrzeug.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seiner Rechtsprechung dargetan, dass es nicht als rechtswidrig zu erkennen ist, wenn die Abgabenbehörde für Zwecke des Sachbezuges die Fahrten eines Arbeitnehmers von einer örtlich mit der Wohnung dieses Arbeitnehmers übereinstimmenden Arbeitsstätte zu einer weiteren Arbeitsstätte als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, somit als beim Sachbezug zu berücksichtigende Fahrten qualifiziert (VwGH 16.07.1996, 96/14/0033).

- Außerdem hat der Verwaltungsgerichtshof in zahlreichen Erkenntnissen die Ansicht bestätigt, die Behauptung,
- zwei im Betriebsvermögen befindliche Kraftfahrzeuge würden (ohne dass Fahrtenbücher für diese geführt werden) ausschließlich betrieblich genutzt, widerspricht selbst dann den Erfahrungen des täglichen Lebens, wenn der Steuerpflichtige selbst zusätzlich über ein privates Kraftfahrzeug verfügt (VwGH 11.07.1995, 91/13/0145),
- mit einem im Betriebsvermögen befindlichen Kraftfahrzeug zwei Kalenderjahre hindurch keine einzige Privatfahrt durchgeführt zu haben, ist wirklichkeitsfremd, insbesondere dann,

wenn dem Steuerpflichtigen kein privates Fahrzeug zur Verfügung stand (VwGH 25.05.1988, 86/13/0086).

Nach dieser Rechtsprechung ist also für Fahrten eines Arbeitnehmers, dessen Wohnung örtlich mit einer Arbeitsstätte übereinstimmt, zwischen dieser und einer anderen Arbeitsstätte ein Sachbezug anzusetzen, weil diese Fahrten nicht als Fahrten zwischen zwei Arbeitsstätten, sondern als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 anzusehen sind. Stellt der Arbeitgeber aber für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dem Arbeitnehmer ein Kraftfahrzeug zur Verfügung, erwächst ein geldwerter Vorteil, der gemäß § 4 der o. a. Verordnung zu bewerten ist.

Im vorliegenden Fall stimmt die Wohnung des Herrn P. S. örtlich mit dem Büro seines Arbeitgebers überein (beide befinden sich in E., H.-straße 79). Seine täglichen Fahrten zwischen E., H.-straße 79 und dem Standort der Lastkraftwagen seines Arbeitgebers sind daher nach dem angeführten Erkenntnis des VwGH als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte anzusehen, sodass das arbeitgebereigene Kraftfahrzeug – entgegen der im Vorlageantrag zum Ausdruck gebrachten Ansicht – nicht ausschließlich zu Betriebszwecken genutzt wird. Allein diese mit einem arbeitgebereigenen Kraftfahrzeug zurückgelegten Fahrten rechtfertigen aber die Hinzurechnung eines Sachbezuges zu den Bezügen des Herrn P. S.

Hinsichtlich der Höhe des Sachbezuges bestimmt die Verordnung, dass dieser mit 1,5% der Anschaffungskosten, maximal 7.000 S monatlich, anzusetzen ist, es sei denn, die monatlich für Privatfahrten zurückgelegte Fahrtstrecke beträgt im Jahr **nachweislich** nicht mehr als 500 km. Das Finanzamt versuchte zu ermitteln, in welchem Ausmaß der in Rede stehende Mercedes Benz von Herrn P. S. im Prüfungszeitraum für Privatfahrten benutzt wurde. Daher ersuchte es die Bw. mit Schriftsatz vom 19. Juli 2001, entsprechende Fahrtenbücher bzw. eine allfällige schriftliche Vereinbarung, wonach den Arbeitnehmern jegliche Privatnutzung des Firmenkraftfahrzeuges verboten wurde, vorzulegen. Die Bw. übermittelte daraufhin lediglich die o. a. Erklärung vom 18. September 1996.

Das Abgabenverfahren ist durch ein Zusammenspiel amtswegiger Ermittlung und Mitwirkung der Partei charakterisiert, wobei sich beide Teile in dem Bemühen zur Erforschung der materiellen Wahrheit zu ergänzen und gegenseitig zu unterstützen haben. Wo für beide Seiten die Grenze für dieses Bemühen liegt, lässt sich nicht allgemein, sondern nur im Einzelfall unter sorgfältiger Beachtung aller konkreten Umstände entscheiden. Die amtswegige Ermittlungspflicht findet aber dort ihre Grenzen, wo der Abgabenbehörde weitere Nachforschungen nicht mehr zugemutet werden können. Dies ist insbesondere dann der Fall,

wenn ein Sachverhalt nur im Zusammenwirken mit der Partei geklärt werden kann (VwGH vom 10.10.1996, 94/15/0093).

Im vorliegenden Fall liegen angesichts des Umstandes, dass für den Pkw Mercedes Benz von der Bw. im Prüfungszeitraum kein Fahrtenbuch geführt wurde, Verhältnisse vor, die nur von der Bw. bzw. ihrem Arbeitnehmer hätten geklärt werden können. Der sich daraus ergebenden "erhöhten" Mitwirkungspflicht trug die Bw. aber im Verfahren nicht Rechnung. Sie unterließ es sogar einer Einladung zu einem Erörterungsgespräch (§ 279 Abs. 3 BAO), dessen Gegenstand ausdrücklich die "Privatnutzung eines firmeneigenen Kraftfahrzeuges durch den Arbeitnehmer P. S. in den Kalenderjahren 1997 bis 1999" darstellen sollte, nachzukommen.

Da die Bw. somit den für die Herabsetzung des Sachbezugswertes auf die Hälfte erforderlichen Nachweis nicht erbrachte, ist dieser Sachbezug in Höhe von 1,5% der Anschaffungskosten des vom in Rede stehenden Arbeitnehmer für die Fahrten zwischen seiner Wohnung und dem Standort der Lastkraftwagen verwendeten Kraftfahrzeuges anzusetzen. Diese Anschaffungskosten wurden vom Finanzamt – mangels entsprechender Aufzeichnungen bzw. Auskünfte der Bw. in Höhe von 250.000 S ermittelt, was ihr in der Berufungsvorentscheidung vom 31. Mai 2001 ausführlich mitgeteilt wurde. Gegen die Art der Ermittlung bzw. gegen die Höhe der der Berechnung des Sachbezuges zu Grunde gelegten Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges wurden im Vorlageantrag keinerlei Einwendungen erhoben; auch der nunmehr entscheidende Senat hegt gegen die ermittelten Anschaffungskosten keine Bedenken.

Schließlich ist noch darauf hinzuweisen, dass auch der von Herrn P. S. am 18. September 1996 unterfertigte Schriftsatz, wonach es den Fahrern der Firma X-Transporte generell verboten ist, den Firmen-PKW für private Fahrten zu benutzen, nicht dazu führen kann, keinen Sachbezug anzusetzen. Zwar steht ein von einem Arbeitgeber ausgesprochenes Verbot der Privatnutzung seiner Kraftfahrzeuge durch seine Dienstnehmer dem Ansatz eines Sachbezugswertes entgegen. Dies aber nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur dann, wenn dieses Verbot ernst gemeint ist, was im vorliegenden Fall schon allein deshalb zu verneinen ist, da nicht einmal klar ist, welche Umstände Herrn P. S. am 18. September 1996 dazu autorisierten, ein derartiges Verbot überhaupt auszusprechen, war er doch zu diesem Zeitpunkt weder Gesellschafter noch Geschäftsführer der Bw., sondern – nach deren eigenener Aussage – Lastkraftwagenfahrer. Außerdem umfasste dieses Verbot offensichtlich nicht die Fahrten des Herrn P. S. zwischen seiner Wohnung und dem Standort der Lastkraftwagen, weil er diese Fahrten im Einverständnis mit der Bw. durchführte, die überdies der – nicht der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden – Ansicht war, diese Fahrten wären betrieblicher Natur.

Insgesamt erweist sich der Ansatz eines Sachbezuges in Höhe von 1,5% der Anschaffungskosten des vom Arbeitnehmer P. S. für dessen tägliche Fahrten zwischen seiner Wohnung und dem Standort der Lastkraftwagen verwendeten, im Eigentum der Bw. stehenden Kraftfahrzeuges Mercedes Benz, Baujahr 1981, als rechtsrichtig, sodass wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden war.

Innsbruck, 11. April 2003