

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der Bf gegen die Bescheide des Finanzamtes Oststeiermark vom 29.3.2011 betreffend die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichfonds für Familienbeihilfe (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden vom 6.4.2011 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden im Sinne der Beschwerdeverechtsentscheidung des Finanzamtes vom 20.7.2011 abgeändert. Gegenüber der Beschwerdeverechtsentscheidung des Finanzamtes vom 20.7.2011 ergeben sich somit keine Änderungen.

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

## **Entscheidungsgründe**

Die Beschwerdeführerin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung in Liquidation, die laut Firmenbuch infolge beantragter Löschung, beim Firmenbuchgericht eingelangt am 4.12.2015, gelöscht wurde. Als Ergebnis einer gemeinsamen Prüfung der lohnabhängigen Abgaben stellte der Prüfer laut Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung fest, dass der zu 100% am Stammkapital der Beschwerdeführerin beteiligte Gesellschaftergeschäftsführer die Möglichkeit hatte, ein Firmenfahrzeug für Privatfahrten zu nutzen. Der daraus resultierende Vorteil wurde auf dem Schätzungsweg (die vorgelegten Fahrtenbücher hätten keine geeigneten Nachweise für eine Trennung der tatsächlich gefahrenen privaten und beruflichen Kilometer gebildet) ermittelt und nach Abzug der vom Geschäftsführer geleisteten Kostenersätze in Anlehnung an die Sachbezugsverordnung für Dienstnehmer der Lohnnebenkostenbesteuerung unterworfen.

Weiters wurde festgestellt, dass die Geldstrafen, die an den Gesellschaftergeschäftsführer wegen in Ausübung des Dienstes begangener Verwaltungsübertretungen verhängt und ihm von der Beschwerdeführerin ersetzt wurden, weder durchlaufende Gelder noch Auslagenersatz darstellen würden. Auch diese Beträge wurden in die Bemessungsgrundlage für den DB und DZ miteinbezogen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ die angefochtenen Bescheide.

In den dagegen erhobenen Beschwerden wurde bezüglich des Punktes Sachbezug PKW vorgebracht, dass Fahrtenbücher in der Kanzlei des bevollmächtigten steuerlichen Vertreters aufliegen würden und durchwegs als ordnungsgemäß anzusehen seien. Wenn kleinere Unstimmigkeiten in den Fahrtenbüchern enthalten seien, so werde ersucht, der Ansicht des BFH zu folgen, dass die fiskalistische Ansicht, dass zwar tatsächlich vorhandene, im Einzelnen nur vereinzelt auftretende Mängel zur kompletten Nichtanerkennung der Aufzeichnungen in den Fahrtenbüchern führen würden, überschießend und unverhältnismäßig sei (siehe SWK-Heft aus 2008, Seite 1.110). Dem Gesellschaftergeschäftsführer seien die kompletten Kosten für die privaten Fahrten verrechnet worden. Es sei daher kein Sachbezug anzusetzen.

Das Finanzamt ersuchte daraufhin um Ergänzung und Stellungnahme zu den folgenden Punkten:

1. *„Bitte um Bekanntgabe der Grundlagen für den ermittelten „Privatanteil-PKW“ für die Jahre 2006-2009 (Gesamtkilometerleistung : Privatkilometer)*
2. *Besaß der Gesellschaftergeschäftsführer in der Zeit zwischen Juli 2006 und 31.12.2009 ein privates Kraftfahrzeug?*
3. *Im Zuge der Durchsicht der Fahrtenbücher ist aufgefallen, dass darin als Zweck der betrieblich veranlassten Fahrten durchwegs nur die Eintragung „Termin“ aufscheint. Namen von Kunden, Geschäftspartnern etc. scheinen nicht auf. Ebenso wurden als Zielpunkt(e) der Reisen nur Orts- bzw. Städtebezeichnungen (z.B. A, B, C) ohne konkrete Adressen eingetragen.*
4. *Im Zuge einer stichprobenartigen Durchsicht der Fahrtenbücher ist aufgefallen, dass die Kilometerangaben für gleiche Fahrten wesentlich voneinander abweichen: z.B.*  
*16.10.2006D-B-D: 7 Km*  
*02.10.2006D-B-D: 8 Km*  
*07.08.2006D-B-D: 12 Km*  
*17.08.2006D-B-D: 19 Km*  
*21.08.2006D-B-D: 21 Km*  
*29.07.2007D-B-D: 25 Km*  
*15.07.2007D-B-D: 27 Km*  
*06.08.2007D-B-D: 32 Km*  
*02.01.2008D-B-D: 31 Km*  
*01.08.2008D-E-D: 124 Km*  
*12.08.2008D-E-D: 153 Km*

25.08.2008 D-E-D: 84 Km

5. *Ebenso wurde im Zuge der stichprobenweisen Überprüfung festgestellt, dass die im Fahrtenbuch angegebenen Kilometerangaben wesentlich von jenen abweichen, die sich an Hand des Routenplaners von „freytag & berndt“ ergeben.*

16.09.2006:D-F-D: 65 Km (lt. Routenplaner: 38 Km)

17.11.2006:D-G-H-D: 121 Km (lt. Routenplaner: 61 Km)

24.11.2006:D-G-I-D): 128 Km (lt. Routenplaner: 54 Km)

19.03.2007:D-B-D (Autoservice): 29 Km (lt. Routenplaner: 11,40 Km)

15.06.2007:D-B-C-D: 20 Km (lt. Routenplaner: 29 Km)

04.06.2007:D-G-I-D: 99 Km (lt. Routenplaner: 54 Km)

23.01.2008:D-G-I-D: 100 Km (lt. Routenplaner: 54 Km)

01.04.2008:D-J-D: 113 Km (lt. Routenplaner: 71 Km)

05.04.2008:D-K-D: 90 Km (lt. Routenplaner: 70 Km)

12.06.2008:D-L-D: 119 Km (lt. Routenplaner. 80 oder 46 Km)

01.08.2008:D-E-D: 124 Km (lt. Routenplaner: 80 Km)

12.08.2008:D-E-D: 153 Km (lt. Routenplaner 80 Km)

07.10.2008: D-L-D: 99 Km (lt. Routenplaner: 67 Km)

6. *Zufolge der bereits unter Z. 3.) bemängelten fehlenden Angaben erscheint eine Überprüfung der Eintragungen nicht möglich und kann von einer ordnungsgemäßen Fahrtenbuchführung nicht ausgegangen werden. Die Mängel übersteigen das Ausmaß von bloß behaupteten kleineren Unstimmigkeiten weitaus.*

7. *Nach Ansicht des Finanzamtes sind die betrieblich veranlassten Kilometer im Fahrtenbuch (wesentlich) überhöht eingetragen und beinhalten offensichtlich auch beträchtliche Strecken für Privatfahrten, sodass die bisher ausgeschiedenen Privatanteile zu niedrig sind.*

2006: 5,58%

2007: 8,00%

2008. 1,64%

2009: 8,28%

*Aus diesem Grunde muss die Höhe der nicht betrieblich veranlassten Fahrten geschätzt werden und erscheint ein Privatanteil von etwa 33% pro Jahr realistisch.*

8. *Gab es für die Jahre 2006-2009 eine Vereinbarung, wonach die Verwendung des Firmenfahrzeuges für Privatfahrten untersagt oder beschränkt war? Wenn ja, bitte um entsprechende Vorlage.“*

Im Antwortschreiben gab die Beschwerdeführerin unter anderem bekannt, dass die Berechnung des Privatanteils PKW beiliegen würde. Der Gesellschaftergeschäftsführer hätte in der Zeit zwischen Juli 2006 und 31.12.2009 kein privates Kraftfahrzeug besessen. Die Schätzung eines Privatanteiles von 33% sei willkürlich von der Finanzverwaltung angesetzt worden. Es gebe für die Jahre 2006 bis 2009 keine Vereinbarung, wonach die Verwendung des Firmenfahrzeuges für Privatfahrten untersagt sei.

In der abweisenden Beschwerdeentscheidung verweist das Finanzamt darauf, dass auf den Gesellschaftergeschäftsführer bis 5.7.2006 ein Kraftfahrzeug der Type VW Touareg angemeldet gewesen sei, dessen Aufwendungen zur Gänze von der Beschwerdeführerin getragen worden seien. Ab 5.7.2006 sei auf die Beschwerdeführerin ein Pkw der Type Audi Q7 angemeldet gewesen. In der Zeit zwischen Jänner 2006 und Dezember 2009 sei der Gesellschaftergeschäftsführer für private Erledigungen auf diese Fahrzeuge angewiesen gewesen. Die Verwendung des Firmenfahrzeuges für Privatfahrten sei nicht untersagt oder eingeschränkt gewesen. Im Fahrtenbuch seien neben den betrieblich veranlassten Fahrten auch die Privatfahrten kilometermäßig eingetragen worden. Der bei Bilanzerstellung errechnete Privatanteil sei im Zuge der Abschlussbuchungen dem Verrechnungskonto des Gesellschaftergeschäftsführers angelastet worden. Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2006 bis 2009 sei festgestellt worden, dass das Fahrtenbuch nicht ordnungsgemäß geführt worden sei, was die Behörde zur Schätzung der Bemessungsgrundlage veranlasst habe. Von den – in Anlehnung an die in der Sachbezugswerteverordnung genannten Höhe – geschätzten Kosten seien die bisher dem Verrechnungskonto angelasteten Beträge abgezogen und der Differenzbetrag der Bemessungsgrundlage für den DB und DZ hinzugerechnet worden. Dem in der Vorhaltsbeantwortung vorgebrachten Argument der Beschwerdeführerin, die Angabe der Kunden unter Anführung der genauen Adresse hätte den Umfang des Fahrtenbuches gesprengt, wurde entgegengehalten, dass es nach Ansicht des Finanzamtes zumutbar erscheine, im Fahrtenbuch erforderlichenfalls auch mehr als nur eine einzige Fahrt pro Tag einzutragen. Die im Vorhaltschreiben aufgezeigten nur beispielhaft aufgezeigten Differenzen würden sich beliebig fortsetzen lassen. Nochmals wird darauf hingewiesen, dass die im Fahrtenbuch eingetragene Wegstrecken „D-B-D“ zwischen 7 und 32 Kilometer variieren würden.

Das Fahrtenbuch für den am 5.7.2006 als Neufahrzeug angeschafften PKW der Type Audi Q7 beginne erst am 1.8.2006 mit einem Kilometerstand von bereits 3.880 Km. Während der Zeit vom 1.8.2006 bis 4.8.2006 sei Betriebsurlaub gewesen und seien in dieser Zeit immerhin 740 Km an betrieblichen Fahrten und überhaupt keine Privatfahrten eingetragen worden. Als Zweck der angeblichen Betriebsfahrten scheine im Fahrtenbuch bloß die Eintragung „Betriebsurlaub“ auf.

Die häufig festgestellten Mängel in der Fahrtenbuchführung seien nach Ansicht des Finanzamtes dermaßen schwerwiegend, dass sie diese Aufzeichnungen nicht als Grundlage für die Ermittlung des Privatanteils geboten erscheinen lassen würden. Die festgestellten Mängel würden das Ausmaß der behaupteten kleineren Unstimmigkeiten bei weitem übersteigen. Nach Ansicht des Finanzamtes seien die betrieblich ausgewiesenen Fahrten im Fahrtenbuch wesentlich überhöht eingetragen worden und würden auch beträchtliche Strecken für Privatfahrten beinhalten. Die erklärten Privatanteile würden wesentlich zu gering und unglaubwürdig erscheinen. Die Ungenauigkeit der Eintragung reiche von geringfügig bis zum Mehrfachen der durch einen Routenfehler nachvollziehbaren Fahrtstrecke. Aus diesem Grunde sehe sich das Finanzamt veranlasst,

den auf die außerbetriebliche Nutzung entfallenden Privatanteil zu schätzen, wobei ein solcher von einem Drittel (33%) der Gesamtnutzung als realistisch erscheine und eine Kürzung um die Repräsentationstangente nicht vorgenommen werde, zumal die fremdübliche Miete für ein höherpreisiges Kraftfahrzeug auch nicht mit einem bestimmten Betrag begrenzt sei. Da im vorliegenden Fall die Sachbezugswerteverordnung nicht Anwendung finde, könne auch die dort eingezogene Begrenzung mit Euro 600 monatlich nicht berücksichtigt werden.

In dem dagegen erhobenen Vorlageantrag wiederholte die Beschwerdeführerin zusammengefasst ihr Vorbringen.

Das Finanzamt legte die Beschwerden an die damals zuständige Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

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

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der ab 1994 geltenden Fassung BGBl. 1993/818 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 idF BGBl 1998/818 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988, sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, welcher von der in § 41 FLAG 1967 festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, bestimmt sich nach § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Als Nachweis zur Ermittlung der Anzahl der betrieblich und privat gefahrenen Kilometer dient grundsätzlich ein Fahrtenbuch (z.B. VwGH 28.2.1964, 2176/63 16.9.1970, 373/70).

Wird ein Fahrtenbuch, so wie im gegenständlichen Fall, zur Beweisführung verwendet, muss es, um daraus die für die Ermittlung des Privatanteils erforderlichen Tatsachen einwandfrei feststellen zu können, fortlaufend und übersichtlich geführt sein und Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei und klar angeben (vgl. Doralt, EStG Kommentar, § 16 Tz 220 und VwGH 16.9.1970, 373/70).

Nach dem von der Beschwerdeführerin genannten Urteil des BFH vom 10. 4. 2008, VI R 38/06, muss ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch zeitnah und in geschlossener Form geführt werden und allgemeine Voraussetzungen erfüllen. So müssen die zu erfassenden Fahrten einschließlich des an ihrem Ende erreichten Gesamtkilometerstands vollständig und in ihrem fortlaufenden Zusammenhang wiedergegeben werden

und jede einzelne berufliche Verwendung ist grundsätzlich für sich und mit dem bei Abschluss der Fahrt erreichten Gesamtkilometerstand des Fahrzeuges aufzuzeichnen. Besteht eine einheitliche berufliche Reise aus mehreren Teilabschnitten, können diese Abschnitte miteinander zu einer zusammenfassenden Eintragung verbunden werden. Es genügt dann die Aufzeichnung des am Ende der gesamten Reise erreichten Kfz-Gesamtkilometerstands, wenn zugleich die einzelnen Kunden oder Geschäftspartner im Fahrtenbuch in zeitlicher Reihenfolge aufgeführt werden, in der sie aufgesucht worden sind. Wird der berufliche Einsatz des Fahrzeuges zugunsten einer privaten Verwendung unterbrochen, stellt diese Nutzungsänderung wegen der damit verbundenen unterschiedlichen steuerlichen Rechtsfolgen einen Einschnitt dar, der im Fahrtenbuch durch Angabe des bei Abschluss der beruflichen Fahrt erreichten Kilometerstandes zu dokumentieren ist.

Die Aufzeichnungen im Fahrtenbuch müssen hinreichende Gewähr für ihre Vollständigkeit und Richtigkeit bieten. Sie müssen mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sein. Weisen sie inhaltliche Unregelmäßigkeiten auf, kann dies die materielle Richtigkeit der Kilometerangaben infrage stellen.

Das gegenständlich zu beurteilende Fahrtenbuch wurde handgeschrieben und fortlaufend geführt und ist für folgende Eintragungen vorgesehen: Datum, Zeit der Abfahrt und der Ankunft, Fahrt (Ausgangspunkt Zielpunkt), km Stand bei Abfahrt und Ankunft, gefahrene km betrieblich und privat, getankt, Zweck der Fahrt, Unterschrift des Fahrers.

Der Gesellschaftergeschäftsführer hat neben dem Datum die Zeit für die Abfahrt und Ankunft in vollen Stunden angegeben. Als Ausgangspunkt wurde immer P für D , weiters ein oder zwei Zwischenorte, z.B. N-O , und als Endpunkt wieder P für D eingegeben. Kilometerstände wurden jeweils bei der Ankunft in D eingetragen, die gefahrenen Kilometer gegebenenfalls in betrieblich und privat aufgeteilt. Weiters wurden der Kilometerstand beim Tanken und die getankten Liter eingetragen. Als Zweck der Fahrt nannte der Gesellschaftergeschäftsführer überwiegend Termine.

Der Prüfer hat im Bericht bemängelt, dass Namen und Anschrift der Kunden und die Angabe des Zwecks fehlen würden. Im Vorhaltschreiben vom 23.5.2011 hat das Finanzamt näher ausgeführt, dass Namen von Kunden, Geschäftspartnern etc. und konkrete Adressen nicht aufgezeichnet worden wären. Weiters wurde festgestellt, dass Kilometerangaben für gleiche Fahrtstrecken wesentlich voneinander abweichen würden (z.B. D-B-D zwischen 7 und 32 km, D-E-D zwischen 84 und 124 km). Ebenso wurde stichprobenweise festgestellt, dass die im Fahrtenbuch angegebenen Kilometerangaben wesentlich von jenen abweichen, die sich an Hand des Routenplaners von „freytag & berndt“ ergeben würden (Differenzen bis zu 80 km).

Die Beschwerdeführerin vertrat in der Beschwerde im Wege ihrer bevollmächtigten steuerlichen Vertretung zu den Feststellungen des Finanzamtes die Ansicht, dass das Fahrtenbuch durchwegs als ordnungsgemäß anzusehen sei. Wenn kleinere Unstimmigkeiten in den Fahrtenbüchern enthalten seien, so werde ersucht, der Ansicht

des BFH zu folgen, dass die fiskalistische Ansicht, dass zwar tatsächlich vorhandene, im Einzelnen nur vereinzelt auftretende Mängel zur kompletten Nichtanerkennung der Aufzeichnungen in den Fahrtenbüchern führen würden, überschießend und unverhältnismäßig sei (siehe SWK-Heft aus 2008, Seite 1.110).

Weiters wurde in der Vorhaltsbeantwortung vom 30.5.2011 erklärt, dass mit der Eintragung „Termin“ stets Verkaufstermine gemeint gewesen seien. Die Angabe von allen Kunden unter Angabe der genauen Adresse hätte den Umfang des Fahrtenbuches gesprengt, da der Gesellschaftergeschäftsführer pro Tag 3-5 Termine absolviert habe. Die Distanz D-B-D betrage 7-8 Km. Je nachdem, ob auch getankt werde oder nicht. Wenn nun eine höhere Anzahl von Km angegeben worden sei, dann resultiere das daraus, dass diese Strecke mehrmals am Tag zurückgelegt werde, weil unter Umständen etwas vergessen oder durch Erweiterungen im Büro bzw. durch Lagerungen im Privathaus diese Strecke mehrmals zurückgelegt worden sei. Die unterschiedlichen Strecken nach E würden daraus resultieren, dass in E der Hauptkunde gewesen sei und, dass weitere Kunden im Umkreis von E besucht worden seien. Diese Kunden hätte der Gesellschaftergeschäftsführer ohne vorherige Vereinbarung eines Termins besucht. Er hätte versucht, einen Termin „auf gut Glück“ zustande zu bringen, weil die Kundschaften dem Gesellschaftergeschäftsführer keine Telefonnummern bekannt gegeben hätten. Die eben dargelegte Erklärung über die Km-Differenzen D-E-D treffe auch auf die anderen Km-Abweichungen des Punktes 5 zu. Selbst wenn die Finanzverwaltung vermeine, dass die betrieblich veranlassten Km wesentlich überhöht eingetragen worden seien, so seien dennoch die Fahrtenbücher als Grundlage für diese Privatanteile angesetzt worden.

Das Bundesfinanzgericht kommt ebenso wie bereits das Finanzamt unter Hinweis auf die Feststellungen im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung und auf das Vorhaltsschreiben vom 23.5.2011 zu der Ansicht, dass bei dem gegenständlich vom Gesellschaftergeschäftsführer geführten Fahrtenbuch von einem ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuch zusammengefasst nicht gesprochen werden kann. Allein der Umstand, dass entsprechend dem von der Beschwerdeführerin genannten Urteil des BFH vom 10. 4. 2008, VI R 38/06, keine einzige Angabe der einzelnen Kunden oder Geschäftspartner im Fahrtenbuch (in zeitlicher Reihenfolge) enthalten ist, macht eine auch nur stichprobenweise Überprüfung der Angaben im Fahrtenbuch unmöglich. Obwohl der Beschwerdeführerin vom Prüfer mittels E-Mail vom 9.3.2011 die Möglichkeit gegeben wurde, im Rahmen des Parteiengehörs die Namen der Kunden und deren Anschrift zu den einzelnen „Dienstfahrten“ bekannt zu geben, verweist die Beschwerdeführerin in der Vorhaltsbeantwortung lediglich darauf, dass die Angabe von allen Kunden unter Angabe der genauen Adresse den Umfang des Fahrtenbuches gesprengt hätte, da der Gesellschaftergeschäftsführer pro Tag 3-5 Termine absolviert habe.

Wenn die Beschwerdeführerin die vom Finanzamt festgestellten wesentlichen Abweichungen der Kilometerangaben für gleiche Fahrtstrecken und die Differenzen zwischen den im Fahrtenbuch angegebenen und den aus dem Routenplaner ersichtlichen Kilometerangaben damit begründet, dass eine Strecke unter Umständen mehrmals

zurückgelegt worden sei und dass weitere Kunden im Umkreis eines angegebenen Zielortes besucht worden seien, weil diese Kunden, da keine Telefonnummern bekannt gewesen seien, ohne vorherige Vereinbarung eines Termins „auf gut Glück“ besucht worden seien, führt das ebenfalls nicht zu einer höheren Glaubwürdigkeit bzw. zur Überprüfbarkeit der Aufzeichnungen in den Fahrtenbüchern. Auf Grund der durch das Finanzamt in einem derart großen Umfang beschriebenen Mängel kann jedenfalls nicht davon ausgegangen werden, dass es sich dabei nur um vereinzelt auftretende Mängel gehandelt hat.

Nachdem die Feststellungen des Finanzamtes in keiner Weise durch die Beschwerdeführerin entkräftet werden konnten, ging das Finanzamt zu Recht davon aus, dass die Aufzeichnungen im Fahrtenbuch keine hinreichende Gewähr für ihre Vollständigkeit und Richtigkeit der aufgezeichneten Privatfahrten bieten. Wenn aussagekräftige und nachvollziehbare Aufzeichnungen über die private Verwendung der betrieblichen Fahrzeuge fehlen, ist der Wert der Nutzung nach den allgemeinen Grundsätzen gemäß § 184 BAO zu schätzen.

Gemäß § 184 BAO sind die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen:

*„(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.*

*(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.*

*(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.“*

Der Prüfer hat in Analogie zur Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen, BGBl. 2001/416, wonach in Ausführung des § 15 Abs. 2 EStG 1988 bestimmte geldwerte Vorteile bewertet werden, die private Verwendung des firmeneigenen Fahrzeuges durch den Gesellschaftergeschäftsführer aufgrund der Zugehörigkeit des betreffenden Fahrzeuges zur oberen Mittelklasse mit dem höchsten dort bestimmten Betrag, nämlich Euro 600,- pro Monat, angesetzt. Diese Verordnung ist zwar für die Einkunftsart des Gesellschaftergeschäftsführers grundsätzlich nicht anwendbar, bietet sich jedoch, als Schätzungsgrundlage an. Basierend auf § 15 Abs. 2 EStG 1988 sollen Sachbezüge mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes angesetzt werden. Diese üblichen Mittelpreise sollen den Betrag darstellen, den ein Steuerpflichtiger aufwenden hätte müssen, um sich die geldwerten Güter am Verbrauchsort im freien Verkehr zu beschaffen. Der Ansatz dieses Wertes ist daher darauf ausgerichtet, den Sachbezug nach seinem wahren Wert zu besteuern.



Für den gegenständlichen Gesellschaftergeschäftsführer soll der Anteil an den gesamten ausgewiesenen Fahrzeugkosten des betreffenden Fahrzeuges für die von ihm mit diesem Fahrzeug durchgeführten Privatfahrten mangels von der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellter geeigneter Unterlagen ermittelt bzw. geschätzt werden.

Wenn das Finanzamt im Hinblick darauf, dass die Sachbezugsverordnung für die Bemessung des geldwerten Vorteils für die private Benützung des firmeneigenen Personenkraftwagens durch den Gesellschaftergeschäftsführer nicht anwendbar ist, anstatt des Sachbezugswertes laut Sachbezugsverordnung in Höhe von Euro 600,- den Anteil der privaten Benützung des firmeneigenen Kraftfahrzeuges in der Beschwerdeentscheidung in Anlehnung an die Sachbezugsverordnung mit einem Drittel der ausgewiesenen Kfz-Kosten schätzt, ist dem grundsätzlich nicht entgegen zu treten. Es ist nämlich zu berücksichtigen, dass dem Gesellschaftergeschäftsführer kein privates Fahrzeug für seine privaten Fahrten zur Verfügung gestanden ist und daher das Firmenfahrzeug auch für Urlaubsfahrten herangezogen wurde. Das wird durch die Eintragungen in den Fahrtenbüchern auch bestätigt (z.B. 1.8.-6.8.2006, Betriebsurlaub, 750 Km). Weiters ergibt sich aus den (teilweise) vorgelegten Fahrtenbüchern z.B. zwischen 1.8.2006 und 30.7.2007 eine Gesamtfahrleistung für 12 Monate von 37.340 km. Der vom Finanzamt geschätzte Anteil in Höhe von einem Drittel für die Privatfahrten würde 12.446 Km ausmachen. Diese Kilometeranzahl wird durch eine Meldung des VCÖ ( <http://www.vcoe.at/news/details/vcoe-oesterreichs-autofahrer-fahren-immer-weniger-kilometer> ) bestätigt, wonach laut einer Analyse Österreichs Autofahrer immer weniger Kilometer fahren würden. Seit dem Jahr 2003 ist die jährliche Fahrleistung der privaten Pkw von 14.140 auf rund 13.100 gesunken. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass das Schätzungsergebnis für die privat gefahrenen Kilometer annähernd den tatsächlichen Verhältnissen entspricht und somit auch im Einklang mit der Judikatur steht, da jene Methode zur Schätzung zu wählen ist, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl. z.B. VwGH vom 27.1.2011, 2007/15/0226).

Hinzu kommt, dass jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist (VwGH 15.5.1997, 95/16/0144; 23.4.1998, 97/15/0076; 26.11.1998, 95/16/0222; 9.12.2004, 2000/14/0166; 23.2.2012, 2009/17/0127). Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (z.B. VwGH 30.9.1998, 97/13/0033; 19.3.2002, 98/14/0026; 27.8.2002, 96/14/0111; 8.9.2009, 2009/17/0119 bis 0122).

Zustellung:

Obwohl die Beschwerdeführerin infolge beendeter Liquidation im Firmenbuch bereits gelöscht wurde, war das gegenständliche Erkenntnis an den ehemaligen

Gesellschaftergeschäftsführer der Beschwerdeführerin aus folgenden Gründen zuzustellen:

Die Generalversammlung der in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung tätigen Beschwerdeführerin hat in der Person des Alleingesellschafters und Gesellschaftergeschäftsführers mit Protokoll vom 19.6.2015 beschlossen, die Gesellschaft aufzulösen, die Gesellschaft in das Stadium der Liquidation treten zu lassen und den Geschäftsführer zum Liquidator zu bestellen. Gleichzeitig wurde der Antrag an das Firmenbuch auf Auflösung der Gesellschaft gestellt. Mit Datum vom 4.12.2015 ergeht der Gesellschafterbeschluss, dass der Bericht des Liquidators über die Beendigung der Liquidation zur Kenntnis genommen und genehmigt werde, dem Liquidator die Entlastung erteilt werde und zum Verwahren der Bücher und Schriften der Gesellschaft für die gesetzlich vorgeschriebene Dauer der Gesellschaftergeschäftsführer bestellt werde. Laut Eintragung im Firmenbuch am 11.12.2015 wurde die Beschwerdeführerin infolge beendeter Liquidation gelöscht.

Die Auflösung und Löschung einer im Firmenbuch eingetragenen juristischen Person hat bloß deklaratorischen Charakter (VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134) und beendet die Rechtsfähigkeit nicht, solange Vermögen vorhanden ist (OGH 19.6.2006, 8 ObA 46/06g) und Rechtsverhältnisse zu Dritten nicht vollständig abgewickelt - also z.B. Abgaben noch festzusetzen - sind (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 79, Tz 10, 11; VwGH 21.9.2005, 2001/13/0059; 11.11.2009, 2006/13/0187).

Die Rechts- und Parteifähigkeit einer GmbH bleibt daher auch nach ihrer Löschung im Firmenbuch solange erhalten, als noch Abwicklungsbedarf besteht, was dann der Fall ist, wenn Abgabenverbindlichkeiten einer solchen Gesellschaft bescheidmäßig festzusetzen sind. An eine im Firmenbuch bereits gelöschte GmbH gerichtete Bescheide ergehen daher grundsätzlich rechtswirksam (VwGH 28.6.2007, 2006/16/0220).

Bis zur Vollbeendigung braucht die aufgelöste Gesellschaft - so wie bisher - einen gesetzlichen oder gewillkürten Vertreter. In der Zeit zwischen Auflösung und Vollbeendigung (vollständige Abwicklung aller Rechtsverhältnisse) fungiert grundsätzlich der vormalige Geschäftsführer als "geborener Liquidator" (VwGH 23.6.1993, 91/15/0157; 17.12.1993, 92/15/0121; UFS 17.12.2008, RV/0527-K/06; UFS 12.3.2009, RV/0292-K/07; UFS 23.5.2011, RV/2748-W/09). An ihn können an die Gesellschaft adressierte Erledigungen bis zur Bestellung eines Liquidators noch zugestellt werden.

Der Auflösung folgt i.d.R. die Liquidation oder Abwicklung (§ 89 GmbHG). Während dieser Zeit wird eine Kapitalgesellschaft gemäß § 93 GmbHG durch die im Firmenbuch eingetragenen Liquidatoren oder Abwickler vertreten. Nach Beendigung der Liquidation und Entlastung der Liquidatoren erfolgt die Löschung im Firmenbuch. Mit ihr endet auch das Liquidatorenamt. Sollten in weiterer Folge noch Bescheide an die im Firmenbuch gelöschte Gesellschaft erlassen werden, regelt § 80 Abs. 3 BAO, dass Zustellungsvertreter einer gelöschten GmbH nach Beendigung der Liquidation ist, wer gemäß § 93 Abs. 3 GmbHG auf die Dauer von sieben Jahren zur Aufbewahrung der

Bücher und Schriften der aufgelösten Gesellschaft verpflichtet ist oder zuletzt verpflichtet war. Die Vertretungsregelung des § 80 Abs. 3 BAO erfasst nur jene Fälle, in denen eine Liquidation nach § 89 GmbHG stattgefunden hat.

Gemäß § 80 Abs. 3 BAO ist Vertreter (Abs. 1) der aufgelösten Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach Beendigung der Liquidation, wer nach § 93 Abs. 3 GmbHG zur Aufbewahrung der Bücher und Schriften der aufgelösten Gesellschaft verpflichtet ist oder zuletzt verpflichtet war.

Nach § 93 Abs. 3 GmbHG sind die Bücher und Schriften der aufgelösten Gesellschaft einem der Gesellschafter oder einem Dritten auf die Dauer von sieben Jahren nach dem Schluss des Kalenderjahres, in dem die Liquidation beendet wurde, zur Aufbewahrung zu übergeben. Die Vertreterstellung des Verwahrers betrifft insbesondere Außenprüfungen (§ 147 Abs. 1) sowie offene Rechtsmittelverfahren (vgl. Ritz BAO<sup>5</sup>, Rz. 10 ff, zu § 80 BAO).

Nachdem im gegenständlichen Fall der Gesellschaftergeschäftsführer der Beschwerdeführerin zum Liquidator der Gesellschaft und mit Gesellschafterbeschluss vom 4.12.2015 zum Verwahrer der Bücher und Schriften der Gesellschaft für die gesetzlich vorgeschriebene Dauer bestellt wurde, ist dieser als Zustellvertreter der zwar bereits gelöschten, jedoch noch nicht handlungsunfähigen Gesellschaft anzusehen. Das gegenständliche Erkenntnis war daher an die Beschwerdeführerin zu Handen des Gesellschaftergeschäftsführers als Vertreter gemäß § 80 Abs. 3 BAO zuzustellen.

Unzulässigkeit der ordentlichen Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 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.

Nachdem die Beschwerde insoweit keine für die Entscheidung maßgeblichen Rechtsfragen aufwirft, denen im Sinne der zitierten Bestimmungen grundsätzliche Bedeutung zukäme und Gesichtspunkte, die dessen ungeachtet gegen die Unzulässigkeit der Revision sprechen würden, nicht vorgebracht wurden, war unter Hinweis auf die zitierte eindeutige und einheitliche Rechtsprechung wie aus dem Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 7. März 2016