

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch V., über die Beschwerde vom 12. August 2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt FA vom 16. Juli 2014, betreffend Haftung des Arbeitgebers für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 sowie Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2010 bis 31. Dezember 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.), eine GmbH, vertreibt Ersatzteile und Komponenten für Nadelfilzmaschinen. Sie stellte im hier maßgeblichen Zeitraum 2010 bis 2012 einem überwiegend im Außendienst tätigen Dienstnehmer ein firmeneigenes Kraftfahrzeug zur Verfügung. In einem Vertrag zwischen der Bf. und dem Dienstnehmer über die Nutzung des Firmenfahrzeugs ist u.a. vereinbart, dass das Kraftfahrzeug ausschließlich für Firmenzwecke/Dienstfahrten verwendet werden darf.

Als Ergebnis einer den Zeitraum 1. Jänner 2009 bis 31. Dezember 2012 umfassenden Lohnsteuerprüfung nahm das Finanzamt die Bf. mit den Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 16. Juli 2014 als Arbeitgeberin für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Anspruch und setzte den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag fest.

Es folgte den Feststellungen des Prüfers, dass ein Sachbezug für die private Nutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges durch den Außendienstmitarbeiter (Herrn ****, nachfolgend als Dienstnehmer bezeichnet) anzusetzen sei, weil die vorgelegten Fahrtenbücher aufgrund nicht ordnungsgemäßer Führung (Differenzen bezüglich angeführter und nicht aufgeklärter Kilometer, betrieblicher Fahrten an Urlaubstagen, etc.) nicht anzuerkennen seien.

Dagegen richtet sich die fristgerecht eingebrachte Beschwerde vom 12. August 2014.

Darin wird im Wesentlichen Folgendes vorgebracht:

Im Zuge des Verfahrens seien Nutzungsvereinbarungen vorgelegt worden, aus denen hervorgehe, dass dem Dienstnehmer Privatfahrten mit dem firmeneigenen KFZ untersagt seien. Es seien deshalb auch keine Privatfahrten im grundsätzlich sehr sauber geführten Fahrtenbuch aufgeschienen.

Der Dienstnehmer trete als Außendienstmitarbeiter seine Reisetätigkeiten immer von zu Hause aus an und verrichte im Home-Office auch organisatorische Tätigkeiten. Er habe am Sitz des Arbeitgebers keinen Arbeitsplatz. Somit sei der Sitz des Arbeitgebers nach herrschender Rechtsprechung keine Arbeitsstätte und die gelegentlichen Fahrten in die Betriebsstätte des Arbeitgebers würden somit keine Privatfahrten darstellen.

Der Dienstnehmer verbinde notwendige Kundenbesuche häufig mit Fahrten zur Betriebsstätte des Arbeitgebers und daher seien die unterschiedlichen Kilometer für anscheinend dieselben Fahrten zu erklären. Als Nachweise seien zusätzlich zum Fahrtenbuch handschriftliche Mitschriften zu Kundenterminen bzw. Kalendereinträge vorgelegt worden. Weiters seien auch die Fragen beantwortet worden, warum es Unterschiede zwischen Arbeitszeitaufzeichnungen und Fahrtenbuch gebe. Diese Unterschiede würden aus Anreisen am Vortag bzw. Anfahrten zum Flughafen oder ähnlichem stammen. Untermauert werde die Argumentation bspw. auch mit der Vorlage von Hotelrechnungen.

Der Dienstnehmer fahre als Außendienstmitarbeiter jährlich rund 30.000 Kilometer für die Bf. und führe dazu ein entsprechendes Fahrtenbuch. In Summe seien einige wenige Kilometer pro Jahr hinterfragt und zu einem sehr großen Teil in weiterer Folge aufgeklärt worden. Der Ansatz des großen Sachbezuges sei hier willkürlich und aus Sicht der Bf. völlig überschießend. Sowohl die Bf. als auch der Dienstnehmer der Bf. hätten sich im Verfahren sehr bemüht, die Vorwürfe zu entkräften. Diesem Bemühen sei nicht Rechnung getragen worden.

Aufbauend auf die oben angeführte Argumentation beantrage die Bf. die Zurücknahme des großen Sachbezuges und die Anerkennung der Tatsache, dass dem Dienstnehmer Privatfahrten untersagt gewesen seien und er - nachgewiesen durch Fahrtenbücher und handschriftliche Notizen - keine Privatfahrten getätigt habe.

In einer Stellungnahme vom 26. September 2014 beantragte die Bf. die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung und brachte ergänzend vor, dass für sie der halbe Sachbezugswert nie zur Diskussion gestanden sei. Aufgrund der vertraglich untersagten Privatnutzung verbunden mit dem vom Dienstnehmer geführten Fahrtenbuch sei kein Sachbezug angesetzt worden. Sowohl im Prüfungsverfahren als auch in der Beschwerde gegen die Bescheide seien die in der Stellungnahme nunmehr wieder vorgebrachten Punkte eingehend erörtert worden. An dieser Stelle werde nochmals betont, dass im Verfahren aus Sicht der Bf. sehr wohl zusätzliche aussagekräftige Unterlagen (zB. Ausschnitte aus handschriftlichen Notizen des Dienstnehmers) vorgelegt worden seien. Es seien die Unterlagen auch im Finanzamt in einer gemeinsamen Runde besprochen worden.

Die Behauptung, dass „diese Unterlagen nicht geeignet gewesen seien, die Abweichungen aufzuklären“, sei willkürlich und werde auch argumentativ nicht untermauert. Es werde inhaltlich auf die Bescheidbeschwerde verwiesen.

Das Finanzamt wies in der Folge die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 2. Oktober 2014 als unbegründet ab.

Ein Nachweis für die Berechnung des halben Sachbezugswertes sei nicht vorgelegt worden. Der Einwand, dass mit dem Arbeitnehmer ein Verbot bezüglich der Privatnutzung des arbeitgebereigenen Fahrzeuges vereinbart worden sei, sei auch im Zuge der Schlussbesprechung vorgebracht und ein entsprechendes Schriftstück vorgelegt worden. Eine wirksame Kontrolle dieser Vereinbarung habe aber nicht stattgefunden: Eine mit dem Arbeitnehmer geschlossene Vereinbarung über ein vom Arbeitgeber nicht wirksam kontrolliertes Verbot der außerbetrieblichen Nutzung des arbeitgebereigenen Fahrzeuges in Verbindung mit einem infolge mangelhafter Eintragungen einer späteren Kontrolle durch die Abgabenbehörde nicht zugänglichem Fahrtenbuch rechtfertige weder den Ansatz eines halben Sachbezugswertes noch lasse es Raum, einen solchen Sachbezug überhaupt unberücksichtigt zu lassen.

Wenn in der „neuerlichen Stellungnahme in der Angelegenheit der Beschwerde gegen die Bescheide L, DB und DZ 2010 bis 2012“ seitens der Beschwerdeführerin vorgebracht werde, es seien sehr wohl aussagekräftige Unterlagen (z.B. Ausschnitte aus handschriftlichen Notizen des Dienstnehmers) vorgelegt worden und die Behauptung der Behörde, dass diese Unterlagen nicht geeignet gewesen seien, die Abweichungen aufzuklären, sei willkürlich und argumentativ nicht untermauert, werde hier ausdrücklich festgehalten, dass die vorgelegten Unterlagen keinen anderen Informationswert gehabt hätten als die Eintragungen im bemängelten Fahrtenbuch selbst und diverse im Zuge des Verfahrens erteilte mündliche Ergänzungen zu den Einträgen eine ordnungsgemäße Fahrtenbuchführung nicht ersetzen könnten. Nachdem die Voraussetzungen für die Gewährung des halben Sachbezugswertes nicht vorliegen würden, sei es auch nicht möglich, diesen gleichsam „im Schätzungswege“ anzuerkennen. Die Beschwerde sei daher als unbegründet abzuweisen gewesen.

Mit der fristgerechten Einbringung des Vorlageantrags vom 14. Oktober 2014, in dem die Bf. auf ihr bisheriges Vorbringen verwies, gilt die Bescheidbeschwerde wiederum als unerledigt (§ 264 Abs. 3 BAO).

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

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

Gemäß § 15 Abs. 1 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum maßgeblichen Fassung 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 leg. cit. 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, BGBl. II Nr. 2001/416, in der 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 benützen, 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 1967 (FLAG 1967) haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Dienstnehmer sind gemäß § 41 Abs. 2 FLAG 1967 u.a. alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen.

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 (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind u.a. Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a und b EStG 1988.

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; VwGH 26.3.2003, 2001/13/0092; VwGH 24.9.2014, 2011/13/0074).

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 (vgl. etwa VwGH 24.6.2010, 2007/15/0238).

Im vorliegenden Fall ist der Prüfer und ihm folgend das Finanzamt zum Ergebnis gelangt, dass der Nachweis, das arbeitgebereigene Kfz sei vom Dienstnehmer der Bf. nur für berufliche Fahrten verwendet worden, nicht erbracht worden sei und ein tatsächlich ernst gemeintes Verbot der Bf. hinsichtlich 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; VwGH 19.2.2002, 98/14/0213; VwGH 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 12.6.2013, RV/0011-L/10). 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 (UFS 12.6.2013, RV/0011-L/10).

Im Beschwerdefall ist erwiesen, dass die Fahrtenbuchaufzeichnungen ungenau geführt wurden: Für die Fahrten von der Wohnung (Home-Office) des Dienstnehmers

zur Betriebsstätte des Arbeitgebers sind erheblich abweichende Kilometerangaben eingetragen. So sind für Fahrten, die im (auszugsweise vorgelegten) Fahrtenbuch unter „Fahrtstrecke und Ziel Zweck der Fahrt/Geschäftspartner“ mit dem Eintrag „Ort1-Ort2-Ort1“ erfasst sind, zwischen 199 und 358 betrieblich gefahrene Kilometer angegeben. Es sind sohin für dieselben Fahrtstreckenangaben unterschiedliche Kilometerangaben angeführt bzw. entsprechen die Kilometerangaben nicht den eingetragenen Fahrtstrecken.

Dem Beschwerdevorbringen, der Dienstnehmer habe notwendige Kundenbesuche häufig mit Fahrten zur Betriebsstätte des Arbeitgebers verbunden und dadurch seien diese unterschiedlichen Kilometerangaben für dieselben Fahrten zu erklären, ist zu entgegnen, dass aus dieser Argumentation nicht schlüssig nachvollziehbar ist, weshalb zwar die Betriebsstätte im Fahrtenbuch angeführt ist, nicht jedoch die erforderlichen Kundenbesuche.

Die Bf. führt zudem ins Treffen, als Nachweise seien zusätzlich zum Fahrtenbuch handschriftliche Mitschriften zu Kundenterminen bzw. Kalendereinträge vorgelegt worden. Weiters seien auch die Fragen der Behörde beantwortet worden, warum es Unterschiede zwischen Arbeitszeitaufzeichnungen und Fahrtenbuch gebe.

Dem ist zu entgegnen, dass sich die Abgabenbehörde mit diesen weiteren Unterlagen auseinander gesetzt hat, jedoch bestehende Kilometerdifferenzen für mehrere vom Prüfer exemplarisch nachgeprüfte und im Vorlagebericht vom 28. Oktober 2014 angeführte Fahrten auch unter Heranziehung der zusätzlich vorgelegten Aufzeichnungen (etwa Kalendereintragungen) nicht aufklären konnte.

Zum Vorlagebericht, dem wie auch einer Beschwerdevorentscheidung Vorhaltscharakter zukommt (vgl. BFG 17.10.2016, RV/7104782/2016) hat sich die Bf. nicht geäußert.

Können jedoch selbst bei lediglich exemplarischer Nachprüfung von Fahrten und unter Heranziehung weiterer Beweismittel Kilometerdifferenzen nicht aufgeklärt werden, sind die einzelnen Fahrten durch die dargestellten ungenauen Angaben daher weder für den Arbeitgeber noch für die Abgabenbehörde im Einzelfall nachprüfbar und ist daher das Fahrtenbuch auch nicht geeignet, eine ausreichende Kontrolle für die Wirksamkeit des ausgesprochenen Verbotes von Privatfahrten zu gewährleisten. Begnügt sich ein Arbeitgeber, dessen Außendienstmitarbeiter eine umfangreiche und vom Firmensitz entfernte Reisetätigkeit entfaltet und auch nicht täglich zum Firmensitz zurückkehrt, mit solchen Aufzeichnungen ohne genaue Kilometer- bzw. Fahrtstreckenangaben, so kann diesem Umstand nur das Verständnis beigemessen werden, dass das Privatnutzungsverbot nicht ausreichend kontrolliert wurde.

Zusammengefasst entsprechen die vorgelegten Fahrtenbuchaufzeichnungen nicht den Anforderungen an die Führung eines Fahrtenbuches, 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 und auch unter Berücksichtigung weiterer Unterlagen nicht aufgeklärten Unrichtigkeiten im Fahrtenbuch auch wahrscheinlich erscheinen.

Bei dieser Sach- und Beweislage gelangt somit auch das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung zum Ergebnis, dass im Prüfungszeitraum eine Verwendung des dienstgebereigenen Fahrzeuges ausschließlich für berufliche Fahrten nicht vorlag und daher zu Recht ein Sachbezugswert anzusetzen war.

Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung, die erst in einem die Beschwerde ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (vgl. Ritz, BAO⁶, § 274 Tz 3 und die dort zitierte Rechtsprechung). Der erst in dem die Beschwerde ergänzenden Schriftsatz vom 26. September 2014 gestellte Antrag auf mündliche Verhandlung wurde demnach verspätet eingebracht.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Das Revisionsmodell soll sich nach dem Willen des Verfassungsgesetzgebers an der Revision nach den §§ 500 ff ZPO orientieren (vgl. RV 1618 BlgNR 24. GP, 16). Ausgehend davon ist der Verwaltungsgerichtshof als Rechtsinstanz tätig, zur Überprüfung der Beweiswürdigung ist er im Allgemeinen nicht berufen. Auch kann einer Rechtsfrage nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung besitzt (VwGH 24.4.2014, Ra 2014/01/0010).

Das vorliegende Erkenntnis beruht im Wesentlichen auf der vom Bundesfinanzgericht im Erkenntnis vorgenommenen, auf die Umstände des Einzelfalles Bedacht nehmenden Beweiswürdigung. Die zu lösenden Rechtsfragen sind durch die im Erkenntnis zitierte Rechtsprechung geklärt bzw. ergeben sich aus dem Wortlaut der angewendeten einschlägigen Bestimmungen.

Linz, am 14. März 2018