

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache der [BF] gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 21. Mai 2010, betreffend Haftung und Zahlung von Lohnsteuer, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zu diesem Beitrag für die Jahre 2007 bis 2009 und Festsetzung von Säumniszuschlägen für die Jahre 2007 und 2008

zu Recht erkannt:

I.

**Die Beschwerden werden abgewiesen.**

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

II.

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

## **Entscheidungsgründe**

### **1. Verfahrensgang:**

Als Ergebnis einer GPLA-Prüfung wurden vom Finanzamt für die Jahre 2007 bis 2009 Bescheide erlassen, mit welchen die Arbeitgeberin zur Haftung und Zahlung von Lohnsteuer herangezogen wurde. Zusätzlich wurden Säumniszuschläge vorgeschrieben. Ebenso wurden Festsetzungsbescheide betreffend den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und den Zuschlag zu diesem Beitrag ausgefertigt. Begründet wurden diese Bescheide damit, dass der bisher im Zuge der Lohnverrechnung angesetzte Sachbezug für die Privatnutzung arbeitgebereigener Kraftfahrzeuge durch zwei Arbeitnehmer zu gering gewesen sei. Anstelle des bisherigen Ansatzes von 0,75% der Anschaffungskosten wäre der volle Sachbezug in Höhe von 1,5% der Anschaffungskosten zu verrechnen gewesen, weil die vorgelegten Nachweise den Ansatz des halben Sachbezuges nicht rechtfertigen würden.

Mit Eingaben vom 9. Juni 2010 wurden fristgerecht Berufungen gegen diese Bescheide erhoben und deren Aufhebung beantragt.

Es liege ein lückenloser Nachweis über die privat gefahrenen Kilometer vor, weshalb die Begründung für die Nachforderungen nicht nachvollziehbar sei. Die Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge sehe eine lückenlose Aufzeichnung sämtlicher Fahrten in einem Fahrtenbuch nur für die Fälle des § 4 Abs 3 vor. Die Dienstnehmer hätten ihre privaten Fahrten dokumentiert, was ausreichend wäre, um die Feststellung treffen zu können, ob im Jahresschnitt die monatliche 500 km-Grenze überschritten sei. Nicht erforderlich wären dafür die gesamten gefahrenen Kilometer. Die beiden in Rede stehenden Mitarbeiter hätten für die Arbeitgeberin durch ihre Geschäfts- und Anbahnungsfahrten durch ganz Europa sehr hohe Umsätze erwirkt. Bei diesem Umsatzvolumen werde "*nach menschlichem Ermessen und bei objektiver sowie vernünftiger Betrachtung wenig Zeit für Privatfahrten übrig bleiben*".

Das Finanzamt wies die Berufungen gegen die Festsetzungsbescheide betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sowie Säumniszuschlagsbescheide als unbegründet ab. Über die Lohnsteuer wurde in der Berufungsvorentscheidung nicht abgesprochen.

Mit Eingaben vom 29. Juni 2010 wurde die Entscheidung über die Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Weitere Ausführungen wurden nicht gemacht.

Das Finanzamt legte die Berufungen im Juli 2010 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor. Diese waren am 31. Dezember 2013 noch unerledigt anhängig und sind daher nach § 323 Abs 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen.

## **2. Sachverhalt:**

Sachverhaltsmäßig ist im vorliegenden Fall unstrittig, dass jeweils ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug von zwei Dienstnehmern auch privat genutzt wurde.

Im Rahmen der Lohnverrechnung wurde ein Sachbezug in Höhe von 0,75% der Anschaffungskosten angesetzt. Kostenersätze wurden seitens der Dienstnehmer nicht geleistet.

Als Nachweis für die (geringe) Privatnutzung liegen Excel-Listen vor, die an unterschiedlich vielen Tagen eines Monats ausschließlich die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit durchwegs gleichen Entfernungen (Kilometer mit einer Kommastelle) ausweisen. Zusätzlich zu diesen Fahrten scheint in den gesamten drei Jahren keine einzige andere Privatfahrt auf. Berufliche Fahrten wurden überhaupt nicht verzeichnet. Angaben über Kilometerstände sind in den Aufzeichnungen nicht enthalten.

## **3. Würdigung:**

Gemäß § 15 Abs 1 EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile ua im Rahmen der Einkunftsart des § 2 Abs 3 Z 4 EStG 1988 zufließen. Die private Nutzung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeugs führt zu einem Zufluss von geldwerten Vorteilen.

Nach § 4 Abs 1 der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge (Sachbezugswerteverordnung), BGBl II 416/2001 in der für den Streitzeitraum gültigen Fassung, ist ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 600 Euro monatlich, anzusetzen, wenn für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benutzen, besteht. Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen. Selbständig bewertbare Sonderausstattungen gehören nicht zu den Anschaffungskosten.

Nach Abs 2 der genannten Bestimmung ist ein Sachbezugswert im halben Betrag (0,75% der tatsächlichen Anschaffungskosten, maximal 300 Euro monatlich) anzusetzen, wenn die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km beträgt. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich.

Nach dem klaren und diesbezüglich keinen Zweifel offen lassenden Wortlaut des § 4 Abs 2 der Verordnung ist der halbe Sachbezugswert (nur) dann anzusetzen, wenn die Privatfahrten im Jahresdurchschnitt nachweislich nicht mehr als 500 Kilometer monatlich betragen.

Der Beschwerdeführerin ist dem Grunde nach zwar zuzustimmen, wenn sie ausführt, dass die Verordnung im § 4 Abs 2 nicht ausdrücklich einen Nachweis mittels Fahrtenbuch verlangt. Dies wurde auch durch die Rechtsprechung mehrfach bestätigt. Im Ergebnis bleibt aber dennoch, dass für die Zulässigkeit des Ansatzes nur des halben Sachbezuges ein entsprechend klarer, eindeutiger und nachvollziehbarer Nachweis vorliegen muss.

Dabei besteht eine die Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit der Grenze des § 4 Abs 2 der Sachbezugsverordnung treffende "erhöhte" Mitwirkungs- und Nachweispflicht (vgl zB VwGH 10.10.1996, 94/15/0093, und VwGH 27.2.2003, 99/15/0193).

Im gegenständlichen Fall steht die Tatsache der privaten Nutzung der PKW's der Beschwerdeführerin durch die in Rede stehenden Arbeitnehmer außer Streit. Solcherart ist es für die Frage, ob an Stelle des Sachbezuges nach § 4 Abs 1 der Sachbezugswerteverordnung jener nach § 4 Abs 2 zum Ansatz kommt, entscheidend, ob die Anzahl der (verordnungsdefiniert) privat gefahrenen Strecken durchschnittlich über 500 Kilometer liegt oder nicht. Der in § 4 Abs 2 der Sachbezugsverordnung geforderte Nachweis erfordert eine konkrete Behauptung betreffend die Anzahl der für Fahrtstrecken iSd § 4 Abs 1 der Sachbezugswerteverordnung zurückgelegten Kilometer und die Beibringung geeigneter Beweismittel (vgl nochmals VwGH 27.2.2003, 99/15/0193, und VwGH 18.12.2001, 2001/15/0191). Die Richtigkeit des vom Arbeitgeber vorgenommenen Lohnsteuerabzuges muss nach der ständigen Rechtsprechung jederzeit für das Finanzamt leicht nachprüfbar, vor allem aus Lohnbüchern, Geschäftsbüchern und sonstigen Unterlagen ersichtlich sein (vgl zB VwGH 21.4.2004, 2001/08/0147).

Die Beschwerdeführerin stellt nun die Behauptung auf, die beiden Dienstnehmer hätten im Prüfungszeitraum monatlich nur sehr geringe Fahrtstrecken (ausschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) privat zurückgelegt. Der von der Verordnung und der Rechtsprechung geforderte Nachweis ist durch die vorgelegten "Fahrtenbücher" jedoch nicht erbracht.

Vorerst fehlt in diesen Aufzeichnungen jeglicher Kilometerstand. Gesamt- und Tageskilometerstände laut Tachometer sind aber eine unverzichtbare Voraussetzung, um in weiterer Folge (zumindest) eine rechnerische Prüfung der Richtigkeit der Angaben durchführen zu können. Ausgehend von den in einem Kalenderjahr zurückgelegten Gesamtkilometern kann nämlich nach Abzug der beruflich zurückgelegten Kilometer die Anzahl der "Privat"kilometer berechnet werden.

Nur durch verzeichnete Tageskilometerstände könnte sodann in weiterer Folge anhand anderer (betrieblicher) Unterlagen (zB Angebots- und Auftragsunterlagen, "Pickerlberichte" oder Reparatur- und Servicerechnungen) sowie Routenplanern zumindest stichprobenweise festgestellt werden, ob die Aufzeichnungen plausibel sind, dh ob die als beruflich zurückgelegt verzeichneten und somit für die Berechnung des Sachbezuges auszuscheidenden Kilometer mit den tatsächlichen Gegebenheiten übereinstimmen können.

Werden - wie im vorliegenden Fall - jedoch lediglich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ohne auch nur einen einzigen Kilometerstand aufgezeichnet und über beruflich durchgeföhrte Fahrten in den "Fahrtenbüchern" keinerlei Angaben gemacht, hat die Abgabenbehörde nicht einmal ansatzweise die Möglichkeit, Überprüfungen durchzuführen. Die vorgelegten "Fahrtenbücher" sind daher hinsichtlich ihrer Aussage- und Beweiskraft gleich einzustufen, wie die unbelegte Behauptung, dass mit einem arbeitgebereigenen Kraftfahrzeug keine oder nur sehr wenige Kilometer privat

zurückgelegt worden wären. Dies umso mehr, als die "Fahrtenbücher", wie bereits festgehalten, nur die gleichlautende und sich ständig wiederholende Eintragung einer Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte enthalten. Dass über einen Zeitraum von drei Jahren ständig gleiche Fahrstrecken zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zurückgelegt werden und an keinem einzigen Tag allfällige private Umwege (für Besorgungen, Arzt- oder Behördetermine, Teilnahmen am gesellschaftlichen Leben etc) angefallen sind, widerspricht jeglichen Erfahrungen des täglichen Lebens.

Wie das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung ausführte, wurden im Zuge des Prüfungsverfahrens keinerlei andere Aufzeichnungen, die eine nähere Prüfung der Behauptungen zulassen würden, vorgelegt. Auch im Rahmen des Vorlageantrages wurden keine zusätzlichen Beweismittel vorgelegt oder angeboten, sodass das Bundesfinanzgericht davon ausgehen muss, dass andere Beweismittel nicht vorliegen. Wenn die Beschwerdeführerin darauf hinweist, dass die beiden Arbeitnehmer Geschäfts- und Anbahnungsfahrten durch ganz Europa durchführen und daraus abzuleiten versucht, dass "*nach menschlichem Ermessen und bei objektiver sowie vernünftiger Betrachtung wenig Zeit für Privatfahrten übrig bleiben*" werde, darf darauf hingewiesen werden, dass die Verordnung ausdrücklich einen Nachweis der im Jahresschnitt maximal 500 km pro Monat betragenden Privatnutzung verlangt und daher eine Glaubhaftmachung grundsätzlich nicht ausreicht, um den Ansatz des halben Sachbezuges rechtfertigen zu können. Wird der geforderte Nachweis nicht erbracht, ist nach dem klaren und eindeutigen Wortlaut der Verordnung der Sachbezug entsprechend § 4 Abs 1 anzusetzen. Ein "Ermessensspielraum" wird durch die Verordnung nicht eingeräumt.

Im Übrigen erweist sich aus den vorliegenden "Fahrtenbüchern" dass die Dienstnehmer darin in jedem Monat eine nicht geringfügige Anzahl von Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte verzeichnet haben, was deren Anwesenheit "im Büro" bedingt. Es ist somit keinesfalls davon auszugehen, dass sich die Dienstnehmer überwiegend oder nahezu ausschließlich während ihrer Arbeitszeit auf (mehrtägigen) dienstlichen Reisen befunden haben. Vielmehr ergibt sich aus den vorliegenden Unterlagen, dass sich diese hauptsächlich in Österreich an oder in der Umgebung ihrer Arbeitsstätten aufgehalten haben.

Die von der Beschwerdeführerin vertretene Ansicht, es reiche aus, lediglich die Privatfahrten aufzuzeichnen kann jedenfalls nicht geteilt werden. Grundsätzlich stellt nämlich die Zurverfügungstellung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges in jedem Fall einen Sachbezug dar. Jener Teil dieses Vorteils, der auf berufliche Veranlassungen entfällt, würde in der Folge als Werbungskosten abzugsfähig sein.

Da - möglicherweise auch nur aus Vereinfachungsgründen - ausschließlich beruflich veranlasste Fahrspesen im Falle des Arbeitgeberersatzes nach § 26 Z 4 oder § 3 Abs 1 Z 16b EStG 1988 nicht steuerbar bzw steuerfrei behandelt werden, hat sich der Gesetzgeber in der Sachbezugswerteverordnung ebenfalls entschlossen, die mit einem arbeitgebereigenen Kraftfahrzeug beruflich gefahrenen Kilometer von vornherein von der

Besteuerung auszunehmen. Aus dieser Überlegung lässt sich eindeutig ableiten, dass es auf einen Nachweis des Anteiles der beruflichen (und nicht der privaten) Fahrten an den gesamt zurückgelegten Kilometern ankommt und es daher unerlässlich ist, einen Nachweis über die beruflichen Fahrten zu führen.

Fest steht im vorliegenden Fall, dass die vorgelegten "Fahrtenbücher" keineswegs einen lückenlosen Nachvollzug der getätigten Fahrten zulassen, was auch in der Beschwerde nicht bestritten wird. Die (einzigsten) vorliegenden Unterlagen sind somit in keiner Weise geeignet sind, den Ansatz des nur halben Sachbezuges zu rechtfertigen, weshalb - bei unstrittiger Nutzung der arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuge auch für Privatfahrten - das Finanzamt zu Recht den Sachbezugswert nach § 4 Abs 1 der Sachbezugsverordnung zum Ansatz brachte (vgl zB VwGH 20.3.2014, 2013/08/0043).

Hinsichtlich der Festsetzung der Säumniszuschläge wird auf die Begründung in der Berufungsvorentscheidung, welche auch zum Inhalt dieses Erkenntnisses erhoben wird, verwiesen.

#### **4. Unzulässigkeit der ordentlichen Revision:**

Die ordentliche Revision ist unzulässig (Art 133 Abs 4 B-VG), da mit dem gegenständlichen Erkenntnis keine Rechtsfrage zu lösen war, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Auch weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ab oder fehlt es an einer solchen. Weiters ist die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Auf die in der Begründung zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes wird verwiesen.

Innsbruck, am 27. Juni 2014