

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Dr. Anna Radschek und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Anna Mechtler-Höger, Hermann Greylinger und DI Wolfgang Weichselbraun in der Beschwerdesache NameBf, AdresseBf, vertreten durch Leonhart & Leonhart Wirtschaftstreuhandgesellschaft m.b.H. & Co KG Steuerberatungsgesellschaft, Mariahilfer Straße 74A, 1070 Wien, über die Beschwerde vom 29.08.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 01.07.2013 betreffend Haftung für Lohnsteuer für die Jahre 2008 bis 2011 und Festsetzung des Dienstgeberbeitrags und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2008 bis 2011 in der Sitzung am 08.05.2019 im Beisein der Schriftführerin FOI<sup>in</sup> Andrea Newrkla nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO im eingeschränkten Umfang Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Beschwerdeführerin wird gemäß § 82 EStG 1988 als Arbeitgeberin für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer für folgende Beträge zur Haftung herangezogen:

2008	2009	2010	2011
1.764,58 €	1.376,62 €	1.094,68 €	1.235,86 €

Die Bemessungsgrundlagen (BMG) und die Höhe des Dienstgeberbeitrags (DB) und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag (DZ) betragen:

	BMG	DB	DZ
2008	319.447,72 €	14.375,15 €	1.277,79 €
2009	315.376,11 €	14.191,93 €	1.261,50 €
2010	319.605,11 €	14.382,23 €	1.278,42 €
2011	309.951,56 €	13.947,82 €	1.239,81 €

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

## **Entscheidungsgründe**

Die belangte Behörde legte die Beschwerde der Beschwerdeführerin (Bf) dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Dem gleichzeitig elektronisch übermittelten Beschwerdeakt ist Folgendes zu entnehmen:

Im Zuge einer die Jahre 2008 bis 2011 umfassenden Prüfung der Lohnabgaben stellte der Prüfer fest, dass die beschwerdeführende Partei als Dienstgeberin die Miete für ein von einem Dienstnehmer gemietetes Fahrzeug bezahlt und Kilometergeld und Diäten an die Geschäftsführer der Bf pauschal (ohne Vorliegen von Aufzeichnungen) ausbezahlt wurden.

Das Finanzamt erließ diesen Feststellungen Rechnung tragende Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer und setzte den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag fest.

In der dagegen erhobenen Beschwerde führte die steuerliche Vertretung aus:

1. Die Bf betreibe ein zahntechnisches Labor. X sei als Botenfahrer bei der Bf beschäftigt. Er bringe einerseits die bei den Zahnärzten angefertigten Abdrücke in die Betriebsstätte und stelle andererseits die fertigen Arbeiten an die einzelnen Zahnärzte zu. Die jährliche Fahrleistung belaufe sich auf 25.000 bis 30.000 Kilometer. Für derartig hohe Kilometerleistungen ein Auto zu leasen, sei über die konventionellen Leasingfirmen nicht möglich bzw. mit unverhältnismäßigen Kosten verbunden. X habe auf Grund privater Beziehungen die Möglichkeit, Fahrzeuge für eine jeweils zweijährige Leasingdauer mit einer jährlichen Fahrleistung von 25.000 bis 30.000 Kilometer für seinen Arbeitgeber zu leasen. Der Abschluss der Leasingverträge durch die Bf zu derartig günstigen Konditionen sei nicht möglich. Der Dienstnehmer habe die Leasingverträge im Auftrag der Bf als deren Treuhänder in dem Wissen abgeschlossen, dass die Bf die Leasingkosten trage. Es werde eine Vereinbarung aus dem Jahr 2004 übermittelt, mit der sich bei Abschluss des ersten Leasingvertrages die Bf zur Übernahme der Leasingkosten verpflichtet habe.

Die GPLA bestreite nicht, dass das Kfz für Lieferzwecke des Labors verwendet werde, sondern erkenne darin einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis.

Nach der Judikatur zu § 15 EStG seien Sachzuwendungen geldwerte Vorteile, durch die der Dienstgeber den Dienstnehmer in seinem privaten Vermögen bereichere. Dies sei aber im gegenständlichen Fall nicht gegeben. Die Bf bezahle dem Dienstnehmer nicht die Leasingkosten eines Autos, das dieser für Privatfahrten verwende. Das geleaste Fahrzeug werde für Lieferzwecke verwendet, sodass eine Bereicherung des Dienstnehmers ausgeschlossen sei. Der Dienstnehmer verfüge weiters über ein privates Kfz, das ihm für Privatfahrten zur Verfügung stehe.

Im vorliegenden Fall liege eine treuhändig durch den Dienstnehmer erfolgende Anmietung eines Firmenautos für berufliche Lieferfahrten vor, für das die Bf die Kfz-Kosten übernehme. Es liege jedoch kein Vorteil aus dem Dienstverhältnis vor.

2. Die an die beiden unternehmensrechtlichen Geschäftsführer bezahlten Beträge für Kilometergelder seien mangels Fahrtenbuchführung den Lohnabgaben unterzogen worden. Diese Vorgangsweise entspreche nicht der herrschenden Judikatur, nach welcher auch eine Glaubhaftmachung anhand anderer Unterlagen möglich sei.

Es seien Kundenkonten der zahnärztlichen Kunden vorgelegt worden, aus denen ersichtlich sei, dass neben Zahnärzten in Wien auch Zahnärzte im Burgenland und in Niederösterreich betreut würden.

Die beiden Geschäftsführer seien mit der Akquisition und der laufenden Betreuung von Kunden beschäftigt. Die notwendigen Fahrten würden mit deren Privatautos durchgeführt. Die persönliche Betreuung und die regelmäßige Anwesenheit eines Geschäftsführers in der Ordination sei in Anbetracht der Konkurrenzsituation mit anderen zahntechnischen Labors eine Voraussetzung für den wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens. Die jährlichen Kilometerleistungen der beiden Geschäftsführer hätten rund 6.000 bis 7.000 Kilometer betragen und seien auf Grund der räumlichen Entfernungen der Kunden durchaus glaubhaft.

Mit Beschwerdeverentscheidung wurden die angefochtenen Bescheide abgeändert und für den Dienstnehmer X statt der monatlichen Leasingraten ein Sachbezug in Höhe von 1,5 % der jeweiligen Listenpreise in Ansatz gebracht. Begründend wurde darauf verwiesen, dass es keine Nachweise über die tatsächlich betrieblich gefahrenen Kilometer gebe und eine Vereinbarung eines Verbots der Privatnutzung nicht vorgelegt worden sei, weshalb von einer Privatnutzung des Leasingfahrzeuges durch den Dienstnehmer ausgegangen worden sei.

Hinsichtlich der an die beiden Geschäftsführer ausbezahlten Kilometergelder sei von einer Kilometerleistung von 6.000 bis 7.000 Kilometern auszugehen, die auf Basis der im Zuge der Prüfung vorgelegten Kundenkonten mit Adressen nicht nur in Wien, sondern auch in Niederösterreich und im Burgenland als glaubhaft anzusehen seien. Da es aber auch zu diesem Streitpunkt keine genauen Aufzeichnungen über die betrieblich gefahrenen Kilometer gebe und pauschale Aufwandersätze geleistet worden seien, könne keine generelle Steuerfreiheit angenommen werden. Die grundsätzliche Glaubwürdigkeit von betrieblichen Fahrten werde daher in der Form berücksichtigt, als nur 30 % der pauschalen Aufwandersätze als nicht steuerfrei behandelt würden.

Im fristgerecht dagegen erhobenen Vorlageantrag stellte die steuerliche Vertretung einen Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat.

In der antragsgemäß durchgeführten mündlichen Verhandlung schränkte der steuerliche Vertreter das Beschwerdebegehren hinsichtlich der an die beiden Geschäftsführer bezahlten Kilometergelder auf die in der Beschwerdeverentscheidung getroffene Annahme, dass 30 % der pauschalen Aufwandersätze als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu

behandeln seien, ein und beantragte hinsichtlich des Dienstnehmers X den Ansatz des halben Sachbezugswertes.

X führte im Zuge seiner Zeugenaussage aus, er sei für die Bf tätig und liefere mit dem geleasteten Fahrzeug die Zahnersätze an die Zahnärzte aus. Er verwende dieses Fahrzeug privat nur dazu, um nach Hause zu fahren. Für sonstige Privatfahrten sei das Fahrzeug seiner damaligen Ehefrau zur Verfügung gestanden. Während seines Urlaubes habe er das Fahrzeug am Firmenparkplatz abgestellt.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Der erkennende Senat stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Bf betreibt ein zahntechnisches Labor.

X ist als Botenfahrer beschäftigt und legt dabei zwischen 25.000 und 30.000 Kilometer jährlich betrieblich zurück. Das für die Botenfahrten verwendete Fahrzeug wurde vom Dienstnehmer selbst geleast und dem Arbeitgeber gegen Ersatz der Leasingkosten zur Verfügung gestellt. Ein Verbot von Privatfahrten wurde nicht nachgewiesen, Aufzeichnungen über die tatsächlich betrieblich gefahrenen Kilometer gibt es nicht, ebensowenig Nachweise, dass das geleaste Fahrzeug nach den Botenfahrten beim Betriebssitz abgestellt worden ist.

Der Wohnsitz des Botenfahrers war in den Streitjahren zwischen 4,4 und 10,9 Kilometer vom Firmenstandort entfernt. Die Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte wurden vom Dienstnehmer mit dem Firmenfahrzeug durchgeführt. Während des Urlaubes war das Auto am Firmenstandort abgestellt.

Die beiden unternehmensrechtlichen Geschäftsführer sind Dienstnehmer der Bf und für die Akquisition und die laufende Betreuung der Kunden in Wien, Niederösterreich und im Burgenland zuständig. Die dafür notwendigen Fahrten absolvierten sie in den Streitjahren mit ihren Privatautos und erhielten dafür von der Bf pauschale Aufwandersätze in folgender Höhe steuerfrei ausbezahlt:

	Geschäftsführer 1	Geschäftsführer 2
2008	6.212,00 €	2.500,00 €
2009	1.895,00 €	2.600,00 €
2010	2.362,00 €	-----
2011	3.446,00 €	-----

Diese Beträge sind nicht auf dem Lohnkonto ersichtlich, sondern wurden vom Prüfer der Buchhaltung der Bf entnommen. 30 % der ausbezahlten Aufwandersätze entfielen auf privat veranlasste Fahrten.

Diese Sachverhaltsfeststellungen gründet sich hinsichtlich der auf die Geschäftsführer ausbezahlten Kilometergelder auf die im Zuge der mündlichen Senatsverhandlung vorgenommene Einschränkung durch den steuerlichen Vertreter und hinsichtlich der von X privat mit dem Leasingfahrzeug zurückgelegten Kilometer auf folgende Beweiswürdigung:

Im Zuge seiner Befragung als Zeuge versicherte X glaubhaft, dass er das Leasingfahrzeug zwar für die Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte verwende, dass er darüberhinaus aber mit diesem Firmenfahrzeug keine Privatfahrten durchgeführt habe, weil ihm dafür das Fahrzeug seiner ehemaligen Ehefrau zur Verfügung gestanden sei. Im Streitzeitraum befand sich der Wohnsitz laut Google Maps zwischen 4,4 und 10,9 Kilometer vom Firmenstandort entfernt, weshalb bei der Annahme von 20 Arbeitstagen monatlich zwischen 176 und 436 Kilometer für Privatfahrten zurückgelegt wurden.

Rechtliche Würdigung:

ad 1) Privatnutzung des Leasingfahrzeuges durch X

Gemäß § 15 Abs. 2 EStG 1988 sind geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung sowie sonstige Sachbezüge) mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

§ 4 Abs. 1 bis 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001 haben folgenden Wortlaut:

*"Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges*

*§ 4. (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 (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 600 Euro monatlich, anzusetzen. Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen.*

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

Die belangte Behörde ging in der Beschwerdeentscheidung davon aus, dass nicht nachgewiesen wurde, dass das Fahrzeug nach Arbeitsschluss am Betriebssitz abgestellt worden ist. Dies bestätigte X in seiner Zeugenaussage, wenn er ausführt, dass er das Fahrzeug für seine Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte benutzte. Die aus diesem Grund zurückgelegten Kilometer sind eindeutig Privatfahrten.

In Anbetracht der Tatsache, dass der Zeuge glaubhaft versicherte, das Firmenfahrzeug nur für die Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte privat zu nutzen, und sich die Wohnsitze des Zeugen in den streitgegenständlichen Jahren in einer Entfernung zwischen 4,4 und 10,9 Kilometer vom Firmenstandort entfernt befanden, gelangte der Senat zur Überzeugung, dass der Zeuge mit dem arbeitgebereigenen Fahrzeug weniger als 500 Kilometer pro Monat für nicht beruflich veranlasste Fahrten zurücklegte.

Beträgt jedoch die monatliche Fahrtstrecke nicht mehr als 500 km, ist in Anwendung der oben zitierten Bestimmung lediglich ein Sachbezugswert in Höhe von 0,75 % der tatsächlichen Anschaffungskosten in Ansatz zu bringen.

#### ad 2) Steuerfreie Aufwandsentschädigungen für die unternehmensrechtlichen Geschäftsführer

Nach § 184 Abs. 2 BAO sind die Grundlagen für die Abgabenerhebung insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Die Bf hat im Abgabenverfahren keine ausreichenden Angaben über Art und Umfang jener Fahrten gemacht, die das Ausmaß der mit den Privatfahrzeugen zurückgelegten betrieblichen Kilometer nachweisen würden. Durch die Vorlage der Kundenkontakte wurde lediglich glaubhaft gemacht, dass die beiden unternehmensrechtlichen Geschäftsführer längere Strecken auch in Niederösterreich und im Burgenland zwecks Kundenakquisition und -pflege zurücklegten. Fahrtenbücher wurden jedoch unstrittig nicht geführt. Bei dieser Sachlage war die belangte Behörde berechtigt, die betrieblich veranlassten Kraftfahrzeugkosten zu schätzen. Der Schätzung des betrieblichen Anteils der Aufwandsentschädigungen mit 70% und des auf die Privatfahrten entfallenden Anteils mit 30% trat die Bf im Vorlageantrag nicht entgegen, sondern schränkte der steuerliche Vertreter das Beschwerdebegehren im Rahmen der mündlichen Verhandlung auf genau diese Prozentsätze ein.

Zu den anteilig auf Privatfahrten entfallenden, an die beiden unternehmensrechtlichen Geschäftsführer bezahlten Aufwandsentschädigungen ist anzumerken, dass zwar durch Offenlegung der Kundenkontakte glaubhaft gemacht wurde, dass die Privatfahrzeuge von den unternehmensrechtlichen Geschäftsführern betrieblich genutzt wurden.

Ohne genaue Führung eines Fahrtenbuches ist jedoch das Ausmaß der steuerfrei gewährten Aufwandsentschädigung keiner Überprüfung zugänglich. Es erscheint nicht unwahrscheinlich und lebensfremd, dass mit der Aufwandsentschädigung zum Teil auch Aufwendungen abgegolten wurden, die auf Privatfahrten zurückzuführen sind.

Die angefochtenen Bescheide waren daher insoweit im Umfang der Beschwerde vorentscheidung abzuändern.

## **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.

Bei der Frage, in welchem Ausmaß mit einem Firmenfahrzeug auch Privatfahrten durchgeführt wurden bzw. ob mit den steuerfrei ausbezahlten Beträgen für die betriebliche Nutzung von Privatfahrzeugen auch Aufwendungen für Privatfahrten abgegolten werden, handelt es sich um Tatfragen, die im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu entscheiden waren. Das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war daher zu verneinen.

Wien, am 22. Mai 2019