

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungserwerberin, vertreten durch Marsoner & Partner GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck betreffend Haftung und Zahlung von Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zu diesem Beitrag sowie Säumniszuschlag für den Zeitraum 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 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

Als Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung schrieb das Finanzamt der Berufungswerberin mit Bescheid vom 4. August 2003 folgende Beträge zur Haftung und Zahlung vor:

Lohnsteuer	€	165.227,87
Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen	€	18.138,12
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	€	2.136,15
Säumniszuschlag	€	459,73

Von dieser Nachforderung entfielen auf die Nachversteuerung von Sachbezügen für die private Nutzung dienstgebereigener Kraftfahrzeuge folgende Beträge:

Lohnsteuer	€	138.099,39
Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen	€	14.894,81
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	€	1.754,32

Begründet wurde die Nachversteuerung bezüglich der Privatnutzung von dienstgebereigenen Kraftfahrzeugen, die Berufungswerberin hätte den Arbeitnehmern für die privaten Fahrten pauschale Kostenersätze entsprechend einer internen Betriebvereinbarung vorgeschrieben. Dies in der Form, dass von den jedem Fahrzeug zugeordneten tatsächlichen Kosten, gegebenenfalls zuzüglich AfA, ein pauschaler Satz (von generell 11% bis 31. Juli 1996 und danach je nach Einstufung des Kraftfahrzeuges von 14%, 16% oder 21%) errechnet und von dem jeweiligen Benutzer in monatlichen Akonten mit jährlicher Gesamtabrechnung eingehoben worden wären. Diese Vorgangsweise basiere auf einer Besprechung beim zuständigen Finanzamt vom 1. März 1991. Mit der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge wäre auch der Vorteil aus der Benützung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges geregelt worden, weshalb die damaligen Vereinbarungen nicht mehr anzuwenden gewesen seien. Im Rahmen der Prüfung wären daher Sachbezüge nach der genannten Verordnung angesetzt worden.

Mit rechtzeitig erhobener Berufung führte der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin aus, dass diese einen großen Fuhrpark unterhalte und ihren Kunden Dienstleistungen rund um die Uhr anbiete. Dabei würden Servicemitarbeiter von der Kundendienstzentrale

benachrichtigt und zum Kunden dirigiert. Wenn der Servicemitarbeiter auf Abruf zu Hause sei, fahre er mit dem Einsatzwagen direkt zum Kunden. Es liege daher im Interesse der Berufungswerberin, dass Servicemitarbeiter die Einsatzwägen für ihre Fahrten zwischen Betriebsstätte und Heimatwohnsitz verwenden würden.

Die Berufungswerberin überlasse ihre Kraftfahrzeuge ihren Mitarbeitern für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und auch für Privatfahrten. Dabei gelte folgende Kostengemeinschafts- bzw. Kostenteilungsregelung:

Für jedes Kraftfahrzeug werde ein eigenes Kostenverrechnungskonto geführt. Auf diesem würden sämtliche Kosten für dieses Fahrzeug erfasst, welche sich zusammensetzen aus den exakten Anschaffungskosten und den laufenden Kosten aus Wartung, Reparaturen, Betrieb (Treibstoffe, Schmiermittel), Versicherung und Steuern (Versicherungssteuern, Vignette). Diese effektiv angefallenen Vollkosten würden für jedes Fahrzeug auf einem eigenen Kostenrechnungskonto erfasst und jährlich mit dem Mitarbeiter, der das betreffende Fahrzeug genutzt hat, abgerechnet. Dabei würden die Betriebsfahrten der Berufungswerberin zugerechnet, die Privatfahrten dem das Fahrzeug nutzenden Mitarbeiter. In diesem Sinn liege eine Kostengemeinschaft zwischen der Berufungswerberin und ihren Mitarbeitern vor. Diese Kostengemeinschaft/Kostenteilung bestehe für jedes Fahrzeug, das jeweils einem Mitarbeiter zur Nutzung zugewiesen werde.

Die Vorteile dieser Kostengemeinschaft/Kostenteilung wären

- Erhöhung des Kostenbewusstseins der Mitarbeiter und dadurch Steigerung der effektiven Nutzungsdauer der Fahrzeuge
- Möglichkeit der Weitergabe der eingesparten Kosten an die Kunden, was die Wettbewerbsfähigkeit der Berufungswerberin erhöhen würde
- niedrigere Kostenanteile für Privatfahrten für die Mitarbeiter durch pflegliches und kostensparendes Fahren

Das Wesen der Kostengemeinschaft/Kostenteilung zwischen der Berufungswerberin und ihren Mitarbeitern liege im Kern darin, dass sich Firma und Mitarbeiter das Kostenrisiko teilen und Betriebsfahrten die Firma, Privatfahrten den fahrzeugnutzenden Mitarbeiter belasten würden. Sei ein Fahrzeug auf Grund einer schonenden Fahrweise kostengünstig, würden Firma und Mitarbeiter gemeinsam profitieren. Kosten von Reparaturen würden ebenso anteilig Firma und Mitarbeiter belasten. Die Chance der Kostenminimierung sei ebenso anteilig auf Firma und Mitarbeiter verteilt wie das Risiko der Kostensteigerung (z.B. durch Reparaturen). Letzten

Endes sei es so, dass das Wohl und Wehe jedes einzelnen Fahrzeuges im Verhältnis der betrieblichen und privaten Nutzung auf Firma und Mitarbeiter verteilt werde. Da die Firma auf Grund dieser Kostengemeinschaft/Kostenteilung nur die Kosten der Betriebsfahrten trage und die fahrzeugnutzenden Mitarbeiter die Kosten der Privatfahrten tragen würden, sei ein Sachbezug bereits dem Grunde nach ausgeschlossen. Die Arbeitgeberin wende den Arbeitnehmern von vornherein nichts zu, da die Kostengemeinschaft/Kostenteilung für jedes Fahrzeug eine exakte Aufteilung der effektiv anfallenden Kosten sichere. Da die Sachbezugsverordnung das Vorliegen eines Sachbezuges voraussetze, könne sie mangels Sachbezuges im vorliegenden Fall nicht zur Anwendung kommen.

Zudem habe die Berufungswerberin diese Vorgangsweise dem zuständigen Finanzamt im Jahre 1991 offen gelegt und wäre von diesem ausdrücklich bestätigt worden. Anlässlich einer Lohnsteuerprüfung im Jahre 1995 wäre diese Vorgangsweise überprüft und nochmals ausdrücklich gebilligt worden, was durch eine Zeugin bestätigt werden könne. Schließlich habe die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 12. Oktober 2000 nochmals schriftlich bestätigt, dass diese Vorgangsweise dem geltenden Recht entspreche. Zu den Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung, die Berufungswerberin sei von der vereinbarten Vorgangsweise abgewichen, müsse ausgeführt werden, dass die gesamte Vorgangsweise der Berufungswerberin seinerzeit vollständig offen gelegt worden und in einem der Folgejahre nochmals von der Betriebsprüfung geprüft und nach der Prüfung bestätigt worden sei.

#### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Nach § 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 EStG 1988 zufließen. Dazu bestimmt Abs. 2 der genannten Bestimmung, dass geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen sind.

Mit Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl. 1992/642, wurden für das Jahr 1992 und die Folgejahre bestimmte Sachbezüge bundeseinheitlich bewertet. Nach § 4 Abs. 1 dieser Verordnung ist, wenn für den Arbeitnehmer die Möglichkeit besteht, ein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benutzen, ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal

S 7.000,00 monatlich anzusetzen. Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen. Weiter bestimmt § 4 Abs. 2 der Verordnung, dass ein Sachbezugswert im halben Betrag (0,75% der tatsächlichen Anschaffungskosten, maximal S 3.500,00 monatlich) anzusetzen ist, wenn die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des § 4 Abs. 1 der Verordnung im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km beträgt. Letztlich bestimmt Abs. 7 des genannten Paragrafen, dass Kostenbeiträge des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber den Sachbezugswert mindern.

Im Zuge der Lohnsteuerprüfung stellte das Finanzamt fest, dass die Berufungswerberin zahlreichen ihrer Arbeitnehmer firmeneigene Kraftfahrzeuge auch für nicht berufliche Fahrten im Sinne der Sachbezugsverordnung, BGBl. 1992/642, zur Verfügung stellte und diese die Fahrzeuge auch für derartige Privatfahrten (zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und auch andere nicht berufliche Fahrten) nutzten. Von der Berufungswerberin wurde jedoch kein Sachbezug in Höhe der durch § 4 der Sachbezugsverordnung, BGBl. 1992/642, bestimmten Beträge angesetzt. Statt dessen hatten die Dienstnehmer von der Berufungswerberin vorgegebene Beträge für die Privatnutzung der arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuge zu entrichten, welche regelmäßig (weit) unter den nach den Vorschriften der Sachbezugsverordnung, BGBl. 1992/642, zu berechnenden Sachbezugsansätzen lagen. Insoweit ist der vorliegende Sachverhalt unbestritten.

### **1) Vereinbarung mit dem zuständigen Finanzamt, Grundsatz von Treu und Glauben:**

Die von der Berufungswerberin gewählte Vorgangsweise der Berechnung der Kostenbeiträge der einzelnen Arbeitnehmer beruhte – nach den Ausführungen der Berufungswerberin - auf einer Besprechung zwischen Vertretern der Berufungswerberin und des zuständigen Finanzamtes vom 1. März 1991. Dabei wurde, wie aus einem Besprechungsprotokoll vom 4. März 1991, welches von einem Organ des zuständigen Finanzamtes am 14. März 1991 unterzeichnet wurde, hervorgeht, vereinbart:

*"Die Berufungswerberin hat ca. X Firmenfahrzeuge, PKW und Klein-LKW, die den Dienstnehmern gegen eine Kostenbeteiligung auch für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb und sonstige Privatfahrten zur Verfügung stehen. Für sämtliche Firmen-KFZ werden lückenlose Fahrtenbücher geführt. In der Buchhaltung der Berufungswerberin wird für jedes Firmen-KFZ ein gesondertes Aufwandskonto geführt, auf dem die gesamten Kosten für jedes einzelne Firmen-KFZ gebucht sind.*

*Bei der heutigen Besprechung wurde nun vereinbart, daß als Sachbezug für die Privatnutzung der Firmen-KFZ entweder die amtlichen Sachbezugswerte (das sind 1,5% bzw. 0,75% der Anschaffungskosten) oder die tatsächlichen Kosten (das sind die Betriebskosten lt. Buchhaltung zuzüglich AFA) je privat gefahrenem Kilometer angesetzt werden können. Von dem sich aus diesen Berechnungen ergebenden Sachbezugswert wird die individuelle Kostenbeteiligung in Abzug gebracht. Ein sich ergebender Differenzbetrag wird als Sachbezug versteuert.“*

Zum Zeitpunkt der Erstellung dieses Protokolles waren Sachbezüge, welche sich aus der Überlassung arbeitgebereigener Kraftfahrzeuge für private Fahrten als Vorteil aus dem Dienstverhältnis ergeben, nicht nach der Sachbezugsverordnung, BGBl. 1992/642, zu bewerten, sondern nach den Veröffentlichungen der jeweiligen Finanzlandesdirektionen im Amtsblatt der Österreichischen Finanzverwaltung. Die für die Berufungswerberin geographisch bedeutsame Veröffentlichung erfolgte im AÖFV Nr. 27/1991. Diese Kundmachung über die Bewertung der Sachbezüge stellte eine ordnungsgemäß verlautbare Rechtsverordnung dar und beinhaltete in Abschnitt I. Unterabschnitt C Z 4 und in Abschnitt II. Möglichkeiten von den festgelegten Sachbezugsansätzen abzuweichen. Auf diesem Hintergrund basiert offensichtlich die obige Vereinbarung zwischen der Berufungswerberin und dem Finanzamt.

Mit Verlautbarung des BGBl. 1992/642 am 9. Oktober 1992 wurden die Sachbezugsansätze bundeseinheitlich mit Verordnung des Bundesministers für Finanzen für das Jahr 1992 und ab 1993 geregelt. In dieser Verordnung ist ein Abweichen von den vorgegebenen Sachbezugswerten für die Überlassung von arbeitgebereignen Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung nicht mehr vorgesehen.

Da sich somit die bezughabenden rechtlichen Bestimmungen nach Abschluss der Vereinbarung wesentlich geändert haben, kann ein Hinweis auf die Vereinbarung vom 1. März 1991 der Berufung grundsätzlich nicht zum Erfolg verhelfen. Eine derartige Änderung der rechtlichen Bestimmungen wäre nämlich von der Berufungswerberin, welche den im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum an die Arbeitnehmer ausbezahlten Arbeitslohn nach den zum Auszahlungszeitpunkt geltenden Normen zu besteuern hat, aus Eigenem zu beachten gewesen. Ein Vertrauen auf eine zum Zeitpunkt des Abschlusses denkmögliche und rechtlich gedeckte Vereinbarung kann, wenn sich die rechtlichen Rahmenbedingungen ändern, nicht dazu führen, dass dieses Vertrauen auch zu späteren (nach Änderung der entsprechenden Vorschriften gelegenen) Zeitpunkten geschützt ist.

Als weiteres Argument wird vorgebracht, dass anlässlich einer im Jahre 1995 durchgeföhrten abgabenrechtlichen Prüfung der Lohnabgaben die Vorgangsweise der Berufungswerberin betreffend die Überlassung arbeitgebereigener Kraftfahrzeuge an Arbeitnehmer zur Privatnutzung nicht nur nicht beanstandet worden sei, sondern diese ausdrücklich für zulässig angesehen worden sei.

Unterstellt man unpräjudiziell das Zutreffen dieser Behauptungen, wodurch die Einvernahme der angebotenen Zeugin nicht erforderlich wird, ist dazu auf die Ausführungen von Stoll in BAO, Verlag Orac, Wien 1994, S 1303, zu verweisen. Unter Bezugnahme auf die Judikatur des BFH (16.7.1964 BStBl 1964 III 634) wird dort ausgeführt, dass eine von den Organwaltern bei einer Betriebsprüfung geäußerte Rechtsauffassung prinzipiell weder als verbindliche Auffassung dem Abgabepflichtigen gegenüber gewertet werden, noch die Bescheidbehörde bei der Gestaltung der Bescheide binden kann. Unter dem Gesichtswinkel von Treu und Glauben, und auf diesen Grundsatz nimmt die Berufungswerberin explizit Bezug, ist also davon auszugehen, dass die Abgabenbehörde an eine nicht bescheidmäßig erteilte Auskunft nicht gebunden ist und an ihr auch nicht festhalten muss, wenn die Behörde nachträglich die Unrichtigkeit der Auskunft erkennt (Stoll, BAO, aaO). Es kann deshalb auch nicht gefordert werden, dass ein Fehlverhalten, eine unzutreffende Auffassung der Betriebsprüfungsorgane, objektive Veranlagungsfehler und ähnliche Mängel der Tatsachen- oder Rechtsbeurteilung fortgeführt werden (siehe dazu auch VwGH 14.12.2000, 95/15/0028). Diese Wirkung vermag auch der Grundsatz von Treu und Glauben nicht zu erzeugen, da das Legalitätsprinzip stärker ist als dieser Grundsatz (vgl. zB VwGH 14.4.1986, 84/15/0221).

Es spricht aber auch noch ein weiterer Aspekt gegen eine Bindungswirkung der Behörde auf Grund von Treu und Glauben. Ganz generell kann der Grundsatz von Treu und Glauben nämlich nur dann eine Wirkung entfalten, wenn

- eine Auskunft durch die zuständige Behörde erteilt wurde,
- die Unrichtigkeit der Auskunft weder dem Abgabepflichtigen noch seinem Vertreter erkennbar war,
- Dispositionen des Abgabepflichtigen im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft getroffen wurden, und
- hieraus ein Vertrauensschaden entsteht.

Im gegenständlichen Fall hat das Finanzamt im Jahr 1991 eine den damals bestehenden Vorschriften entsprechende Rechtsansicht vertreten. Diese Rechtsansicht wurde erst mit

Veröffentlichung der Sachbezugsverordnung durch das BGBl. 1992/642 nicht mehr zulässig. Somit hat die Berufungswerberin bei ausreichender Beachtung der die Lohnverrechnung betreffenden rechtlichen Vorschriften spätestens in diesem Zeitpunkt die nunmehr auf die neue Verordnungslage bezogene Unrichtigkeit der zustimmenden Haltung des Finanzamtes zur Vereinbarung vom 1. März 1991 für das Jahr 1992 und die Folgejahre erkennen können und müssen. Trotzdem wurde bei der Lohnverrechnung weiterhin eine nicht durch die Verordnung gedeckte Abrechnung der Sachbezüge für die Privatnutzung arbeitgebereigener Kraftfahrzeuge beibehalten. Selbst wenn der Lohnsteuerprüfer im Jahre 1995 dieser Abrechnungsform ausdrücklich zugestimmt hat, besteht grundsätzlich keine Bindung der Abgabenbehörde an eine in der Vergangenheit im Zuge der Lohnsteuerprüfung geübte Verwaltungspraxis und kann deshalb von einer als unrichtig erkannten Rechtsauffassung abgegangen werden (VwGH 24.5.1993, 92/15/0037). Vor allem wurden aber seitens der Berufungswerberin keine Dispositionen auf Grund dieser Zustimmung getroffen, sondern lediglich eine seit Jahren praktizierte Vorgangsweise weitergeführt. Wenn somit die Zustimmung des Lohnsteuerprüfers lediglich zur Fortführung einer Abrechnungspraxis beigetragen hat, sind obige Voraussetzungen für die Anwendbarkeit des Grundsatzes von Treu und Glauben nicht vollständig erfüllt. Die Berufungswerberin kann sich daher auch in diesem Zusammenhang nicht erfolgreich auf den Grundsatz von Treu und Glauben berufen.

Letztlich wird noch auf ein Schreiben der Finanzverwaltung vom 12. Oktober 2000 verwiesen, das aber nicht an die Berufungswerberin gerichtet war und zudem nicht innerhalb des Prüfungszeitraumes ergangen ist. Dass aus diesem Schreiben keine Ansprüche der Berufungswerberin für den gegenständlichen Fall ableitbar sind, bedarf somit keiner weiteren Ausführungen.

Zusammenfassend ist daher festzustellen,

- dass vom zuständigen Finanzamt im Jahr 1991 einer Vorgangsweise der Sachbezugsbewertung bzw. des Nichtansatzes von Sachbezügen wegen Kostenbeiträgen von Arbeitnehmern zugestimmt wurde. Diese Zustimmung erfolgte im Einklang mit den zu diesem Zeitpunkt bestehenden rechtlichen Rahmenbedingungen.
- dass sich durch die Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung von bestimmten Sachbezügen für das Jahr 1992 und ab 1993, BGBl. 1992/642, diese Rahmenbedingungen geändert haben. Diese Änderung wurde von der Berufungswerberin nicht wahrgenommen.

- dass die im Zuge der Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum 1. Jänner 1990 bis 31. Dezember 1994 erfolgte Nichtbeanstandung oder auch Billigung der von der Berufungswerberin gepflogenen Vorgangsweise, was in der Folge dazu führte, dass in diesem Punkt mit einer Ausnahme (Geschäftsführer) keine Lohnabgaben nachverrechnet wurden, für die Folgejahre keine Bindungswirkung für die Behörde entfalten kann (siehe Stoll, aaO).
- dass von der Berufungswerberin auf Grund der Prüfungsergebnisse keine Dispositionen getroffen, sondern nur eine bereits seit Jahren gepflogene Vorgangsweise weitergeführt wurde.
- dass das Schreiben des Finanzamtes vom 12. Oktober 2000 nicht an die Berufungswerberin gerichtet war und außerhalb des nunmehr strittigen Zeitpunktes verfasst wurde. Daher ist dieses Schreiben für die gegenständliche Entscheidung nicht von Bedeutung.

Daraus folgt, dass eine Bindung der Abgabenbehörde nach dem Grundsatz von Treu und Glauben im gegenständlichen Fall nicht besteht und die Vorschreibung von Lohnabgaben im Punkt "Sachbezug KFZ" auch bei Beachtung dieses Grundsatzes dem Grunde nach möglich und zulässig ist.

## **2) Vorliegen eines steuerpflichtigen Vorteils aus dem Dienstverhältnis**

Nach Judikatur und Literatur ist unbestritten, dass die kostenlose Überlassung von arbeitgebereigenen Kraftfahrzeugen an Arbeitnehmer zur Privatnutzung einen steuerpflichtigen Vorteil aus dem Dienstverhältnis darstellt. Weiters ergibt sich aus der Sachbezugsverordnung, BGBl. 1992/642, wie ein derartiger Vorteil zu bewerten ist. Die in der Sachbezugsverordnung angeführten Werte stellen den Mittelpreis des Verbrauchsortes entsprechend § 15 Abs. 2 EStG 1988 dar (bereits zu den „Bewertungserlässen“ der Finanzlandesdirektionen vgl. VwGH 25.5.1959, 1332/56 und 1818/57; VwGH 11.1.1964, 310/63; VwGH 13.9.1988, 86/14/0022 und viele mehr).

Ein wesentlicher Unterschied zwischen den „Bewertungserlässen“ der für das Bundesland der Berufungswerberin zuständigen Finanzlandesdirektion und der Sachbezugsverordnung, BGBl. 1992/642, besteht darin, dass nach den „Bewertungserlässen“ (für das Jahr 1991 AÖFV 27/1991) ein Abweichen von den festgesetzten Werten in Einzelfällen möglich war. So wird etwa unter Abschnitt I./C/4. hinsichtlich der Nutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges ausgeführt: „*Ein abweichender niedrigerer Sachbezugswert kann in*

*begründeten Einzelfällen entsprechend der Vorschrift des § 15 Abs. 2 EStG 1988 nachgewiesen werden. Bei der gesonderten Ermittlung dieses Sachbezugswertes sind neben den Betriebskosten einschließlich Amortisation auch Finanzierungskosten, Kosten des Chauffeurs usw. anzusetzen.“.* Eine derartige Abweichungsmöglichkeit besteht mit Inkrafttreten der Sachbezugsverordnung, BGBl. 1992/642, nicht mehr. Somit sind ab dem Jahr 1992 die geldwerten Vorteile, die ein Arbeitnehmer durch die vom Arbeitgeber eingeräumte Möglichkeit, ein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug kostenlos auch für private Fahrten (einschließlich der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) zu benützen, nach den Bestimmungen des § 4 Abs. 1 der Verordnung BGBl. 1992/642 monatlich mit 1,5% der Anschaffungskosten, maximal mit S 7.000,00 anzusetzen. Nach Abs. 2 des § 4 der genannten Verordnung betragen die geldwerten Vorteile monatlich 0,75% der Anschaffungskosten, maximal S 3.500,00, wenn im Jahr Privatfahrten von nachweislich nicht mehr als 500 km durchgeführt werden.

Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt im Zuge der Lohnsteuerprüfung festgestellt, dass die Privatnutzung arbeitgebereigener Kraftfahrzeuge steuerlich nicht als geldwerter Vorteil in Höhe der Ansätze der Verordnung bewertet wurde. Vielmehr wurden nach einer vom Arbeitgeber gewählten Methode Kostenbeiträge errechnet und dem einzelnen Arbeitnehmer angelastet. Dadurch würde eine Kostengemeinschaft/Kostenteilung vorliegen, welche den Ansatz eines Sachbezuges ausschließen würde.

Dazu wurde in der Berufung ausgeführt, die Berufungswerberin unterhalte einen großen Fuhrpark und biete seinen Kunden Dienstleistungen „rund um die Uhr“ an. Bei den Kraftfahrzeugen handelt es sich um PKW und Fiskal-LKW (das sind PKW mit zwei Sitzplätzen für Fahrer und Beifahrer, wobei die hintere Hälfte des Fahrzeuges durch eingebaute Werkzeugläden und Ladeflächen für den Personentransport nicht geeignet ist). Die Verwendung der Einsatzwägen durch die Mitarbeiter für die Fahrten zwischen Betriebsstätte und Heimatwohnsitz liege insoweit im Interesse der Berufungswerberin, als sie so geeignete und einsatzbereite Servicemitarbeiter, welche auf Abruf zu Hause seien, direkt zum Kunden dirigieren kann. Dazu steht aber – unbestritten – fest, dass die (von der Nachversteuerung betroffenen) Mitarbeiter nicht nur an Tagen mit Rufbereitschaft mit dem arbeitgebereigneten PKW Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zurücklegen. Vielmehr steht ihnen das arbeitgebereigte KFZ auch an (allen) anderen Tagen für diese Fahrten zur Verfügung und können auch andere private Fahrten durchgeführt werden. Diese Tatsache ergibt sich auch offensichtlich aus dem Protokoll über die Besprechung am 1. März 1991 und aus der im Verwaltungsakt enthaltenen ab 1. August 1996 gültigen Betriebsvereinbarung sowie den

vorgelegten Fahrtenbüchern und eigenen Ausführungen der Berufungswerberin. Es ist somit unbestreitbar, dass im gegenständlichen Fall dem Grunde nach Vorteile aus dem Dienstverhältnis vorliegen, da den betroffenen Arbeitnehmern Fahrzeuge für private Fahrten zur Verfügung stehen und dadurch nicht nur die Kosten für die (täglichen) Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erspart werden, sondern diese Fahrzeuge auch für andere private Fahrten verwendet werden können. Von einem ausschließlichen Arbeitgeberinteresse an der privaten Benützung der arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuge, welches einen Sachbezugsansatz ausschließen könnte, wird seitens der Berufungswerberin selbst nicht ausgegangen, vermeint sie doch nur, dass „insoweit“ (bezogen auf die in Bereitschaft stehenden Mitarbeiter, welche das Kraftfahrzeug an den Tagen des Bereitschaftsdienstes für die Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte verwenden) ein Interesse des Arbeitgebers bestehen würde. Auch der Verwaltungsgerichtshof hat in seiner Entscheidung VwGH 20.12.1994, 94/14/0131, eindeutig ausgeführt, dass bei der Überlassung eines Fahrzeuges für die Zurücklegung der Strecke Wohnung – Arbeitsstätte keinesfalls von einem ausschließlichen Arbeitgeberinteresse auszugehen ist und allein die Nutzung arbeitgebereigener PKWs durch die Dienstnehmer für solche Fahrten zu Einkünfte nach § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 führt. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass die Berufungswerberin zum Teil sogenannte „Fiskal-LKW“, also PKW mit nur zwei Sitzen und Laderaum, zur Verfügung stellte. Auch wenn die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit derartigen arbeitgebereigenen Fahrzeugen zurückgelegt werden, stellt das einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar, da letztlich der Vorteil nicht darin besteht, mit welchen Fahrzeugen private Fahrten unternommen werden, sondern ausschließlich in der Tatsache, dass sie unternommen werden.

In der weiteren Folge werden in der Berufung Ausführung betreffend der vermeintlichen Kostenteilung/Kostengemeinschaft getroffen. Dabei wird – zusammengefasst - behauptet, dass sämtliche Kosten, welche im Zusammenhang mit einem PKW auflaufen, penibel genau zwischen der Berufungswerberin (Kosten der dienstlichen Fahrten) und dem einzelnen Dienstnehmer (Kosten der Privatfahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) aufgeteilt und damit dem Verursacher angelastet würden. Da somit eine Kostenteilung/Kostengemeinschaft vorliegen würde, bei der jeder der beiden Partner die auflaufenden Kosten anteilig zu tragen hätte, sei ein Sachbezug bereits dem Grunde nach ausgeschlossen, weil der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer nichts zuwende. Die Sachbezugsverordnung wäre daher im vorliegenden Fall bereits dem Grunde nach nicht anwendbar.

Dieser Auffassung widerspricht bereits das oben erwähnte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.12.1994, 94/14/0131. Weiters ist aber auch ausdrücklich festzustellen, dass die Berufungswerberin selbst hinsichtlich der Möglichkeit der Privatnutzung der arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuge immer vom Vorliegen eines Vorteils aus dem Dienstverhältnis (eines Sachbezuges) ausgegangen ist – siehe dazu das Protokoll über die Besprechung beim zuständigen Finanzamt vom 1. März 1991. Letztlich ist auch in der Sachbezugsverordnung selbst eine Regelung über Kostenbeiträge der Arbeitnehmer enthalten und somit genau der Fall erfasst, dass sich die Arbeitnehmer an den Kosten ihrer Privatfahrten beteiligen. Diesbezüglich regelt § 4 Abs. 7 der Verordnung BGBl. 1992/642 nämlich ausdrücklich, dass Kostenbeiträge des Arbeitnehmers den Sachbezugswert mindern.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates sind somit durch die Sachbezugsverordnung nicht nur jene Fälle abgedeckt, in welchen ein Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern Kraftfahrzeuge zur Privatnutzung überlässt und dafür keine oder betragsmäßig vorbestimmte fixe Kostenbeiträge von den Arbeitnehmern einhebt, sondern auch jene Fälle, in welchen tatsächlich genaue Aufzeichnungen über berufliche und private Fahrten geführt werden und eine exakte Aufteilung und Abrechnung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer erfolgt. Im gegenständlichen Fall ist ein derartiger Sachverhalt jedoch nicht zu beurteilen.

Auf Grund der Feststellungen des Finanzamtes steht nämlich fest, dass die Berufungswerberin keineswegs eine exakte Aufteilung der Kosten vorgenommen hat. Es wurden auch nicht die auf die anteiligen Privatfahrten entfallenden Kostenanteile exakt berechnet und dem Arbeitnehmer vorgeschrieben. Vielmehr entwarf die Berufungswerberin folgendes Modell, nach dem sich die Höhe der von den Arbeitnehmern zu bezahlenden Kostenbeiträge errechnete:

- Die auf dem jeweiligen Aufwandskonto pro Fahrzeug gebuchten Kosten eines Kalenderjahres wurden um die auf Basis eines 5-jährigen Abschreibungszeitraumes errechnete AfA (bei nicht ganzjähriger Nutzung aliquot nach der Anzahl der Monate, in welchen eine Fahrzeugnutzung erfolgte – jeweils 1/12 pro Monat) und um Kosten lt. KSt. 2400 (um welche Kosten es sich dabei handelt, ist dem Verwaltungsakt nicht zu entnehmen) erhöht.
- Von diesem Wert wurde für das Jahr 1995 und bis 31. Juli 1996 ein Privatanteil von **pauschal 11%**, ab 1. August 1996 **pauschal** nach Art des Fahrzeuges **21%, 16% oder 14%** errechnet.

- Von diesem so errechneten Betrag wurden die Kostenbeitragsakkontierungen des jeweiligen Mitarbeiters in Abzug gebracht und der sich ergebende Differenzbetrag dem jeweiligen Mitarbeiter im Folgejahr bzw. für die Jahre 1995 und 1996 im Jahr 1997 angelastet.
- Diese Berechnung nimmt auf die tatsächlich vom einzelnen Mitarbeiter privat zurückgelegten Kilometer in keiner Weise Rücksicht und steht daher im krassen Widerspruch zu den Vereinbarungen anlässlich der Besprechung vom 1. März 1991, aber auch zu den Ausführungen in der Berufung. Tatsächlich lag somit **weder im Berufungszeitraum noch in den Vorjahren** eine Kostengemeinschaft/Kostenteilung vor, bei welcher die Betriebsfahrten der Firma und die Privatfahrten dem Mitarbeiter angelastet und effektiv die für jedes Fahrzeug angefallenen **Kosten exakt geteilt** wurden.
- Es wurde **lediglich eine Berechnung des jeweils zu leistenden Kostenbeitrages** nach einer bestimmten Methode durchgeführt, dies jedoch **ohne Rücksicht auf die tatsächlichen Privatfahrten** des einzelnen Mitarbeiters.

Diese Tatsachen ergeben sich unbestreitbar aus dem Verwaltungsakt. Zudem wurden sie der Berufungswerberin mit Vorhalt vom 15. Juni 2004, nachweislich zugestellt am 16. Juni 2004, mit der Bitte um Stellungnahme zugestellt. Trotz ausdrücklicher Aufforderung wurde keinerlei Einwendungen erhoben oder Beweismittel vorgelegt, die den oben dargestellten Sachverhalt widerlegen. Ebenso unbestritten ist, dass eine Vielzahl von Fahrtenbüchern von den Fahrzeugnutzern nicht ordnungsgemäß geführt wurden.

### **3) Zusammenfassung**

Nach den unter 1) dargestellten Überlegungen steht der Grundsatz von Treu und Glauben einer Abgabenvorschreibung im gegenständlichen Fall nicht entgegen.

Entsprechend den Feststellungen unter 2) ist davon auszugehen, dass die Überlassung von arbeitgebereigenen Kraftfahrzeugen an Arbeitnehmer für Privatfahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu geldwerten Vorteilen aus dem Dienstverhältnis führt.

Diese geldwerten Vorteile sind im streitgegenständlichen Zeitraum entsprechend der Bestimmung des § 15 Abs. 2 EStG 1988 mit dem Mittelpreis des Verbrauchsortes zu besteuern. Die mit Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter

Sachbezüge, BGBl. 1992/642, festgelegten Ansätze stellen den Mittelpreis des Verbrauchsortes dar.

Die genannte Sachbezugsverordnung ist auch im gegenständlichen Fall anzuwenden, da sie auch jene Fälle umfasst, in welchen vom Arbeitnehmer Kostenbeiträge für die Privatnutzung zu leisten sind.

In diesem Zusammenhang wird auch auf die Ausführungen im (rechtskräftigen) Bescheid des Amtes der Tiroler Landesregierung, Vd-SV-1001-1-105/24/Au, betreffend das Jahr 1998 verwiesen. Gegenstand dieses Verfahrens war eine Vorschreibung der Tiroler Gebietskrankenkasse wegen der auch im gegenständlichen Fall strittigen Rechtsfrage.

Eine exakte Aufteilung der Kosten in durch dienstliche bzw. private Fahrten verursachte Aufwendungen und entsprechende Anlastung beim Arbeitgeber bzw. Arbeitnehmer ist nicht erfolgt. Vielmehr erfolgte lediglich eine individuelle Berechnung des vom einzelnen Arbeitnehmer zu bezahlenden Kostenbeitrages unter Anwendung von pauschal festgelegten Prozentsätzen. Dieser Kostenbeitrag mindert den nach der Sachbezugsverordnung anzusetzenden Sachbezug.

Das Finanzamt hat unter Beachtung der angeführten Grundsätze für jeden Arbeitnehmer die Höhe des zu versteuernden Betrages nach der Sachbezugsverordnung ermittelt, wobei auch auf die Anzahl der Privatkilometer im jeweiligen Kalenderjahr Bedacht genommen wurde. Von diesem so ermittelten Sachbezugsansatz wurden die (mit Hilfe von Pauschalien ermittelten) Kostenbeiträge der einzelnen Arbeitnehmer (jeweils im Jahr der tatsächlichen Bezahlung) abgezogen. Die sich sodann ergebende Differenz wurde mit dem für den jeweiligen Arbeitnehmer heranzuziehenden Steuersatz versteuert. Gegen diese Berechnung wurden seitens der Berufungsberberin keine konkreten Einwendungen erhoben.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, 20. Juli 2004