



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der XX GmbH & Co KG, W, vom 26. Mai 1999 und 8. Juni 2000 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg vom 28. April 1999 und 19. Mai 2000 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für den Zeitraum 1. Jänner 1994 bis 31. Dezember 1998 bzw. 1. Jänner 1999 bis 30. Juni 1999 entschieden:

1. Der Berufung gegen betreffend den Abgaben- und Haftungsbescheid für den Zeitraum 1. Jänner 1994 bis 31. Dezember 1998 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Als Arbeitgeber werden Sie für zu entrichtende Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 für den Zeitraum 1. Jänner 1994 bis 31. Dezember 1998 in Höhe von € 8.053,17 (S 110.814) zur Haftung herangezogen. Der Dienstgeberbeitrag wird für den Zeitraum 1. Jänner 1994 bis 31. Dezember 1998 mit € 2.024,37 (S 27.856) und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit € 228,92 (S 3.150) festgesetzt.

2. Die Berufung gegen den Abgaben- und Haftungsbescheid für den Zeitraum 1. Jänner 1999 bis 30. Juni 1999 wird abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die XX GmbH & Co KG (Berufungswerberin, Bw.) wurde für die Zeiträume 1.1.1994 bis 31.12.1998 bzw. 1.1.1999 bis 30.6.1999 durch das Finanzamt für den 9., 18. und 19. Bezirk in Wien (FA) einer Lohnsteuerprüfung unterzogen.

Mit Bescheid vom 26.5.1999 wurden für den Zeitraum 1.1.1994 bis 31.12.1998 im Haftungswege gem. § 82 EStG vorgeschrieben:

	S	€
Lohnsteuer (L)	245.265,00	17.824,10
Dienstgeberbeitrag (DB)	59.894,00	4.352,67
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ)	6.428,00	467,14

Aus dem als Bescheidbegründung anzusehenden Betriebsprüfungsbericht ist ersichtlich, dass die vorgeschriebenen Beträge im Wege einer Schätzung gem. § 184 BAO ermittelt wurden. Es seien trotz Aufforderung keine Unterlagen über Reisekosten bzw. Provisionen vorgelegt worden. Da bereits anlässlich der letzten Lohnsteuerprüfung Mängel bei der Aufzeichnung des Kilometergeldes festgestellt worden seien, seien daher 50% der steuerfreien Reisekostenersätze dem geschätzten Durchschnittsteuersatz von 32% unterzogen worden. Die Reisekostenersätze für 1994 und 1995 seien den jeweiligen Jahresabschlüssen entnommen worden, für 1996 bis 1998 seien die Reisekostenersätze geschätzt worden.

Hinsichtlich der Subhonorare sei angenommen worden, dass es sich um Zahlungen an Dienstnehmer gehandelt habe und die Lohnsteuer mit 10% geschätzt sowie DB und DZ vorgeschrieben worden.

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung wird eingewendet, dass der Dienstnehmer der Bw. seit 1993 kein Kilometergeld mehr verrechne und daher keine Mängel bei der Kilometergeldaufzeichnung bestehen könnten. Die Schätzung sei daher sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach unbegründet.

Die Subhonorare seien ausschließlich Zahlungen im Ausland gewesen, im Inland seien aufgrund der Betriebsstruktur keine weiteren Dienstnehmer erforderlich gewesen.

Anerkannt werde aber ein Abfuhrdifferenz in Höhe von S 68.115,00.

Im Rahmen einer - im Zuge der Berufungsbearbeitung im FA durchgeführten - Einvernahme erklärte der einzige Angestellte der Bw. Herr NN, dass ihm während des gesamten Prüfungszeitraumes (ausgenommen April 1997 bis Dezember 1997) ein FirmenPKW für dienstliche und auch private Fahrten zur Verfügung gestanden habe. Von Jänner 1994 bis März 1997 ein VW Golf ab Jänner 1998 ein VW-Passat. Ein Fahrtenbuch werde nicht geführt.

Die Gattin und auch die vier Töchter verfügten ebenfalls jeweils über ein KfZ, welche Herrn NN fallweise zur Nutzung überlassen würden. Mit dem FirmenPKW würden keinesfalls mehr als 6.000 km im Jahr privat zurückgelegt. Weiters sei Herr NN zwischen April 1997 und Ende 1998 (gemeint offenbar 1997) aufgrund einer Erkrankung nicht in der Lage gewesen ein KfZ zu lenken.

Die Leasingverträge über die genannten Fahrzeuge wurden dem FA vorgelegt.

Das FA gab mittels Berufungsvorentscheidung der Berufung teilweise statt und errechnete aufgrund der durchgeführten Ermittlungen den vorgeschriebenen Betrag folgendermaßen:

Hinzurechnung eines KfZ-Sachbezugswertes:

1/94 - 3/97 VW Golf Diesel, Eurotaxwert S 213.114,00 x 1,5% = 3.197,00 monatl. Sachbezug

1/98 - 12/98 VW Passat, Eurotaxwert S 310.140,00 x 1,5,% = 4.652,00 monatl. Sachbezug

Jahr	Sachbezug		Lohnsteuer		DB		DZ	
	S	€	S	€	S	€	S	€
1994	38.364	2.788,02	12.276	892,13	1726	125,43	153	11,12
1995	38.364	2.788,02	12.276	892,13	1726	125,43	153	11,12
1996	38.364	2.788,02	12.276	892,13	1726	125,43	153	11,12
1997	9.591	697,01	3.069	223,03	432	31,39	51	3,71
1998	55.824	4.056,89	17.864	1.298,23	9.262	673,10	1.091	79,29
Summe			57.761	4.197,66	14.872	1.080,79	1.701	123,62

Zu diesen Beträgen aus der Feststellung des Sachbezugswertes wurden in der Berufungsentscheidung die anerkannten Abfuhrdifferenzen hinzugerechnet und es ergab sich folgende Nachforderung:

	Lohnsteuer		DB		DZ		SZ	
	S	€	S	€	S	€	S	€
Anerk. Abfuhrdifferenz	53.053	3.855,51	12.984	943,58	1.449	105,30	629	45,71
Sachbezug PKW	57.761	4.197,66	14.872	1.080,79	1.701	123,62		
Summe	110.814	8.053,17	27.856	2.024,37	3.150	228,92	629	45,71

Im Zuge einer für den Zeitraum 1.1.1999 bis 30.6.1999 durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurden aufgrund der Ermittlungsergebnisse im Berufungsverfahren die Sachbezugswerte auch für diesen Zeitraum angesetzt und die Lohnsteuer und DB und DZ folgendermaßen ermittelt und vorgeschrieben:

1/99 – 6/99	S	€
-------------	---	---

Lohnsteuer (L)	13.199,00	959,21
Dienstgeberbeitrag (DB)	5.894,00	428,33
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ)	693,00	50,36

Gegen die Berufungsvorentscheidung und den Haftungs- und Abgabenbescheid beide datiert vom 19. Mai 2000 wurde fristgerecht ein Vorlageantrag bzw. eine Berufung eingebracht und eingewendet, dass bei einem Unfall am 7. April 1997 das Fahrtenbuch stark beschädigt worden sei. Der angestellte Geschäftsführer der Bw. sei nach diesem Unfall erst langsam gesundet und erst Anfang 1998 wieder zur Beschäftigung gekommen. Das beschädigte Fahrzeug sei verkauft worden, das Fahrtenbuch gemeinsam mit Kleidungsstücken beseitigt worden.

Wie aus den Reiserechnungen ersichtlich, sei NN fast ausschließlich beruflich gefahren, seit 1975 habe er keinen Urlaub mehr verbracht. Die private Nutzung des Fahrzeuges sei daher nur geringfügig anzunehmen.

Seit 1998 sei Herr NN auch noch übermässig müde was zu diversen Einsparungen geführt habe, worunter auch das Führen eines Fahrtenbuches gefallen sei.

Seit 1.7.1999 sei er überdies in Pension.

Über die Berufung wurde erwogen:

Als entscheidungsrelevanter Sachverhalt wird festgestellt, dass dem einzigen Angestellten der Bw. Herrn NN im Streitzeitraum ein PKW zur Verfügung gestanden hatte, welchen er neben den unstrittig umfangreichen beruflichen Fahrten auch für private Zwecke nutzen durfte.

In der Zeit von Jänner 1994 bis 7. April 1997 handelte es sich dabei um einen PKW VW-Golf Diesel mit einem dem Leasingvertrag unstrittig zu Grunde liegenden Wert von S 213.114,00 (€ 15.487,60). Nachdem dieses Fahrzeug bei einem Verkehrsunfall zerstört worden war und der Dienstnehmer nicht dienstfähig war, wurde ihm erst ab Jänner 1998 ein VW Passat mit einem dem Leasingvertrag unstrittig zu Grunde liegenden Wert von S S 310.140,00 (€ 22.536,14) unter den selben Konditionen (Privatnutzung zulässig) zur Verfügung gestellt.

Für die Zeit zwischen April 1997 und 31.12.1997 stand dem Bediensteten kein FirmenPKW zur privaten Nutzung zur Verfügung.

Ein Fahrtenbuch für das Ausmaß der beruflich bzw. privat gefahrenen Kilometer wurde nicht vorgelegt. Ab Jänner 1998 wurde das Vorliegen eines Fahrtenbuches gar nicht behauptet. Für die Zeit vor dem Verkehrsunfall wird zwar behauptet, dass ein solches geführt worden sei, dieses jedoch vor Verkauf des beschädigten Fahrzeuges entsorgt worden sei. Letzteres Vorbringen ist völlig unglaubwürdig, als nicht nachvollzogen werden kann, weshalb Unterlagen, welche einem Unternehmen zuzurechnen sind, weggeworfen werden sollten.

Auch in der nicht unternehmerisch tätigen Bevölkerung ist hinlänglich bekannt, dass Unterlagen welche das Rechnungswesen betreffen, für sieben Jahre aufzubewahren sind. Es kann also nicht angenommen werden, dass derartige Aufzeichnungen – so tatsächlich im Auto vorhanden - nicht dem Fahrzeughalter/Verkäufer des beschädigten Fahrzeugs übergeben worden wären.

Es erscheint auch im Hinblick auf das Vorbringen betreffend die Zeiträume ab 1998 wahrscheinlicher, dass nie – auch nicht vor dem Unfall - ein Fahrtenbuch geführt worden war. Das ergibt sich auch aus der Aussage des Herrn NN beim FA am 14.4.2000: *„Es wurde kein Fahrtenbuch geführt.“*

Strittig ist die Frage, ob im vorliegenden Fall bei der Berechnung des Sachbezugswertes für die private Nutzung eines Firmen- PKW 1,5% oder 0,75% der maßgeblichen Anschaffungskosten anzusetzen sind.

Gemäß § 15 EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988 zufließen. Geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) sind gem. Abs. 2 leg.cit. mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

In der zu § 15 Abs 2 EStG 1988 erlassenen Verordnung BGBl. Nr 642/1992 (SachbezugswerteV) ist unter § 4 festgelegt, dass im Falle der möglichen Nutzung eines arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durch den Arbeitnehmer, ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal S 7.000 monatlich, anzusetzen ist. Die Anschaffungskosten umfassen dabei auch Kosten für Sonderausstattungen. § 4 Abs. 2 SachbezugswerteV halbiert den Sachbezugswert für den Fall, dass die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des §4 Abs. 1 SachbezugswerteV im Jahr **nachweislich** nicht mehr als 500 km umfasst. Der Sachbezugswert ist dann mit 0,75% der tatsächlichen Anschaffungskosten, (maximal S 3.500 monatlich) anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich.

Gem. § 4 Abs. 5 der SachbezugswerteV ist bei geleasteten Kraftfahrzeugen der Sachbezugswert von jenen Anschaffungskosten zu berechnen, die der Berechnung der Leasingrate zu Grunde gelegt wurden.

Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kfz für Privatfahrten zu benützen, sind nach der SachbezugswerteV 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kfz (inkl. USt und NoVA) anzusetzen. Nach VwGH 15. 11. 2005, 2002/14/0143, kann

(entgegen dem Wortlaut) die SachbezugswerteV nur so verstanden werden, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse anzunehmen ist, dass der Arbeitnehmer diese eingeräumte Möglichkeit – wenn auch nur fallweise – nützt (Wanke in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, EStG, § 15 Anm.34). Zu den Privatfahrten iSd SachbezugswerteV zählen auch Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie Familienheimfahrten (VwGH 29. 10. 2003, 2000/13/0028).

Für Kalendermonate, für die ein Kraftfahrzeug nicht zur Verfügung steht (auch nicht für dienstliche Fahrten), ist kein Sachbezugswert hinzuzurechnen. Unterschiedliche Kilometerleistungen für Privatfahrten in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind aber für sich allein unbeachtlich.

Der Nachweis fehlender Privatnutzung muss nicht unbedingt an Hand eines Fahrtenbuches geführt werden (VwGH 7. 8. 2001, 97/14/0175; VwGH 26. 3. 2003, 2001/13/0092), ist aber vom StPfl zu erbringen (VwGH 29. 10. 2003, 2003/13/0028), wobei diesen eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft (VwGH 23. 11. 2004, 2001/15/0083).

Außer dem Fahrtenbuch, „*welches ohnedies nach allgemeinen Erfahrungen nicht immer die tatsächlichen Verhältnisse widerspiegelt*“ (VwGH 18. 12. 2001, 2001/15/0191), kommen auch andere Beweismittel in Betracht. Allerdings erfordert der in § 4 Abs 2 SachbezugswerteV geforderte Nachweis eine konkrete Behauptung betreffend die Anzahl der für Fahrtstrecken iSd § 4 Abs 1 SachbezugswerteV zurückgelegten Kilometer und die Beibringung geeigneter Beweismittel; allgemein gehaltene Behauptungen reichen nicht aus (VwGH 18. 12. 2001, 2001/15/0191).

Die Privatnutzung des FirmenPKW wurde vom Dienstnehmer nie in Abrede gestellt, sondern lediglich als gering bezeichnet. Das Ausmaß der privaten Fahrten wurde aber weder anhand eines Fahrtenbuches noch in anderer Weise nachgewiesen. Das Vorbringen der Bw. bzw. des Dienstnehmers erschöpft sich diesbezüglich in nicht konkret nachvollziehbaren Behauptungen. Aufzeichnungen irgendwelcher Art wurden nicht vorgelegt.

Auch wenn die beruflichen Fahrten umfangreich gewesen waren - das genaue Ausmaß wurde ebenfalls nicht bekannt gegeben und lässt sich auch aus dem vorgelegten Zahlenmaterial nicht ermitteln -, lässt dieser Umstand nicht den zwingenden Schluss zu, dass die privat gefahrenen Kilometer deshalb durchschnittlich 500 km /Monat unterschritten haben sollten. Allein die Fahrtstrecke zwischen Wien 19 (dem damaligen Familienwohnsitz des Angestellten der Bw.) und dem Betriebssitz beträgt pro Richtung etwa 5km, was einer durchschnittlichen monatlich privat veranlassten Fahrleistung von 200km entspricht.

Die nicht substantiierten Angaben des Dienstnehmers, dass jedenfalls weniger als 6.000 km/Jahr mit dem FirmenPKW privat zurückgelegt worden waren, stellen keinen Nachweis iSd.

§ 4 Abs. 2 SachbezugswerteV dar. Das diesbezüglich nicht näher ausgeführte Vorbringen kann daher nicht als Nachweis angesehen werden und erweist sich damit auch im Lichte der oben zitierten Judikatur des VwGH als nicht zielführend. Der Hinweis auf das Vorhandensein weiterer Fahrzeuge im Familienverband ändert daran nichts.

Ausgehend von den unstrittigen Anschaffungskosten der Fahrzeuge ist daher der Sachbezug für den Zeitraum Jänner 1994 bis einschließlich März 1997 und ab Jänner 1998 bis einschließlich Juni 1999 mit 1,5% dieser Anschaffungskosten anzusetzen.

Jahr	Basis	Monatswert	Sachbezug	
			S	€
1-12/1994	1,5% v. S 213.114	3.197	38.364	2.788,02
1-12/1995	1,5% v. S 213.114	3.197	38.364	2.788,02
1-12/1996	1,5% v. S 213.114	3.197	38.364	2.788,02
1-3/1997	1,5% v. S 213.114	3.197	9.591	697,01
1-12/1998	1,5% v. S 310.140	4.652	55.824	4.056,89
1-6/1999	1,5% v. S 310.140	4.652	27.912	2.028,44

Gemäß § 82 EStG haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

Gemäß § 41 FLAG Abs 1 und Abs 2 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des EStG 1988 stehen.

Gemäß § 122 WirtschaftskammerG sind die einzelnen Kammermitglieder verpflichtet von der Summe der in ihren Unternehmungen nach § 2 leg.cit. anfallenden Arbeitslöhne einen Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu berechnen und abzuführen, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41 Familienlastenausgleichsgesetz 1967, BGBl. Nr. 376/1967, gilt.

Für die obigen Sachbezüge war bislang noch keine Lohnsteuer einbehalten worden oder Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag entrichtet worden.

Für die festgestellten Sachbezugswerte ergibt sich folgende Berechnung der Lohnsteuer, DB und DZ:

Jahr	Sachbezug		Lohnsteuer		DB		DZ	
	S	€	S	€	S	€	S	€
1994	38.364	2.788,02	12.276	892,13	1.726	125,43	153	11,12

1995	38.364	2.788,02	12.276	892,13	1.726	125,43	153	11,12
1996	38.364	2.788,02	12.276	892,13	1.726	125,43	153	11,12
1997	9.591	697,01	3.069	223,03	432	31,39	51	3,71
1998	55.824	4.056,89	17.864	1.298,23	9.262	673,10	1.091	79,29
Summe			57.761	4.197,66	14.872	1.080,79	1.701	123,62

Zusätzlich wurden für den Zeitraum 1/1994 bis 12/1999 unstrittig folgende Beträge noch nicht abgeführt:

Lohnsteuer		DB		DZ		SZ	
S	€	S	€	S	€	S	€
53.053	3.855,51	12.984	943,58	1.449	105,30	629	45,71

Das übrige Vorbringen der Bw. im Zusammenhang mit den Zuschätzungen der Lohnsteuerprüfung betreffend den Zeitraum 1/1994 bis 12/1999 erschien im Lichte der vom FA durchgeführten Ermittlungshandlungen zutreffend und war daher der Berufung insoweit stattzugeben.

Daher ergibt sich folgende Gesamtberechnung der Lohnsteuer, DB und DZ für den Zeitraum 1. Jänner 1994 bis 31. Dezember 1998:

	Lohnsteuer		DB		DZ	
	S	€	S	€	S	€
Unstrittige Abfuhrdifferenz	53.053	3.855,51	12.984	943,58	1.449	105,30
Sachbezugswert	57.761	4.197,66	14.872	1.080,79	1.701	123,62
Summe	110.814	8.053,17	27.856	2.024,37	3.150	228,92

Wien, am 27. Mai 2008