

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke als Vorsitzenden, die Richterin Mag. Gertraud Hausherr als beisitzende Richterin, Kommerzialrätin Elfriede Fischer als fachkundige Laienrichterin und Robert Dorfmeister als fachkundigen Laienrichter, über die als Beschwerde weitergeltende Berufung des TIT VNA FNA, AdrXXX, vom 07.09.2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes FAGFH vom 03.08.2011 betreffend

1. Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 2005
2. Einkommensteuerbescheid 2005
3. Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 2006
4. Einkommensteuerbescheid 2006
5. Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 2007
6. Einkommensteuerbescheid 2007
7. Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 2008
8. Einkommensteuerbescheid 2008
9. Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 2009
10. Einkommensteuerbescheid 2009

nach der am Bundesfinanzgericht in Wien am 20.11.2018 über Antrag der Partei (§ 78 BAO i.V.m. § 274 Abs. 1 Z 1 BAO) in Anwesenheit des Beschwerdeführers, der steuerlichen Vertretung Mag. Susanna Barthele sowie von Mag. Dagmar Ehrenböck für das Finanzamt abgehaltenen mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

### Die Beschwerden betreffend

1. Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 2005
2. Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 2006
3. Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 2007
4. Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 2008
5. Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 2009

**werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.**

### Den Beschwerden betreffend

1. Einkommensteuer 2005

2. Einkommensteuer 2006
3. Einkommensteuer 2007
4. Einkommensteuer 2008
5. Einkommensteuer 2009

**wird im Umfang des eingeschränkten Beschwerdevorbringens stattgegeben.**

Die Berechnungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe und den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen.

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

## **Entscheidungsgründe**

Der Beschwerdezeitraum umfasst die Jahre 2005, 2006, 2007, 2008, 2009.

In diesem Zeitraum bezog Herr TIT FNA laut den Erstbescheiden Einkünfte von der FaABC, und der FaGHI.

Das Finanzamt erließ folgende Erstbescheide:

am 30.05.2007 einen Einkommensteuerbescheid 2005,  
am 30.05.2007 einen Einkommensteuerbescheid 2006,  
am 04.11.2008 einen Einkommensteuerbescheid 2007,  
am 30.09.2009 einen Einkommensteuerbescheid 2008,  
am 25.11.2010 einen Einkommensteuerbescheid 2009.

Am 03.08.2011 nahm das Finanzamt mit Bescheid die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 gemäß § 303 Abs. 4 BAO alt wieder auf.

Nach Wiederaufnahme der Verfahren nach einer GPLA-Prüfung bezog Herr TIT FNA laut Prüfung Einkünfte von der FaABC, der FaMNO und der FaGHI.

Die Begründung für die Wiederaufnahme lautete für alle Jahre wie folgt:

*"Das Verfahren war gemäß § 303 (4) BAO wiederaufzunehmen, weil ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt wurde, aus dem sich eine geänderte Einkommensteuerfestsetzung ergibt. Zur näheren Begründung wird auf die Begründung des im wiederaufgenommenen Verfahren neu erlassenen Einkommensteuerbescheides verwiesen.*

*Die Wiederaufnahme wurde im Rahmen der Ermessensabwägung gemäß § 20 BAO verfügt, um die Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung herbeizuführen und damit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Rechnung zu tragen."*

Am 03.08.2011 erließ das Finanzamt auch neue Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 und begründete dies für alle wie folgt:

*"Bei einer GPLA-Prüfung (Lohnsteuerprüfung) der Krankenkasse STU bei der Fa. FaMNO wurde festgestellt, dass Sie zwar keinen GF-Bezug erhalten, aber ein Firmen-KFZ privat nutzten. Die Privatnutzung stellt steuerpflichtigen Arbeitslohn dar und musste rückwirkend im Zuge eines Wiederaufnahmeverfahrens besteuert werden."*

Herr TIT FNA erhab durch seine steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 02.09.2011, eingelangt am Finanzamt am 07.09.2011 Berufung und führte dazu aus:

***"Berufung***

*Im Namen und im Auftrag unseres Mandanten erheben wir in offener Frist Berufung gegen folgende Bescheide:*

- 1. Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 2005*
- 2. Einkommensteuerbescheid 2005*
- 3. Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 2006*
- 4. Einkommensteuerbescheid 2006*
- 5. Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 2007*
- 6. Einkommensteuerbescheid 2007*
- 7. Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 2008*
- 8. Einkommensteuerbescheid 2008*
- 9. Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 2009*
- 10. Einkommensteuerbescheid 2009*

***Begründung:***

*Die Begründung wird bis 31. Oktober 2011 nachgereicht. Durch die urlaubsbedingte Abwesenheit der Geschäftsführung ist eine Erledigung innerhalb der ursprünglichen Frist nicht möglich. Wir danken im Voraus für die Stattgabe."*

Am 08.09.2011 erließ das Finanzamt folgenden Bescheid:

***"Bescheid - Mängelbehebungsauftrag***

*Ihre Berufung vom 07.09.2011 gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO für das Jahr 2005, 2006, 2007, 2008 und 2009 vom 03.08.2011 weist durch das Fehlen eines Inhaltserfordernisses (§ 250 ff BAO) die nachfolgenden Mängel auf:*

*Fehlen eines Inhaltserfordernisses gemäß § 250 Abs. 1 BAO, und zwar*

- a) die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird;*
- b) die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden;*
- c) eine Begründung.*

*Die angeführten Mängel sind beim Finanzamt FAGFH gemäß § 85 Abs. 2 BAO bis zum 31.10.2011 zu beheben.*

*Bei Versäumung dieser Frist gilt das Anbringen als zurückgenommen."*

Mit Schreiben vom 28.10.2011, am Finanzamt am 28.10.2011 eingelangt, führte die steuerliche Vertretung aus:

"Mängelbehebungsauftrag vom 8. September 2011

*Im Namen und im Auftrag unseres Mandanten nehmen wir in Folge zum Mängelbehebungsauftrag vom 08.09.2011 in offener Frist Stellung.*

- a) Die Bescheide bezüglich der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2005, 2006, 2007, 2008 und 2009 bzw. die daraus resultierenden Einkommensteuerbescheide 2005, 2006, 2007, 2008 und 2009 werden hinsichtlich des nicht von uns übermittelten aber nachträglich aufgenommenen Lohnzettels (2005-2009) der FaMNO (in weiterer Folge FAmnop) angefochten. Die Einkommensteuernachzahlungen für die Jahre 2005 bis 2009 beruhen ausschließlich auf diesen Lohnzetteln.
- b) Beantragt wird die Erstellung der Einkommensteuerbescheide 2005, 2006, 2007, 2008 und 2009 ohne Berücksichtigung der Lohnzettel der FaMNO, dh so, wie diese erstmalig erstellt worden sind.
- c) Begründung:

*Beim Unternehmen FAmnop wurde im Jänner 2011 eine GPLA für die Jahre 01.07.2005 bis 31.12.2009 durchgeführt. Der Prüfer berücksichtigte für den Geschäftsführer Herrn TIT FNA für die Nutzung eines firmeneigenen PKWs jährlich einen Sachbezug. Dies wurde in der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO festgehalten. Wir nehmen an, dass aufgrund dieser GPLA eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2009 mit der Begründung des Vorliegens eines zweiten Lohnzettels jeweils für die Jahre 2005 bis 2009 des Mandanten erfolgte. Diese Lohnzettel wurden seitens des Unternehmens FAmnop nicht übermittelt.*

*Im Betriebsgelände der FAmnop (Gesellschafter ist Herr VNZ FNZ (OrtZ) befindet sich eine zweite Firma: FaGHI (in weiterer Folge Faghij) (Gesellschafter ist die FAGHIJKL (OrtZ). Herr TIT VNA FNA ist seit 1985 bzw. 1982 unternehmensrechtlicher Geschäftsführer beider GmbHs, ein Beteiligungsverhältnis besteht bei keiner der beiden Unternehmen.*

*Aufgrund der engen räumlichen wie auch personellen Verflechtungen der beiden Unternehmen nutzen diese teilweise dieselbe Ausstattung und arbeiten teilweise mit demselben Personal. Es werden periodische Kostenverrechnungen zwischen diesen beiden Unternehmen durchgeführt.*

*Aufgrund interner Präferenzen der jeweiligen Gesellschafter der beiden Unternehmen für bestimmte Automarken wurden die Autos wunschgemäß entsprechend angeschafft. Der Inhaber der Fa. Faghij ist verwandt mit einem Automarkenhändler. Aus diesem Grunde durften lange Zeit nur Fahrzeuge von Automarke A im Unternehmen gefahren werden. Dies ist auch der Grund dafür, dass andere - sprich Automarkenxyz - nicht in der Fa. Faghij sondern bei der Fa. FAmnop angemeldet werden mussten. Eine*

verursachungsgerechte Kostenweiterverrechnung wird jährlich vorgenommen. Im Fuhrpark der Unternehmen befinden sich unterschiedlichste Autos, manche sind Mitarbeitern direkt zurechenbar, manche nicht. Auch die Kosten der jeweiligen Fuhrparks werden verursachungsgerecht verrechnet. Mit einigen Autos fährt immer der, der es gerade braucht.

Herr TIT VNA FNA ist bei der Fa. Faghij angemeldet, die GPLA wurde bei der Fa. FAmnop durchgeführt. Der Sachbezug wurde seitens des Prüfers bei der Fa. FAmnop berücksichtigt.

Im Anschluss an die durchgeführte GPLA wurde ein Meeting der Geschäftsführung angesetzt und ein Kostenersatz durch den Geschäftsführer an die Fa. FAmnop beschlossen. Herr TIT VNA FNA konnte und wollte die Vorgehensweise bzw. das Resultat der Prüfung nicht akzeptieren. Um dies verständlich zu machen, erlauben wir uns einiges über die berufliche Geschichte unseres Mandanten zu berichten.

Im Jahr JahrXX hat Herr TIT FNA aufgrund einer schweren Krankheit sowie eines längeren Krankenhausaufenthaltes bereits mit dem Gedanken der Beendigung seiner beruflichen Laufbahn gespielt. Im Jahr JahrXXX wollte Herr TIT FNA aufgrund der langwierigen Krankheit die Inanspruchnahme der Altersteilzeit beantragen. Seitens des AMS wurde er jedoch als zu alt eingestuft und die Inanspruchnahme der Frühpension wurde nahegelegt. Diese wurde deshalb seinerseits auch eingereicht und bewilligt. Für unseren Mandanten bedeutete dies, sein Arbeitspensum auf ein Minimum zu reduzieren, um den Bezug der Pension nicht zu gefährden. Darüber hinaus war die Erbringung der vollen Arbeitskraft aufgrund seiner Krankheit ohnehin nicht möglich.

Die Gesellschafter der beiden GmbHs waren gegen die Frühpensionierung und wollten, dass Herr TIT FNA bis zum Antritt seines 65. Lebensjahres beide Unternehmen führen sollte. Herr TIT FNA musste jedoch JahrXYZ wieder ins Krankenhaus und fühlte sich aus gesundheitlichen Gründen absolut nicht in der Lage die Unternehmen zu leiten bzw. seinen Beruf intensiv auszuüben. Auf Bitten der Gesellschafter hin, wider seiner ursprünglichen Intention und ausschließlich aufgrund firmeninterner betriebswirtschaftlicher Notwendigkeiten als moralische Stütze des neu aufzubauenden Teams, übte unser Mandant im besagten Zeitraum die Geschäftsführung der Unternehmen Faghij und FAmnop weiter aus.

Aus diesem Grunde wurde Herr TIT FNA großteils geringfügig bzw. bei Nichtbedarf gar nicht im Unternehmen beschäftigt. Die laufenden Geschäfte wurden - wie in der Personalplanung des Unternehmens vorgesehen - vom Prokuristen, Herrn FNB, geführt.

Dienstverhältnisse von Herr TIT FNA bei der Fa. Faghij:

2005:	Durchgehend geringfügig angestellt
2006:	von 1 bis 4 geringfügig angestellt; von 5 bis 8 kein Dienstverhältnis;

	<i>von 9 bis 12 geringfügig angestellt</i>
2007:	<i>von 1 bis 6 geringfügig angestellt; von 7 bis 9 kein Dienstverhältnis; von 10 bis 12 geringfügig angestellt</i>
2008:	<i>von 1 bis 6 geringfügig angestellt; von 7 bis 12 Dienstverhältnis über Höchst Bmgl;</i>
2009:	<i>von 1 bis 7 Dienstverhältnis über Höchst Bmgl; von 8 bis 12 geringfügig angestellt</i>

*Nachdem sich in den Jahren 2007 und 2008 abgezeichnet hat, dass die beiden für die Geschäftsführung vorgesehenen Mitarbeiter bei weitem noch nicht erfolgversprechend selbstständig das Unternehmen führen konnten, baten die Gesellschafter Herr TIT FNA wiederholt voll im Unternehmen leitend mitzuarbeiten. Zu dieser Zeit wurde seitens der Ärzte diagnostiziert, dass Herr TIT VNA FNA seine schwere Krankheit besiegt hatte. die volle Leistungsfähigkeit galt ab JahrXYZA als wieder vorhanden.*

*Das Jahr 2009 brachte dann wie bei vielen anderen Unternehmen auch bei den Fa. Faghij und FAmnop den großen Einbruch. Aufträge blieben aus. Die Geschäftsführung wollte ihre Mitarbeiter jedoch nicht freisetzen. Ein Kurzarbeitsplan wurde entwickelt, dem sich Herr TIT FNA selbstverständlich als erster anschloss. Das ist der Grund für seine von August bis Dezember 2009 reduzierte Arbeitszeit. Übrigens, keine Mitarbeiter mussten gekündigt werden. Die momentane Auftragslage ist wieder gut.*

*Aus heutiger Sicht möchte Herr TIT FNA mit JahrXYZABC endgültig als Geschäftsführer das Unternehmen verlassen.*

*Bezüglich des seitens der GPLA vorgeschriebenen Sachbezuges wurden nach der Schlussbesprechung unternehmensinterne Maßnahmen gesetzt. Herr TIT FNA hat - ohne Berücksichtigung der Folgen - im Rahmen der GPLA der Verhängung eines Sachbezuges ausschließlich aus verfahrensökonomischen Gründen zugestimmt. Firmenintern wurde jedoch sofort entschieden, dass die durch Privatfahrten des Herr TIT FNA entstandenen Kosten (hier sind sämtliche Kosten gemeint) durch ihn an das Unternehmen FAmnop ersetzt werden. Im Jahresabschluss 2010 der Fa. FAmnop ist dies bereits als Forderung dementsprechend erfasst (siehe Beilage 1). Der Grund dafür liegt in der von Herrn TIT FNA bezogenen vorzeitigen Alterspension. Diese soll keinesfalls gefährdet werden. Der Nachweis der privat gefahrenen Fahrten kann bei Notwendigkeit jederzeit erbracht werden. Basierend darauf wurde der Anteil der zu erstattenden Kosten ermittelt. Die Rückzahlung der Kosten in Höhe von € 31.623,-- erfolgt bis Jahresende in Teilbeträgen. Über die bis heute erfolgten Zahlungen legen wir eine Kopie bei (siehe Beilage 2).*

*Nach RZ 174 LStRI mindern Kostenbeiträge des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber den Sachbezugswert. Herr TIT FNA wird alle durch ihn verursachten auf Privatfahrten zurückführenden Kosten für die Jahre 2005 bis 2009 der Fa. FAmnop ersetzen.*

*Ab 2010 bis laufend wird über die Gehaltsverrechnung der Fa. Faghij der volle Sachbezug für Herr TIT VNA FNA verrechnet. Wir ersuchen um die Erlassung neuer Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005, 2006, 2007, 2008 und 2009 unter Berücksichtigung der oa. Punkte sowie einer Neuberechnung der Bescheide über die Anspruchszinsen für die Jahre 2005, 2006, 2007, 2008, 2009. Sollten sie zur Erledigung dieser Berufung noch weitergehende belegmäßige Nachweise benötigen bzw. sollten Unklarheiten auftreten, bitten wie um telefonische Kontaktaufnahme mit Frau Mag. YYYY unter 0XXX.*

*Für den Fall, dass diese Berufung dem UFS zur Entscheidung vorgelegt wird, beantragen wir jetzt schon eine mündliche Verhandlung gemäß § 284 BAO und die Entscheidung des gesamten Senates gemäß § 282 BAO."*

Beigelegt waren die angeführten Beilagen.

Der Sachbearbeiter des Finanzamtes ersuchte einen GPLA Prüfer des Finanzamtes um folgende Auskunft:

*"Wie bereits im Vorfeld besprochen ersuche ich um Stellungnahme zu der Begründung der Berufung (siehe Anhang). Du hast auf Grund einer GPLA-Prüfung eines KK-Prüfers Lohnzettel L16 für die KFZ-Nutzung für die Jahre 2005-2009 ausgestellt."*

Die Stellungnahme des GPLA-Prüfers lautete wie folgt:

*"Lt. Berufung werden weder die Vorschreibung des Sachbezugswertes (wäre auch nicht möglich, da GPLA bei Fa. FAmnop rechtskräftig), noch die Ausstellung der Jahreslohnzettel bekämpft. Für 2005-2009 bestehen daher Einkünfte von je 7.200 für PKW-Privatnutzung jährlich zu Recht. 2011 werden Kostenersätze geleistet und führen im Jahr der Bezahlung zu Werbungskosten. Meiner Meinung ändert sich aber am Sachbezugswert in den Vorjahren nichts, der Vorteil aus dem Dienstverhältnis für zB 2005 wäre nur dann nicht vorgelegen, wenn 2005 bereits Ersätze in Höhe des Sachbezugswertes geleistet worden wären."*

Die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2005, 2006, 2007, 2008 2009 wurden mit Berufungsvorentscheidung vom 07.11.2011 wortgleich als unbegründet abgewiesen.

*"Begründung:*

*Der vorliegende Jahreslohnzettel der Firma FaMNO wurde auf Grund einer GPLA-Prüfung bei der oben erwähnten Firma erstellt. Da gegen das Prüfungsergebnis kein Rechtsmittel ergriffen wurde, ist der Bescheid rechtskräftig und kann nicht mehr abgeändert werden. Eine Berichtigung des Lohnzettels ist daher ebenfalls nicht mehr möglich.*

*In der Begründung zum Berufungsschreiben wird ausgeführt, dass im Kalenderjahr 2011 ein Kostenersatz für PKW-Nutzung geleistet wird/wurde. Dieser Kostenersatz führt aber erst im Jahr der Bezahlung zu Werbungskosten."*

Herr TIT FNA stellte durch seine steuerliche Vertretung den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Vorlageantrag § 276 BAO) (eingelangt am Finanzamt am 02.12.2001) mit folgender Begründung:

*"Im Namen und im Auftrag unseres Mandanten beantragen wir in offener Frist die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Vorlageantrag) für folgende Bescheide:*

- *Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 2005*
- *Einkommensteuerbescheid 2005*
- *Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 2006*
- *Einkommensteuerbescheid 2006*
- *Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 2007*
- *Einkommensteuerbescheid 2007*
- *Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 2008*
- *Einkommensteuerbescheid 2008*
- *Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 2009*
- *Einkommensteuerbescheid 2009*

**Anfechtungspunkte:**

*Die Bescheide bezüglich der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2005, 2006, 2007, 2008 und 2009 bzw. die daraus resultierenden Einkommensteuerbescheide 2005, 2006, 2007, 2008 und 2009 werden hinsichtlich des nicht von uns übermittelten aber nachträglich aufgenommenen Lohnzettels (2005-2009) der FaMNO (in weiterer Folge FAgnop) angefochten. Die Einkommensteuernachzahlungen für die Jahre 2005 bis 2009 beruhen ausschließlich auf diesen Lohnzetteln.*

**Abänderungsantrag:**

*Beantragt wird die Erstellung der Einkommensteuerbescheide 2005, 2006, 2007, 2008 und 2009 ohne Berücksichtigung der Lohnzettel der FaMNO, dh so, wie diese erstmalig erstellt worden sind.*

**Begründung:**

*Beim Unternehmen FAgnop wurde im Jänner 2011 eine GPLA für die Jahre 01.07.2005 bis 31.12.2009 durchgeführt. Der Prüfer berücksichtigte für den Geschäftsführer Herrn TIT FNA für die Nutzung eines firmeneigenen PKWs jährlich einen Sachbezug. Dies wurde in der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO festgehalten. Wir nehmen an, dass aufgrund dieser GPLA eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2009 mit der Begründung des*

Vorliegens eines zweiten Lohnzettels jeweils für die Jahre 2005 bis 2009 des Mandanten erfolgte. Diese Lohnzettel wurden seitens des Unternehmens FAmnop nicht übermittelt.

Im Betriebsgelände der FAmnop (Gesellschafter ist Herr VNZ FNZ (OrtZ) befindet sich eine zweite Firma: FaGHI (in weiterer Folge Faghij) (Gesellschafter ist die FAGHIJKL (OrtZ). Herr TIT VNA FNA ist seit 1985 bzw. 1982 unternehmensrechtlicher Geschäftsführer beider GmbHs, ein Beteiligungsverhältnis besteht bei keiner der beiden Unternehmen.

Aufgrund der engen räumlichen wie auch personellen Verflechtungen der beiden Unternehmen nutzen diese teilweise dieselbe Ausstattung und arbeiten teilweise mit demselben Personal. Es werden periodische Kostenverrechnungen zwischen diesen beiden Unternehmen durchgeführt.

Aufgrund interner Präferenzen der jeweiligen Gesellschafter der beiden Unternehmen für bestimmte Automarken wurden die Autos wunschgemäß entsprechend angeschafft. Der Inhaber der Fa. Faghij ist verwandt mit einem Automarkenhändler. Aus diesem Grunde durften lange Zeit nur Fahrzeuge von Automarke A im Unternehmen gefahren werden. Dies ist auch der Grund dafür, dass andere - sprich Automarkenxyz - nicht in der Fa. Faghij sondern bei der Fa. FAmnop angemeldet werden mussten. Eine verursachungsgerechte Kostenweiterverrechnung wird jährlich vorgenommen. Im Fuhrpark der Unternehmen befinden sich unterschiedlichste Autos, manche sind Mitarbeitern direkt zurechenbar, manche nicht. Auch die Kosten der jeweiligen Fuhrparks werden verursachungsgerecht verrechnet. Mit einigen Autos fährt immer der, der es gerade braucht.

Herr TIT VNA FNA ist bei der Fa. Faghij angemeldet, die GPLA wurde bei der Fa. FAmnop durchgeführt. Der Sachbezug wurde seitens des Prüfers bei der Fa. FAmnop berücksichtigt.

Im Anschluss an die durchgeführte GPLA wurde ein Meeting der Geschäftsführung angesetzt und ein Kostenersatz durch den Geschäftsführer an die Fa. FAmnop beschlossen. Herr TIT VNA FNA konnte und wollte die Vorgehensweise bzw. das Resultat der Prüfung nicht akzeptieren. Um dies verständlich zu machen, erlauben wir uns einiges über die berufliche Geschichte unseres Mandanten zu berichten.

Im Jahr JahrXX hat Herr TIT FNA aufgrund einer schweren Krankheit sowie eines längeren Krankenhausaufenthaltes bereits mit dem Gedanken der Beendigung seiner beruflichen Laufbahn gespielt. Im Jahr JahrXXX wollte Herr TIT FNA aufgrund der langwierigen Krankheit die Inanspruchnahme der Altersteilzeit beantragen. Seitens des AMS wurde er jedoch als zu alt eingestuft und die Inanspruchnahme der Frühpension wurde nahegelegt. Diese wurde deshalb seinerseits auch eingereicht und bewilligt. Für unseren Mandanten bedeutete dies, sein Arbeitspensum auf ein Minimum zu reduzieren, um den Bezug der Pension nicht zu gefährden. Darüber hinaus war die Erbringung der vollen Arbeitskraft aufgrund seiner Krankheit ohnehin nicht möglich.

*Die Gesellschafter der beiden GmbHs waren gegen die Frühpensionierung und wollten, dass Herr TIT FNA bis zum Antritt seines 65. Lebensjahres beide Unternehmen führen sollte. Herr TIT FNA musste jedoch JahrXYZ wieder ins Krankenhaus und fühlte sich aus gesundheitlichen Gründen absolut nicht in der Lage die Unternehmen zu leiten bzw. seinen Beruf intensiv auszuüben. Auf Bitten der Gesellschafter hin, wider seiner ursprünglichen Intention und ausschließlich aufgrund firmeninterner betriebswirtschaftlicher Notwendigkeiten als moralische Stütze des neu aufzubauenden Teams, übte unser Mandant im besagten Zeitraum die Geschäftsführung der Unternehmen Faghij und FAmnop weiter aus.*

*Aus diesem Grunde wurde Herr TIT FNA großteils geringfügig bzw. bei Nichtbedarf gar nicht im Unternehmen beschäftigt. Die laufenden Geschäfte wurden - wie in der Personalplanung des Unternehmens vorgesehen - vom Prokuristen, Herrn FNB, geführt.*

*Dienstverhältnisse von Herrn TIT FNA bei der Fa. Faghij:*

2005:	<i>Durchgehend geringfügig angestellt</i>
2006:	<i>von 1 bis 4 geringfügig angestellt;</i> <i>von 5 bis 8 kein Dienstverhältnis;</i> <i>von 9 bis 12 geringfügig angestellt</i>
2007:	<i>von 1 bis 6 geringfügig angestellt;</i> <i>von 7 bis 9 kein Dienstverhältnis;</i> <i>von 10 bis 12 geringfügig angestellt</i>
2008:	<i>von 1 bis 6 geringfügig angestellt;</i> <i>von 7 bis 12 Dienstverhältnis über Höchst Bmgl;</i>
2009:	<i>von 1 bis 7 Dienstverhältnis über Höchst Bmgl; von 8 bis 12 geringfügig angestellt</i>

*Nachdem sich in den Jahren 2007 und 2008 abgezeichnet hat, dass die beiden für die Geschäftsführung vorgesehenen Mitarbeiter bei weitem noch nicht erfolgversprechend selbständig das Unternehmen führen konnten, baten die Gesellschafter Herr TIT FNA wiederholt voll im Unternehmen leitend mitzuarbeiten. Zu dieser Zeit wurde seitens der Ärzte diagnostiziert, dass Herr TIT VNA FNA seine schwere Krankheit besiegt hatte. Die volle Leistungsfähigkeit galt ab JahrXYZA als wieder vorhanden.*

*Das Jahr 2009 brachte dann wie bei vielen anderen Unternehmen auch bei den Fa. Faghij und FAmnop den großen Einbruch. Aufträge blieben aus. Die Geschäftsführung wollte ihre Mitarbeiter jedoch nicht freisetzen. Ein Kurzarbeitsplan wurde entwickelt, dem sich Herr*

*TIT FNA selbstverständlich als erster anschloss. Das ist der Grund für seine von August bis Dezember 2009 reduzierte Arbeitszeit. Übrigens, keine Mitarbeiter mussten gekündigt werden. Die momentane Auftragslage ist wieder gut.*

*Aus heutiger Sicht möchte Herr TIT FNA mit JahrXYZABC endgültig als Geschäftsführer das Unternehmen verlassen.*

*Bezüglich des seitens der GPLA vorgeschriebenen Sachbezuges wurden nach der Schlussbesprechung unternehmensinterne Maßnahmen gesetzt. Herr TIT FNA hat - ohne Berücksichtigung der Folgen - im Rahmen der GPLA der Verhängung eines Sachbezuges ausschließlich aus verfahrensökonomischen Gründen zugestimmt. Im Zuge der GPLA wurden DB, DZ und KommSt vorgeschrieben. Die GPLA wurde am 07.02.2011 beendet. Der GPLA - Prüfer hat Herrn TIT FNA über die weitere Vorgehensweise informiert, mit keinem Wort jedoch die Übermittlung der Lohnzettel erwähnt. Herr TIT FNA hätte unter diesen Umständen niemals einer raschen Abwicklung der GPLA zugestimmt.*

*Bei den Berufungsvorentscheidungen gemäß § 276 BAO der Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2009 durch die Abgabenbehörde erster Instanz wurde als Begründung angegeben, dass der jeweilige Jahreslohnzettel der Fa. FAmnop aufgrund einer GPLA-Prüfung erstellt worden sei. Im Zuge dieser GPLA wurde derselbe Sachverhalt für einen zweiten Dienstnehmer ebenfalls festgestellt. Lohnzettel für diesen Mitarbeiter wurde jedoch keiner ans zuständige Finanzamt übermittelt, weil mit dem GPLA-Prüfer vereinbart worden ist, dass das Unternehmen sämtliche Abgaben trägt.*

*Fast nahtlos an die GPLA anschließend fand im Juli 2011 eine Außenprüfung der Fa. FAmnop für das Jahr 2009 statt. Die Prüferin wollte im Zuge dieser Prüfung die durch die GPLA für Herrn TIT FNA festgesetzten Sachbezugswerte der Jahre 2005 bis 2009 als verdeckte Gewinnermittlung behandeln, und dies, obwohl Herr TIT FNA weder Gesellschafter noch eine diesem nahestehende Person, sondern nur Geschäftsführer der Fa. FAmnop ist. Letztendlich - nachdem dies in den Richtlinien klar geregelt ist - wurden im Zuge dieser Außenprüfung keine Feststellungen getroffen. Die Außenprüfung wurde mit einem sog. Nullergebnis am 27. 07.2011 beendet und eigenartiger Weise wurden am 03.08.2011 neue Einkommensteuerbescheide der Jahre 2005 bis 2009 an Herrn TIT FNA übermittelt.*

*Uns interessiert nun, wer die Jahreslohnzettel für Herrn TIT FNA übermittelt hat?*

*Firmenintern wurde jedoch sofort entschieden, dass die durch Privatfahren des Herr TIT FNA entstandenen Kosten (hier sind sämtliche Kosten gemeint) durch ihn an das Unternehmen FAmnop ersetzt werden. Im Jahresabschluss 2010 der Fa. FAmnop ist dies bereits als Forderung dementsprechend erfasst (siehe Beilage 1). Der Grund dafür liegt in der von Herrn TIT FNA bezogenen vorzeitigen Alterspension. Diese soll keinesfalls gefährdet werden. Der Nachweis der privat gefahrenen Fahrten kann bei Notwendigkeit jederzeit erbracht werden. Basierend darauf wurde der Anteil der zu erstattenden Kosten ermittelt. Die Rückzahlung der Kosten in Höhe von € 31.623,-- erfolgt bis Jahresende in Teilbeträgen. Über die bis heute erfolgten Zahlungen legen wir eine Kopie bei (siehe*

*Beilage 2). In der Berufungsvorentscheidung wurde allerdings darauf hingewiesen, dass ein Kostenersatz für die PKW-Nutzung im Jahr 2011 als Werbungskosten bei der Einkommensteuererklärung in Abzug zu bringen wäre. Herr TIT FNA unterliegt in diesem und den Folgejahren einem Grenzsteuersatz von 50%. Es stellt sich nun die Frage, wo ein Schaden für die Finanzverwaltung entsteht, wenn diese Vorgehensweise gewählt wird. Herr TIT FNA hat jedoch einen erheblichen Nachteil aus der Vorgehensweise der prüfenden Organe.*

*Nach RZ 174 LStRI mindern Kostenbeiträge des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber den Sachbezugswert. Herr TIT FNA wird alle durch ihn verursachten auf Privatfahrten zurückführenden Kosten für die Jahre 2005 bis 2009 der Fa. FAmnop ersetzen.*

*Ab 2010 bis laufend wird über die Gehaltsverrechnung der Fa. Faghij der volle Sachbezug für Herr TIT VNA FNA verrechnet.*

*Wir ersuchen um die Erlassung neuer Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005, 2006, 2007, 2008 und 2009 unter Berücksichtigung der oa. Punkte sowie einer Neuberechnung der Bescheide über die Anspruchszinsen für die Jahre 2005, 2006, 2007, 2008, 2009.*

*Wie bereits in der ursprünglichen Berufung angeführt, beantragen wir eine mündliche Verhandlung gemäß § 284 BAO und die Entscheidung des gesamten Senates gemäß § 282 BAO."*

Beigefügt waren die angeführten Beilagen aus denen in

Beilage 1 eine Forderung an TIT FNA für die PKW-Nutzung angeführt ist und in Beilage 2 Überweisungsbelege für die Rückerstattung vorgelegt werden.

Die Berufungen wurden vom Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31.12.2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. 1. 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Das Bundesfinanzgericht ersuchte das Finanzamt in zwei Schreiben um folgendes:

*"Um Vorlage der gesamten Veranlagungskarten der Jahre 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 in oben genannten Beschwerdeverfahren wird ersucht.*

*Um Bekanntgabe, wer für das wieder aufgenommene Verfahren die Lohnzettel, die Grundlage für die neuen Sachbescheide waren, für die FaMNO erstellt hat, wird ersucht.*

*Der Prüfungsbericht der GPLA-Prüfung ist vorzulegen."*

*"In Ergänzung zum Ersuchen vom 29. August 2018 werden Sie ersucht bekanntzugeben,*

*ob der Firma FaMNO für die oben genannten Beschwerdejahre je die Einkommensteuer für Herr TIT FNA im Wege der Haftung vorgeschrieben wurde.*

*Laut den Ausführungen im Vorlageantrag wurde der FaMNO im Zuge der GPLA DB, DZ und KommSt vorgeschrieben.*

*Wurde die Firma FaMNO in irgendeiner Form für die Einkommensteuer/Lohnsteuer der aufgrund des Sachbezuges zu zahlen war, herangezogen?"*

In Beantwortung dieser Ersuchen führte das Finanzamt aus:

*"Unter Bezugnahme auf Ihre Schreiben vom 29. und 30 August 2018 werden die Bescheide*

*betreffend die Jahre 2005 bis 2009 übermittelt. Der Arbeitnehmerveranlagungsakt betreffend die Jahre 2005 bis 2009 wurde anlässlich der Berufungsvorlage am 4. Jänner 2012 übermittelt.*

*Der Prüfungsbericht der GPLA-Prüfung ist nicht mehr vorhanden. Es kann daher nicht bekannt gegeben werden, wer für das wieder aufgenommene Verfahren die Lohnzettel, die Grundlage für die neuen Sachbescheide waren, für die FaMNO erstellt hat. Ebenso kann daher nicht beantwortet werden, ob der Firma FaMNO für die Einkommensteuer für TIT FNA vorgeschrieben wurde und ob die FaMNO in irgendeiner Form für die Einkommensteuer/Lohnsteuer die aufgrund des Sachbezuges zu zahlen war, herangezogen wurde."*

Im Zuge der Ladung zur mündlichen Verhandlung wurden dem Bundesfinanzgericht vom Finanzamt folgende weitere Unterlagen übermittelt:

Niederschrift über die Schlussbesprechung für die KrankenkasseABC gemäß § 149 Abs. 1 BAO bei der FaMNO:

Für den anhängigen Beschwerdefall wurde folgendes Wesentliches festgehalten:

Prüfungszeitraum:

Kommunalsteuerprüfung von 01.07.2005 bis 31.12.2009

Lohnsteuerprüfung von 01.07.2005 bis 31.12.2009

Sozialversicherungsprüfung von 01.07.2005 bis 31.12.2009

Sachbezug für Pkw (TIT FNA VNA VSNR UVWXYZ) PKW MarkeXY - Sozialversicherung:  
Hat der Dienstnehmer für Zeiten nach Ende des Dienstverhältnisses nur mehr Anspruch auf einen Sachbezug, so ist dieser betragsfrei zu behandeln. Lohnsteuer: Hat der Dienstnehmer nur mehr Anspruch auf einen Sachbezug, unterliegt der Sachbezug voll der Lohn(Einkommens-)steuer/DB/DZ/KommSt.....

Aus der beigefügten Besprechungsunterlage für die Schlussbesprechung geht folgendes hervor:

TIT FNA VNA VSNR UVWXYZ

Lohnsteuer:

Hat der Dienstnehmer für Zeiten nach Ende des Dienstverhältnisses nur mehr Anspruch auf einen Sachbezug, unterliegt der Sachbezug voll der Lohn(Einkommens-)steuer/DB/DZ/KommSt

Aufstellung Nachforderung Finanz:

Dienst-nehmer	Laut Fest-stellung des GPLA-Prüfers	Zeitraum Monat	BMG alt €	Hinzurechnung neu €	BMG LSt	DBNachf	DZNachf
Geschäftsführer	Geschäftsführer	01.07.2005031	126200053.600,00	0,00	162,00	15,12	
Geschäftsführer	Geschäftsführer	01.01.2006031	122200067.200,00	0,00	324,00	30,024	
Geschäftsführer	Geschäftsführer	01.01.2007031	122200077.200,00	0,00	324,00	30,24	
Geschäftsführer	Geschäftsführer	01.01.2008031	122200087.200,00	0,00	324,00	30,24	

Geschäftsführer	auf Feststellung des GPLA-Prüfers	01.01.2009 bis 31.12.2009	122.000,-	7.200,00	0,00	324,00	29,52
-----------------	-----------------------------------	---------------------------	-----------	----------	------	--------	-------

Im Bericht des Finanzamtes für die FaMNO gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung für den Prüfungszeitraum 01.07.2005 bis 31.12.2009 für Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wurde folgendes festgehalten:

Eingesehene Unterlagen und Hinweise für den Dienstgeber:

Lohnkonti, Belegsammlung, Arbeits- und Urlaubskartei, Jahresabschluss

Die Heranziehung zur Haftung gemäß § 82 Einkommensteuergesetz (EStG) iVm § 202 Abs. 1 und § 224 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) wurde im Rahmen der Ermessensentscheidung gemäß § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände getroffen. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei, dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" ist insbesondere die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einhebung der Abgaben" beizumessen.

Im Hinblick darauf, dass die Arbeitgeberhaftung ein für den Praktischen Vollzug des Lohnsteuerverfahrens unerlässliches Element darstellt und die im vorliegenden Fall festgestellten Fehlberechnungen und Einbehaltungsdifferenzen nicht bloß von geringem Ausmaß sind, waren bei der Ermessensübung dem öffentlichen Interessen an einer ordnungsgemäßen Abgabenerhebung der Vorzug zu geben und die gegenständliche Haftungsheranziehung bescheidmäßig auszusprechen.

#### Feststellungen

laut Feststellungen des GPLA-prüfers

Sachverhaltsdarstellung

TIT FNA VNA VSNR UVWXYZ

Lohnsteuer:

Hat der Dienstnehmer für Zeiten nach Ende des Dienstverhältnisses nur mehr Anspruch auf einen Sachbezug, unterliegt der Sachbezug voll der Lohn(Einkommens-)steuer/DB/DZ/KommSt

AA	Zeitraum	BMG alt	Hinzurechnung	BMG neu	Nachforderung	Zusage
DB	1.7.2005 - 31.12.2009	31.000,-	5.600,00	3.600,00	162,00	J

DZ	1.7.2005- <del>31.10.2005</del>	<del>53.600,00</del>	3.600,00	15,12	J
DB	1.1.2006- <del>31.10.2006</del>	<del>7.200,00</del>	7.200,00	324,00	J
DZ	1.1.2006- <del>31.10.2006</del>	<del>7.200,00</del>	7.200,00	30,24	J
DB	1.1.2007- <del>31.10.2007</del>	<del>7.200,00</del>	7.200,00	324,00	J
DZ	1.1.2007- <del>31.10.2007</del>	<del>7.200,00</del>	7.200,00	30,24	J
DB	1.1.2008- <del>31.10.2008</del>	<del>7.200,00</del>	7.200,00	324,00	J
DZ	1.1.2008- <del>31.10.2008</del>	<del>7.200,00</del>	7.200,00	30,24	J
DB	1.1.2009- <del>31.10.2009</del>	<del>7.200,00</del>	7.200,00	324,00	J
DZ	1.1.2009- <del>31.10.2009</del>	<del>7.200,00</del>	7.200,00	29,52	J

Mit Schreiben vom 9. Oktober 2018 ersuchte das Bundesfinanzgericht die FaMNO um Beantwortung folgender Fragen:

*"Gemäß § 143 BAO (Bundesabgabenordnung) werden Sie aufgefordert folgende Fragen bis 7. November 2018 schriftlich zu beantworten.*

*In obig genannter Beschwerdesache werden Sie ersucht bekanntzugeben, ob nach einer im Jahr 2011 bei der Firma*

**FADEFdef**

Straßexyz

OrtXYZ

*stattgefundenen GPLA Prüfung für die Jahre 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 durch die KrankenkasseABC bezüglich der Privatnutzung eines Kraftfahrzeuges durch Herrn TIT VNA FNA der FAmnop def Abgaben (z.B. Sozialversicherungsbeiträge, Dienstgeberbeiträge, Steuern) vorgeschrieben wurden bzw. durch diese geleistet wurden.*

*Für den Fall einer Vorschreibung oder Leistung seitens der FADEFdef oder Rückerstattung durch Herrn TIT VNA FNA wird um Vorlage der Vorschreibungen und Bekanntgabe der Beträge und Zahlungen sowie deren Zeitpunkt ersucht."*

Mit Schreiben vom 31.10.2018, eingelangt am Bundesfinanzgericht, wurde dies von FaMNO wie folgt beantwortet:

*"Anbei wollen wir den Verlauf der abgabenrechtlichen Überprüfungen sowie die daraus resultierenden Niederschriften bzw. Berichte sowie die im Haus gesetzten Maßnahmen in chronologischer Reihenfolge übermitteln.*

*Beilage 1:*

*Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 148 Abs. 1 BAO betreffend FAmnopq vom 2. Februar 2011*

*Daraus ist ersichtlich, dass für Herrn TIT VNA FNA keine Lohnsteuer und keine Sozialversicherung festgesetzt worden ist. DB, DZ und Kommunalsteuer wurden vorgeschrieben.*

*Beilage 2:*

*Kostenvorschreibung von Fa. FaMNO an Herrn TIT FNA vom 8. März 2011.*

*"Sehr geehrter Herr TIT FNA, wie heute vereinbart belasten wie Sie zum Kostenausgleich der Privatnutzung des Firmenwagens mit 20% der angefallenen Kosten der Jahre 2005 bis 2009.*

*Aufstellung der nicht rein betrieblich angefallenen Aufwendungen:*

Jahr 2005 Konto 7244	€ 26.952,56	
Jahr 2006 Konto 7244	€ 31.036,99	
Jahr 2007 Konto 7244	€ 28.191,28	
Jahr 2008 Konto 7244	€ 11.248,04	
Jahr 2008 Konto 7233	€ 31.279,53	
Jahr 2009 Konto 7233	€ 29.408,11	
Summe:	€ 158.116,51	davon 20% € 31.623,00

Die Zahlung auf unser Konto Nummer abcdefgh bei der Bank ABCDEFGH BLZ ijklm, kann in Teilbeträgen bis spätestens 31.01.2012 erfolgen.

Diese Kostenbeteiligung deckt den Anteil der privat genutzten Fahrten vollständig ab.

FirmaFADEF

*Beilage 3:*

*Zahlungen von Herrn TIT VNA FNA an Fa. FAmnop*

*14. April 2011 in Höhe von € 6.000,00*

*17. Oktober 2011 in Höhe von € 7.500,00*

*18. Oktober 2011 In Höhe von € 7.500,00*

*09. Jänner 2012 in Höhe von € 2.623,00*

*10. Jänner 2012 in Höhe von € 8.000,00*

*Beilage 4:*

*nicht beschwerderelevant*

*Beilage 5:*

*nicht beschwerderelevant*

*Beilage 6:*

*nicht beschwerderelevant."*

In den beigefügten Beilagen werden obige Angaben bestätigt.

In der mündlichen Verhandlung vor dem Senat des Bundesfinanzgerichts wurde folgendes ergänzt:

*"Über Befragen durch den Vorsitzenden an die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens, was denn die Begründung für die Berufung gegen die Wiederaufnahmsbescheide gewesen sei:*

*Steuerliche Vertreterin:*

*Unserer Ansicht nach hätte die Wiederaufnahme nicht mit der Prüfung bei der Firma FAmnop begründet werden dürfen, da der Beschwerdeführer bei der Firma FAmnop nicht angestellt war. Er hat sich nur in einem Dienstverhältnis bei der Firma Faghij befunden. Es hätten daher keine anderen Einkommensteuerbescheide ergehen dürfen.*

*Aus diesem Grund habe ich dann auch bei der Schlussbesprechung der GPLA dem Sachbezug zugestimmt.*

*Darauf zu verweisen ist, dass die GPLA von der Krankenkasse ab vorgenommen worden ist. Der Prüfer hat damals festgestellt, dass keine Lohnsteuer vorzuschreiben ist und hat auch gesagt, er werde keinen Lohnzettel ausstellen.*

*Ich habe mich dann beim Finanzamt erkundigt, wer die Lohnzettel ausgestellt habe, das konnte man mir am Finanzamt aber nicht sagen. Daher kam es zum gegenständlichen Verfahren.*

*Es ist meiner Ansicht nach nicht korrekt, dass ein Lohnzettel für die Firma FAmnop ausgestellt worden ist.*

*Beschwerdeführer:*

*Wenn es nach mir gegangen wäre, hätte ich meine Arbeit von zuhause aus erledigt.*

*Die Gesellschafter der beiden Gesellschaften haben aber darauf bestanden, dass ich einmal in der Woche ins Büro komme und mir angeboten, mich mit dem Auto abzuholen und wieder zurückzubringen. Ich weiß nicht, ob das ein Sachbezug ist.*

*Ich denke, dass die einfache Fahrstrecke rund 25 km, also 50 km hin und zurück, gewesen sein wird. Ich bin aber nicht in allen Wochen ins Unternehmen geführt werden, da ich aus gesundheitlichen Gründen nicht in jeder Woche arbeiten gehen konnte. Außerdem hat es auch Tage gegeben, an denen wurde ich von Angehörigen, die in dieselbe Richtung gefahren sind, mit genommen.*

*Über Befragen durch den Senat: In beiden Unternehmen waren ca. 30 Mitarbeiter beschäftigt.*

*Vertreterin des Finanzamts:*

*Über Befragen durch den Senat, ob in diesem Fall nicht der halbe Sachbezugswert anzusetzen sei, da die Fahrstrecke im Monat deutlich unter 500 km gelegen sei:*

*Es ist darauf zu verweisen, dass bei der GPLA der volle Sachbezug angesetzt worden ist.*

*Aus verfahrensökonomischen Gründen erklärt sich jedoch das Finanzamt mit dem Ansatz des halben Sachbezugs einverstanden, da die Streitzeiträume bereits lange zurückliegen und die Details der seinerzeitigen Zurverfügungstellung nicht mehr festgestellt werden können, zumal auch der Prüfer mittlerweile im Ruhestand ist.*

**Abschließendes Vorbringen**

*Weiteres Vorbringen seitens der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens wird nicht erstattet.*

*Der Vorsitzende weist darauf hin, dass gemäß § 23 BFGG die Erkenntnisse und Beschlüsse des Bundesfinanzgerichts – unter Anonymisierung personenbezogener Daten, soweit diesbezüglich ein berechtigtes Geheimhaltungsinteresse der Parteien besteht – grundsätzlich der Öffentlichkeit im Internet (<https://findok.bmf.gv.at/>) zugänglich zu machen sind, außer es stehen im Einzelfall wesentliche Interessen der Parteien oder wesentliche öffentliche Interessen entgegen.*

*Seitens der Parteien werden wesentliche Interessen, die einer Veröffentlichung entgegenstehen, nicht bekannt gegeben.*

*Die belangte Behörde beantragt, das Bundesfinanzgericht möge der Beschwerde teilweise Folge gegeben und den halben Sachbezug ansetzen.*

*Seitens der steuerlichen Vertretung wird abschließend die Beschwerde auf den Ansatz des halben Sachbezugswerts eingeschränkt und die Stattgabe der Beschwerden im eingeschränkten Umfang beantragt.*

*Der Vorsitzende verkündet den*

*Beschluss*

*dass die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt."*

**Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

**Sachverhalt:**

Fest steht folgender Sachverhalt:

Herr TIT VNA FNA, Beschwerdeführer, bezog in den streitgegenständlichen Jahren 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 laut Erstbescheiden Einkünfte von der FaABC und von der FaGHI. Einkünfte von der FaMNO wurden vom Beschwerdeführer nicht erklärt.

Der Beschwerdeführer war in den streitgegenständlichen Jahren unternehmensrechtlicher Geschäftsführer der FAmnopq und der FaGHI. Beide Gesellschaften mit beschränkter Haftung nutzen ein gemeinsames Betriebsgelände. Der Beschwerdeführer war an den Gesellschaften nicht beteiligt. Aus gesundheitlichen Gründen war der Beschwerdeführer in den streitgegenständlichen Jahren nicht in der Lage, seine Arbeitskraft den Unternehmen voll zur Verfügung zu stellen und musste die Frühpension antreten. Der Beschwerdeführer wurde daraufhin von der FaGHI für einzelne Monate als geringfügig beschäftigt gemeldet, für einzelne Monate als Dienstnehmer über der Höchstbemessungsgrundlage und für einzelne Monate gar nicht (zu Details siehe die obige Aufstellung in der Berufung).

Sowohl auf die FAmnopq als auch auf die FaGHI sind Kraftfahrzeuge zugelassen. Auf die FaGHI waren nur Fahrzeuge der Marke AutomarkeA zugelassen, auf die FAmnopq auch Fahrzeuge anderer Marken. Unabhängig von der Zulassung wurden Fahrzeuge auch von der jeweils anderen Gesellschaft verwendet und wurden die Kosten intern weiterverrechnet.

Der Beschwerdeführer durfte in den streitgegenständlichen Jahren ein Kraftfahrzeug der FAmnopq für Privatfahrten nutzen.

Einen Kostenersatz hierfür leistete der Beschwerdeführer im Streitzeitraum nicht. Ein Sachbezug wurde hierfür zunächst nicht angesetzt.

Im Zuge einer GPLA-Prüfung bei der Firma FaMNO wurde festgestellt, dass der Beschwerdeführer ein Kfz der Firma FAmnopq auch für Privatfahrten nutzte und bis zur Prüfung kein Sachbezug für diese Privatfahrten berechnet wurde.

Diese Privatfahrten waren, wie in der mündlichen Verhandlung festgestellt, Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte und retour. In der Regel maximal einmal pro Woche. Die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte beträgt 25 km, somit Gesamtweg hin und retour 50 km, maximal 4 mal im Monat, also ca. 200 km Privatfahrten pro Monat.

Auf Grund der Thematisierung der KFZ-Nutzung für private Zwecke bei der GPLA wurde zwischen dem Beschwerdeführer und der FAmnopq vereinbart, dass der Beschwerdeführer der FAmnopq sämtliche durch seine Privatfahrten entstandene Kosten für die Streitjahre ersetze und eine diesbezügliche Forderung von € 31.623,00 im Jahresabschluss 2010 der FAmnopq erfasst.

In weiterer Folge erfolgten Zahlungen durch den Beschwerdeführer an die FAmnopq, und zwar wie folgt:

14. 04. 2011 in Höhe von € 6.000,00

17. 10. 2011 in Höhe von € 7.500,00

18. 10. 2011 In Höhe von € 7.500,00

09. 01. 2012 in Höhe von € 2.623,00

10. 01. 2012 in Höhe von € 8.000,00

Nach der GPLA-Prüfung wurden aufgrund des Prüfberichtes Lohnzettel für die FaMNO erstellt. Laut einem Internen Mailverkehr des Finanzamtes zur Berufung geht hervor, dass Herr VND FNF, ein GPLA-Prüfer des Finanzamtes Lohnzettel L16 für die KFZ-Nutzung für die Jahre 2005-2009 ausgestellt hat.

Die Wiederaufnahmbescheide verweisen zur Begründung auch auf die neuen Einkommensteuerbescheide. Diese führen aus, dass im Zuge der GPLA bei der FaMNO festgestellt worden sei, dass der Beschwerdeführer ein Firmen-KFZ privat nutze und es sich hierbei um steuerpflichtigen Arbeitslohn handle.

Nach Wiederaufnahme der Verfahren wurden neue Einkommensteuerbescheide unter Ansetzung eines Sachbezuges für

2005 von € 7.200,00

2006 von € 7.200,00

2007 von € 7.200,00

2008 von € 7.200,00

2009 von € 7.200,00

erlassen.

Gemäß den Feststellungen in der Mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht verwendete der Beschwerdeführer das Firmenkraftfahrzeug für Privatfahrten maximal für 200 km im Monat.

### **Beweiswürdigung:**

Der festgestellte Sachverhalt ist unstrittig.

### **Rechtliche Beurteilung:**

#### **Ursprüngliche Mängel der Berufung behoben**

**Bundesabgabenordnung** (in der für den Streitzeitraum maßgebenden Fassung):

Gemäß der Bundesabgabenordnung (BAO) hatte eine Beschwerde zu enthalten:

**§ 250. (1) Die Berufung muss enthalten:**

*a) die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet;*

- b) die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird;
- c) die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden;
- d) eine Begründung.

In der Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages wurde ausgeführt, dass

"a) Die Bescheide bezüglich der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2005, 2006, 2007, 2008 und 2009 bzw. Die daraus resultierenden Einkommensteuerbescheide 2005, 2006, 2007, 2008 und 2009 werden hinsichtlich des nicht von uns übermittelten aber nachträglich aufgenommenen Lohnzettels (2005-2009) der FaMNO (in weiter Folge FAmnop) angefochten. Die Einkommensteuernachzahlungen für die Jahre 2005 bis 2009 beruhen ausschließlich auf diesen Lohnzetteln."

Die Mängel wurden damit behoben und ist gemäß § 303 BAO zu prüfen, ob die Wiederaufnahme zu Recht erfolgte.

#### Anfechtungspunkt Wiederaufnahme der Verfahren:

**Bundesabgabenordnung** (in der für den Streitzeitraum maßgebenden Fassung)

**§ 303.** (1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

- a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hiefür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(2) Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 ist binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

(3) Wenn die Zuständigkeit zur Abgabenerhebung auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen ist, kann der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens auch bei der Abgabenbehörde erster Instanz eingebracht werden, die im Zeitpunkt der Antragstellung zur Abgabenerhebung zuständig ist.

*(4) Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.*

Das Finanzamt beruft sich in den Bescheiden über die Wiederaufnahme der Verfahren darauf, dass neue bzw. berichtigte Lohnzettel übermittelt wurden, in denen die Privatnutzung eines Firmen-Pkws als Vorteil aus dem Dienstverhältnis zu werten sei und dies für das Finanzamt neu hervorgekommen ist.

Im einzelnen verweisen die Wiederaufnahmebescheide zur Begründung auch auf die neuen Einkommensteuerbescheide. Diese führen aus, dass im Zuge der GPLA bei der FaMNO festgestellt worden sei, dass der Beschwerdeführer ein Firmen-KFZ privat nutze und es sich hierbei um steuerpflichtigen Arbeitslohn handle.

Aus dem bisherigen Verfahren und auch dem Vorbringen der steuerlichen Vertretung geht klar hervor, dass dem Finanzamt nicht bekannt war, dass ein firmeneigenes Kfz durch den Beschwerdeführer auch privat genutzt werden durfte und auch wurde. Diese Tatsache floss durch den Dienstgeber keiner steuerlichen Beurteilung zu und wurde für diesen Vorteil aus dem Dienstverhältnis daher kein Sachbezug angesetzt.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit b BAO ist damit eine neue Tatsache hervorgekommen, die bei Kenntnis dessen anderslautende Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 zur Folge gehabt hätten (siehe in der Folge bei den Einkommensteuerbescheiden).

Untermauert wird diese neue Tatsache, dadurch, dass im Anschluss an die GPLA-Prüfung der Firma FaMNO für die Privatnutzung des Pkws durch den Beschwerdeführer DB, DZ und Kommunalsteuer vorgeschrieben wurden. Dies wird im Antwortschreiben der FaMNO an das Bundesfinanzgericht bestätigt.

Die neue Tatsache der Privatnutzung eines Dienstwagens wurde vom Finanzamt verfahrensrechtlich so durchgeführt - wie nach getroffenen Prüfungsfeststellungen üblich -, dass durch das Finanzamt ein Lohnzettel in Bezug auf den Sachbezug für die FaMNO erstellt wurde. Dies floss in die Begründung der Wiederaufnahme der Verfahren bezüglich der Einkommensteuerbescheide ein.

Gemäß den folgenden Verwaltungsgerichtshofentscheidungen wird von diesem zu den vom Finanzamt erstellten Lohnzettel folgendes ausgeführt:

VwGH 27.01.2016, 2013/13/0001

*"Begründung*

*Mit Bescheid vom 19. November 2009 wurde der Beschwerdeführer erklärungsgemäß zur Einkommensteuer für das Streitjahr 2007 veranlagt.*

*Mit Schreiben vom 4. März 2010 setzte das Betriebsstättenfinanzamt des ehemaligen Arbeitgebers des Beschwerdeführers dessen Wohnsitzfinanzamt davon in Kenntnis, dass dem Beschwerdeführer mit "Gerichtsurteil" des Arbeits- und Sozialgerichts vom 6. Juni 2007 eine "Abfertigung" in Höhe von EUR 36.000,-- "brutto" zugesprochen worden sei. Der Beschwerdeführer habe zunächst EUR 373.697,72 klagsweise geltend macht. Dieser Betrag habe sich laut Klagsschrift aus ausstehenden Gehältern, Sachbezug, aliquoten Sonderzahlungen, Gewinnbeteiligungen, Abfertigung und betrieblicher Pensionsversicherung zusammengesetzt. Aufgrund des abgeschlossenen Vergleichs habe der ehemalige Arbeitgeber von dem als "Abfertigung" bezeichneten Betrag 6% Lohnsteuer einbehalten und dem Beschwerdeführer im Juni 2007 einen Betrag von EUR 33.840,-- ausbezahlt. Ein entsprechender Lohnzettel sei dem Finanzamt jedoch nicht übermittelt worden. Im Zuge einer Nachschau beim ehemaligen Arbeitgeber des Beschwerdeführers sei festgestellt worden, dass nur 12,64% (EUR 4.500,40) der Vergleichssumme auf die Abfertigung, ein Fünftel des Gesamtbetrags auf sonstige steuerfreie Bezüge und 2,02% (EUR 727,20) auf den Versicherungsbeitrag für die betriebliche Pension entfielen. Der Restbetrag (EUR 24.577,92) sei als steuerpflichtiger Bezug der Lohnsteuer zu unterwerfen. Ein entsprechender Lohnzettel sei vom Finanzamt erstellt und in der Lohnzetteldatenbank angemerkt worden.*

*Nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO setzte das Wohnsitzfinanzamt des Beschwerdeführers die Einkommensteuer für das Jahr 2007 unter Berücksichtigung des vom Betriebsstättenfinanzamt des ehemaligen Arbeitgebers des Beschwerdeführers erstellten Lohnzettels mit EUR 5.293,39 fest."*

Wie auch aus dieser Entscheidung hervorgeht, ist die Erstellung eines Lohnzettels im Anschluss an eine Prüfung beim Dienstgeber eine gesetzlich notwendige Maßnahme um dem Prüfungsergebnis Rechnung zu tragen. Die steuerliche Vertretung unterliegt einem Irrtum, wenn sie vermeint, dass solch ein Lohnzettel nur vom Arbeitgeber erstellt werden kann.

Davon geht der VwGH in einem gleichgelagerten Fall VwGH vom 29.04.2010, 2007/15/0227 ebenso aus:

*" 2.3. Sachbezüge als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit*

*Der Beschwerdeführer macht geltend, im Zuge der bei der Firma K. vorgenommenen Betriebsprüfung seien auch allfällige Sachbezüge des Beschwerdeführers "durch Bezahlung einer ausverhandelten Summe zur Gänze abgedeckt" worden. Diesbezüglich berichtigte Lohnzettel habe das Finanzamt in den Datenbestand des Bundesrechenzentrums eingegeben. Wenn aber die Lohnsteuer bereits beim Dienstgeber erhoben worden sei, könne der Dienstnehmer im Zuge der Veranlagung nicht nochmals für die Lohnsteuer in Anspruch genommen werden, weil dann ein und der selbe Sachverhalt doppelt der Einkommensteuer unterworfen würde.*

*Die belangte Behörde ist davon ausgegangen, dass die im Haftungswege beim Arbeitgeber nachgeforderte Lohnsteuer nur insoweit anzurechnen sei, als sie dem Arbeitgeber vom Arbeitnehmer ersetzt worden sei.*

*Unbestritten ist, dass die auf den ursprünglichen Lohnzetteln ausgewiesene Lohnsteuer einbehalten wurde und der Beschwerdeführer den Unterschiedsbetrag zu den berichtigten Lohnzetteln seinem Arbeitgeber, der Firma K., nicht ersetzt hat.*

*Die Voraussetzungen für eine Veranlagung der lohnsteuerpflichtigen Einkünfte nach den Bestimmungen des § 41 EStG 1988 sind nach den Feststellungen der belangten Behörde unbestrittenmaßen gegeben. Dabei sind die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in der tatsächlich festgestellten Höhe - im Beschwerdefall also unter Einbeziehung der Sachbezüge - anzusetzen. Hierbei besteht keine Bindung an die Vornahme des Lohnsteuerabzuges vom Arbeitslohn durch den Arbeitgeber. Ebenso wenig ist der Umstand von Bedeutung, ob der Arbeitgeber zur Haftung für die Lohnsteuer herangezogen worden ist. Somit kann ein fehlerhafter Lohnsteuerabzug im Rahmen der Veranlagung wieder korrigiert werden (vgl. aus der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes etwa das Erkenntnis vom 20. Februar 1992, 90/13/0154). Lohnsteuernachforderungen auf Grund der Haftung des Arbeitgebers, für die er seine Arbeitnehmer nicht in Anspruch nimmt, sind nicht als Vorteil aus dem Dienstverhältnis im Sinne des § 25 anzusehen (§ 86 Abs. 3 EStG 1988). Solche Lohnsteuernachforderungen sind aber auch nicht auf die Einkommensteuerschuld eines veranlagten Arbeitnehmers gemäß § 46 Abs. 1 Z. 2 letzter Satz EStG 1988 anzurechnen, weil sie der Arbeitnehmer ja nicht selbst getragen hat. Eine Doppelbesteuerung liegt entgegen der Auffassung der Beschwerde nicht vor, weil gegen den Arbeitgeber des Beschwerdeführers ein Haftungsbescheid nicht vorliegt und die behauptete Abmachung zwischen Organwaltern des Finanzamtes und dem Arbeitgeber des Beschwerdeführers über den Inhalt der Abgabenschuld ohne jede abgabenrechtliche Bedeutung ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom heutigen Tag, 2009/15/0030).*

*Der Beschwerdeführer behauptet eine Verletzung des rechtlichen Gehörs, weil er keine Möglichkeit gehabt habe, die niederschriftlich einvernommenen Zeugen zu befragen. Da er nicht darum, zu welchen Punkten die einvernommenen Personen nicht befragt worden seien, zeigt er keine zur Aufhebung des Bescheides führende Rechtswidrigkeit auf.*

*Die belangte Behörde hat im Rahmen eines Lokalaugenscheines die in der Excel-Tabelle aufgelisteten Rechnungen besprochen und das Einfamilienhaus in M. im Hinblick auf die in diesen Rechnungen bezeichneten Materialien und Leistungen überprüft. Wenn der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang ausführt, es wäre der Betriebsprüfung möglich gewesen, in alle Rechnungen Einsicht zu nehmen und anmerkt, dass in dieser Liste 87 Rechnungen aufgelistet seien und "von der Betriebsprüfung nur ca. 40 Rechnungen vorgelegt worden seien", zeigt er damit keine Verletzung von Verfahrensvorschriften auf. Es ist nicht ersichtlich, in welchen Rechten der Beschwerdeführer verletzt wurde, wenn die belangte Behörde nicht alle Rechnungen, sondern nur einen Teil davon einer Prüfung unterzieht und nur insoweit zur Annahme*

*von Sachbezügen kommt. In diesem Zusammenhang hat die belangte Behörde darauf hingewiesen, dass der Beschwerdeführer einzelne Rechnungskopien vorgelegt hat, von denen er glaubte, dass sie für ihn entlastend seien. Dazu hat die belangte Behörde die Frage aufgeworfen, weshalb der Beschwerdeführer, der offensichtlich im Besitz aller Rechnungskopien gewesen sei oder zumindest Zugang zu diesen gehabt habe, nicht alle anderen vorgelegt habe. Zu diesem Hinweis der belangten Behörde führt die Beschwerde aus, der Beschwerdeführer habe die vorgelegten Rechnungen von den Lieferanten direkt angefordert und in Kopie erhalten. Diese Behauptung hat der Beschwerdeführer im Laufe des Verwaltungsverfahrens jedoch nicht aufgestellt, sodass eine im verwaltungsgerichtlichen Verfahren unzulässige Neuerung vorliegt.*

*Die belangte Behörde hat zu jeder behandelten Rechnung ausführliche Feststellungen getroffen und auch festgehalten, ob und gegebenenfalls in welchem Ausmaß sie die darin verzeichneten Materialien und Leistungen als Sachbezüge des Beschwerdeführers wertet. Die Ausführungen im Bescheid sind klar und nachvollziehbar. Soweit der Beschwerdeführer pauschale Behauptungen entgegengesetzt, kann er eine Unschlüssigkeit der Feststellungen der belangten Behörde nicht dartun. Sein Hinweis, dass die beantragte neuerliche Zeugeneinvernahme gewisser Personen von der belangten Behörde nicht für notwendig erachtet worden sei und dadurch sein Parteiengehör verletzt worden sei, negiert die ausführliche Begründung der belangten Behörde, warum von einer neuerlichen Einvernahme der Zeugen Abstand genommen worden ist. Dass die Begründung der belangten Behörde hiefür, z.B. keine Präzisierung des Beweisantrages, unrichtig wäre, behauptet die Beschwerde gar nicht. Mit dem unsubstanzierten, auf der Behauptungsebene verbleibenden Beschwerdevorbringen zeigt die Beschwerde keine Unschlüssigkeit der behördlichen Feststellung auf.*

*Soweit der Beschwerdeführer auch die Kontrollrechnungen der belangten Behörde kritisiert und vor allem die "inoffiziellen Bezüge" für das Jahr 1994 in Zweifel zieht, ist er daran zu erinnern, dass die belangte Behörde auf Grund des Aktenvermerkes zutreffend davon ausgegangen ist, dass der Beschwerdeführer für den Zeitraum Jänner bis März 1994 auf Basis Werkvertrag zu den selben Konditionen tätig geworden ist, die für das ab 1. April 1994 vereinbarte Dienstverhältnis gegolten haben. Im Übrigen hat die belangte Behörde zutreffend darauf hingewiesen, dass es sich hiebei mangels Vorliegen vollständiger Unterlagen um eine Schätzung handelt.*

*Soweit der Beschwerdeführer hinsichtlich der Erstellung der Aktenvermerke und der Zurechnung an ihn und die Firma K. sein im Verwaltungsverfahren erstattetes Vorbringen wiederholt, ist er auf die zutreffende, schlüssige und nachvollziehbare Beweiswürdigung der belangten Behörde zu verweisen.*

*Dies gilt auch für den von der belangten Behörde festgestellten Sachbezug durch Beistellung des Kfz.*

*Die belangte Behörde hat den in einem mängelfreien Verfahren ermittelten Sachbezug aus dem Titel Hausbau und der Überlassung eines Kraftfahrzeuges zur Privatnutzung auch rechtlich zutreffend beurteilt. Gegen diese Beurteilung bringt die Beschwerde nichts vor.*

*Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen."*

Im Rechtssatz vom VwGH vom 29.04.2010, 2007/15/0227 wird dazu ausgeführt:

*"Bei der Veranlagung der lohnsteuerpflichtigen Einkünfte nach den Bestimmungen des § 41 EStG 1988 sind die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in der tatsächlich festgestellten Höhe anzusetzen. Hierbei besteht keine Bindung an die Vornahme des Lohnsteuerabzuges vom Arbeitslohn durch den Arbeitgeber. Ebenso wenig ist der Umstand von Bedeutung, ob der Arbeitgeber zur Haftung für die Lohnsteuer herangezogen worden ist. Somit kann ein fehlerhafter Lohnsteuerabzug im Rahmen der Veranlagung wieder korrigiert werden (vgl. aus der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes etwa das Erkenntnis vom 20. Februar 1992, 90/13/0154)."*

Dies trifft im beschwerdegegenständlichen Fall ebenfalls zu.

Da der vom Finanzamt im wiederaufgenommenen Verfahren angestzte Sachbezugswert in den einzelnen Jahren mit € 7.200,00 nicht die Grenze für eine zu bezahlende Lohnsteuer überstieg, wurde vom Arbeitgeber der FaMNO richtigerweise keine Lohnsteuer abgeführt und konnte dieser dafür auch nicht zur Haftung herangezogen werden. Bezüge aus verschiedenen Dienstverhältnissen werden im Zuge der Veranlagung besteuert. Es musste nur im Zuge der Prüfung ein richtiger Lohnzettel durch die Prüfung ausgestellt werden, um technisch eine entsprechender Veranlagung vornehmen zu können.

Das Finanzamt verweist in der Begründung der Wiederaufnahmbescheide auf den Umstand, dass neue Lohnzettel übermittelt worden seien.

Dieser Umstand allein vermag eine Wiederaufnahme nicht zu begründen. Die Wiederaufnahme wird vielmehr durch die in den neuen Lohnzetteln dokumentierten neuen Tatsachen begründet. Diese neuen Tatsachen, nämlich das Vorliegen eines Sachbezugs, hat das Finanzamt in der Begründung der Einkommensteuerbescheide, auf die - zulässigerweise - in der Begründung der Wiederaufnahmbescheiden verwiesen wurde, dargestellt.

Darauf, wer die (für die technische Umsetzung der Sachbezugsversteuerung im Zuge der Veranlagung für die Behörde erforderlichen) Lohnzettel, die diese neuen Tatsachen dokumentieren, erstellt hat, kommt es somit nicht an.

**Die als Beschwerden weiterwirkenden Berufungen hinsichtlich der Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 sind unbegründet.**

**Die als Beschwerden weiterwirkenden Berufungen gegen die Wiederaufnahme der Verfahren 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 sind daher als unbegründet abzuweisen.**

## **Anfechtungspunkt neue Einkommensteuerbescheide:**

**Einkommensteuergesetz 1988, EStG 1988** (in der für den Streitzeitraum maßgebenden Fassung)

### **Zum Sachbezug:**

#### **EStG: Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten**

##### **Einnahmen**

**§ 15.** (1) Einnahmen liegen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 zufließen. Die Veräußerung von Wirtschaftsgütern führt nur dann zu Einnahmen, wenn dies ausdrücklich angeordnet ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden.

(2) Geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) sind mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

...

#### **Sachbezugswerteverordnung** (in der für den Streitzeitraum maßgebenden Fassung)

##### **Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges**

**§ 4.** (1) Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benutzen, 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. Selbständig bewertbare Sonderausstattungen gehören nicht zu den Anschaffungskosten.

(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.....

(7) Kostenbeiträge des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber mindern den Sachbezugswert. Bei einem einmaligen Kostenbeitrag besteht ein Wahlrecht, diesen auf acht Jahre verteilt vom laufend ermittelten Sachbezugswert abzuziehen oder den Sachbezugswert von den um den Kostenbeitrag geminderten Anschaffungskosten zu berechnen. Trägt der Arbeitnehmer Treibstoffkosten selbst, so ist der Sachbezugswert nicht zu kürzen.

Der Beschwerdeführer war schon seit 1982 bzw. 1985, wie selbst in der Beschwerde bekanntgegeben, Geschäftsführer der beiden Firmen FaMNO und der FaGHI.

Sein Dienstverhältnis bestand laut dem Beschwerdevorbringen in den streitgegenständlichen Jahren 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 nur zur FaGHI.

Hierbei wird aber übersehen, dass der Beschwerdeführer auch Geschäftsführer der FaMNO war und von dieser in den streitgegenständlichen Jahren 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 ein Auto zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt erhielt. Auch ein Sachbezug wie hier in Form der privaten Nutzbarkeit eines Dienstwagens stellt im Sinne des § 15 EStG 1988 steuerpflichtige Einkünfte dar.

Gemäß § 4 Abs. 1 Sachbezugswerteverordnung BGBl. II Nr. 416/2001 in der für den Streitzeitraum maßgebenden Fassung sind bis zu € 600,00 im Monat als Sachbezug anzusetzen. Dies ergibt eine Jahressumme von € 7.200,00. Diese Summe wurde vom Finanzamt für jedes streitgegenständliche Jahr angesetzt.

Einnahmen aus der Privatnutzung sind daher der Besteuerung zu unterziehen.

Vom Beschwerdeführer wird letztlich das Vorliegen eines Sachbezugs dem Grunde nach nicht bestritten.

Er bezieht sich auf § 4 Abs. 7 Sachbezugswerteverordnung, wonach Kostenbeiträge des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber den Sachbezugswert mindern.

### **Das EStG regelt den für Überschusseinkünfte maßgebenden Zeitpunkt der Versteuerung in § 19:**

Zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben

§ 19. (1) Einnahmen sind in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahrs, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, gelten als in diesem Kalenderjahr bezogen. Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, sowie Nachzahlungen im Insolvenzverfahren gelten in dem Kalenderjahr als zugeflossen, für das der Anspruch besteht. Bezüge gemäß § 79 Abs. 2 gelten als im Vorjahr zugeflossen. Die Lohnsteuer ist im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung einzubehalten. Für das abgelaufene Kalenderjahr ist ein Lohnzettel gemäß § 84 an das Finanzamt zu übermitteln. Die Vorschriften über die Gewinnermittlung bleiben unberührt.

(2) Ausgaben sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben gilt Abs. 1 zweiter Satz. Die Vorschriften über die Gewinnermittlung bleiben unberührt.

(3) Vorauszahlungen von Beratungs-, Bürgschafts-, Fremdmittel-, Garantie-, Miet-, Treuhand-, Vermittlungs-, Vertriebs- und Verwaltungskosten müssen gleichmäßig auf den Zeitraum der Vorauszahlung verteilt werden, außer sie betreffen lediglich das laufende und das folgende Jahr.

Der Beschwerdeführer hat in den streitverfangenen Jahren 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 den Dienstwagen zur privaten Nutzung erhalten. Der hieraus resultierende Sachbezug ist dem Beschwerdeführer daher gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 in den Jahren der Nutzung zugeflossen.

Die Leistung von Kostenersätzen für die Nutzung des Dienstwagens erfolgte ab dem Jahr 2011 rückwirkend für die Jahre ab 2005.

Da gemäß § 19 Abs. 2 EStG 1988 Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen sind, in dem sie geleistet worden sind, wäre diese Leistung, sofern Werbungskosten vorliegen, erst ab dem Jahr 2011 im Zeitpunkt des jeweiligen Abflusses steuerwirksam.

Kostenbeiträge des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber im Sinne von § 4 Abs. 7 Sachbezugswerteverordnung, mindern den Sachbezugswert, sind aber - entgegen der Auffassung des GPLA-Prüfers und der Berufungsvorentscheidung - keine Werbungskosten im Sinne von § 16 EStG 1988, sondern Aufwendungen der Lebensführung im Sinne von § 20 EStG 1988. Es liegen keine Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen (§ 16 Abs. 1 EStG 1988), sondern nicht abzugsfähige Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988) vor.

Auf die Leistung eines Kostenersatzes des Arbeitnehmers für private Aufwendungen ist § 19 Abs. 2 EStG 1988 nicht anwendbar. Grundsätzlich kann auch ein in Folgejahren tatsächlich geleisteter Kostenersatz den Sachbezug mindern, wenn bereits im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Sachbezugs eine wirksame (und nicht bloß im Sinne von § 23 BAO zum Schein abgeschlossene) Kostenersatzvereinbarung zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber bestanden hat, die tatsächliche Zahlung vom Arbeitgeber aber gestundet wurde.

Gemäß § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Ist ein Abgabenanspruch entstanden, so ist grundsätzlich der Wegfall des Abgabenanspruchs durch nachträgliche Dispositionen des Abgabepflichtigen ausgeschlossen. Daher kann der Abgabenanspruch durch rückwirkende Rechtsgeschäfte nicht in Wegfall gebracht werden (vgl. VwGH 22. 7. 2015, 2011/13/0067; VwGH 26. 1. 2011, 2007/13/0084; VwGH 30. 4. 2003, 2002/16/0271, alle m.w.N.).

Da die Rückzahlungsvereinbarung erst im Jahr 2011, also nach dem Beschwerdezeitraum 2005 bis 2009, abgeschlossen wurde, kann diese für den Beschwerdezeitraum keine abgabenrechtlichen Wirkungen entfalten.

Die Rückerstattung bzw. Kostenbeteiligung des Beschwerdeführers in den Jahren 2011 und 2012 ändern daher nichts an der steuerlichen Erfassung in den Jahren des Zuflusses des Sachbezuges 2005, 2006, 2007, 2008 2009 nichts ändert.

Der Sachbezug ist daher der steuerlichen Veranlagung gemäß § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 zu unterziehen.

**Das EStG regelt die Veranlagung von lohnsteuerpflichtigen Einkünften in § 41.**

**§ 41. (1) Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist der Steuerpflichtige zu veranlagen, wenn**

1. er andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtbetrag 730 Euro übersteigt,

2. im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind.

Da die Firma FaMNO nicht zur Haftung für die zu zahlende Lohnsteuer herangezogen worden ist und kann, da bei einem Betrag von € 7.200,00 auch keine Einkommensteuer anfallen würde, ist dem Beschwerdeführer der geldwerte Vorteil im Wege der Veranlagung gemäß § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 vorzuschreiben. In diesem Sinne konnte der FaMNO nur die DB, DZ und KommSt vorgeschrieben werden. Mangels Einbehälts von Lohnsteuer durch die FaMNO ist beim Beschwerdeführer keine Lohnsteuer aus dem Sachbezug anzurechnen.

Wie in der mündlichen Senatsverhandlung vom Beschwerdeführer dargelegt, vom Finanzamt anerkannt und vom Beschwerdeführer in Folge dessen die Beschwerde auf diesen Sachverhalt eingeschränkt, wurde der FirmenPkw für maximal 200 km im Monat für Privatfahrten benutzt. Gemäß § 4 Abs. 2 Sachbezugswerteverordnung BGBl. II Nr. 416/2001 sind bei Privatfahrten von unter 500 km im Monat die halben Sachbezugswerte anzusetzen. Diese betragen für jedes streitgegenständliche Jahr je € 3.600,00.

Auf diesen Wert wurde die Beschwerde in der mündlichen Senatsverhandlung eingeschränkt.

**Für die Jahre 2005, 2006, 2007, 2008 2009 sind die Beschwerden betreffend Einkommensteuer daher im eingeschränktem Umfang statzugeben.**

**Es ist daher für die Privatnutzung des FirmenPkws in den Jahren 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 je ein Sachbezug von € 3.600,00 anzusetzen.**

**Die Berechnung der Einkommensteuer ist den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen.**

## **Unzulässigkeit 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.

**Zur Wiederaufnahme des Verfahrens:**

Die Revision ist nicht zulässig, da die Frage, ob neue Tatsachen im Sinne des § 303 BAO hervorgekommen sind, hier vom Sachverhalt abhängt und nicht von grundsätzlicher Bedeutung ist.

**Zur Einkommensteuer:**

Die Revision wird nicht zugelassen, da die Rechtsfrage, ob eine Privatnutzung eines Firmen-PKWs einen geldwerten Vorteil im Sinne des Einnahmenbegriffs des Einkommensteuergesetzes ist, eindeutig durch die Sachbezugswerteverordnung geregelt ist. Hinsichtlich der fehlenden steuerlichen Auswirkung der erst nach dem Beschwerdezeitraum abgeschlossenen Zahlungsverpflichtung auf die bereits eingetretene Steuerpflicht folgt das Bundesfinanzgericht den Leitlinien der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur grundsätzlichen Nichtanerkennung rückwirkender Vereinbarungen im Steuerrecht.

Wien, am 27. November 2018