



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 2

GZ. RV/0317-F/02

z.H. Herrn Rechtsanwalt
Mag. Nicolas Stieger
Kirchstr. 4
6900 Bregenz

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des HI, vertreten durch Mag. vom 18. Februar 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz, vertreten durch Dr. W. Ohneberg, vom 15. Jänner 2002 betreffend Einkommensteuer 2000 nach der am 20. April 2007 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung vom 30.4.2002 als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung abgeändert.

Entscheidungsgründe

Im Streitjahr war der Berufungswerber (in der folge Bw) Grenzgänger mit österreichischem Wohnsitz und Schweizer Arbeitgeber sowie Arbeitsstätte. Seit 29.8.2003 ist er nicht mehr in Österreich gemeldet. Nach dem Vorbringen seiner anwaltlichen Vertretung, das im Akteninhalt Deckung findet, hat er seither nur mehr einen Schweizer Wohnsitz.

Mit Schreiben vom 10.4.1989 teilte der Berufungswerber dem Finanzamt mit, er erhalte von der im Geschäftszweig X tätigen Fa. I, keinen Lohn mehr, sondern sei ab Ende 1988 bei der Firma L in der Schweiz als geschäftsführender Verwaltungsratspräsident angestellt und somit Grenzgänger (Dauerbelege 12).

Soweit aktenkundig, stammen die in der Folge dem Finanzamt vorgelegten Lohnbestätigungen von der H, und weisen zunächst explizit darauf hin, dass der Bw ein 13. und 14. Gehalt **nicht** bezogen hat.

Erstmalig für das Jahr 1999 weist der Lohnausweis der Fa h den Bezug eines 13. und 14. Monatslohnes aus, wobei der Bruttolohn von 45.552 SFR im Jahr 1998 (AS 3/1998) auf 79.800 SFR im Folgejahr (AS 6/1999) stieg.

Mit Schreiben vom 21.1.1999 (AS 1/2000) teilte das Zollamt Lustenau dem Finanzamt Bregenz mit, dass der Bw am 12.1.1999 einer Zollkontrolle unterzogen worden ist. Dabei sei festgestellt worden, dass er den PKW mit dem Kennzeichen x, Marke y, auch für private Fahrten innerhalb des Zollgebietes nutze.

Mit dem an alle Zollämter gerichteten Schreiben vom 1.7.1998 (AS 2/2000), das der Bw offensichtlich bei der Grenzkontrolle vorgelegt hat, bestätigt die h, dass der Bw in ungekündiger Stellung tätig ist und die Bewilligung erhalten hat, den y mit dem Kennzeichen x für Fahrten zwischen der Arbeitsstätte und dem Wohnsitz, für berufliche Fahrten im Zollgebiet der Gemeinschaft und für private Fahrten innerhalb des Zollgebietes der Gemeinschaft zu nutzen, wobei der Bw die Bestätigung für das Schweizer Unternehmen gefertigt hat.

Der Lohnausweis für das Streitjahr (AS 8/2000) weist einen Bruttolohn von 79.800 SFR sowie wiederum den Bezug eines 13. und 14. Gehaltes aus. Unter Punkt „4. Spesenauszahlungen (im Bruttolohn nicht enthalten)“ wird in der Rubrik „Verpflegung/Unterkunft“ der Bezug von „Monatspauschalen“ im „Jahrestotal“ von 9.600 SFR bescheinigt.

Mit Vorhalt vom 3.12.2001 wurde der Bw gebeten, die Anschaffungskosten des von ihm benützten Firmenwagens bekannt zu geben.

Daraufhin teilte er dem Finanzamt unter Anchluss einer Kopie der Zulassungspapiere für den im Inland zugelassenen Kombinationskraftwagen der Marke d mit dem Kennzeichen c Folgendes mit: „*Ich benütze ein Firmenfahrzeug lediglich in der Schweiz und auf den Baustellenbesuchen, Kundengespräche für Österreichische Projekte. Für Fahrten von und zur Arbeitsstelle benütze ich mein eigenes Fahrzeug.*“

Das Finanzamt veranlagte den Bw zur Einkommensteuer. Hinsichtlich der Abweichungen von der Steuererklärung führte es ua wörtlich aus: „*Die (Pauschal)Spesen iHv sfr 9.600,00 sind nicht nach § 26 steuerfrei zu behandeln, weil der nach dem Sinn der gesetzlichen Bestimmung erforderliche unmittelbare und nachweisbare Zusammenhang zwischen Ausgaben und dem Ersatz fehlt bzw nicht nachgewiesen wurde. Laut Arbeitgeberbestätigung vom 01.07.98 steht Ihnen der Firmen-Pkw ua für Fahrten zwischen der Arbeitsstätte und dem Wohnsitz und für private Fahrten innerhalb des Zollgebietes zur Verfügung. Besteht lt. Sachbezugs-Verordnung für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereignetes Kfz für nicht beruflich veranlasste Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen, dann ist ein Sachbezug von 1,5 % der tatsächlichen Anschaffungskosten anzusetzen.*“

Der Bw brachte Berufung ein (AS 17/2000). In ihr beantragte er die Zuerkennung des Alleinverdienerabsetzbetrages, die Reduzierung der steuerpflichtigen Einkünfte um den unter dem Titel Pauschal-Spesen angesetzten Betrag von SFR 9.600 sowie das Ausscheiden des Kfz-Sachbezugs in Höhe von SFR 8.540,86 aus der Besteuerungsgrundlage. Begründend führte es aus, die Einkünfte seiner Gattin lägen unter 30.000 S. Bei dem im Lohnausweis angeführten Betrag von 9.600 SFR handle es sich nicht um Vergütungen für persönliche Spesen, sondern um einen limitierten Betrag für Einladungen von Bauherren, Architekten und Fachplanern. Die betreffenden Ausgaben werde er belegmäßig nachweisen. Die Arbeitgeberbestätigung vom 1.7.1998 sei 1998 widerrufen worden, da er von der Möglichkeit, ein Firmenfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnsitz und Arbeitsstätte zu nutzen, zu keiner Zeit Gebrauch gemacht habe.

Nachdem der Bw ohne weiteren Kommentar ein Konvolut von Gasthausrechnungen (AS 20-99/2000) vorgelegt hat, forderte ihn das Finanzamt unter Hinweis auf § 20 Abs. 1 Z 3 EStG auf, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Bewirtung einen eindeutigen Werbezweck hatte und die betriebliche bzw berufliche Veranlassung überwogen hat.

Der Bw teilte daraufhin dem Finanzamt mit, da er keinerlei Vergütungen für persönliche Spesen erhalten habe, sei von ihm auch kein Nachweis für seinerseits getätigten Ausgaben zu erbringen (AS 102/2000). Den entsprechend berichtigten Lohnausweis ohne Eintragungen in der Rubrik Spesenauszahlungen (AS 103/2000) legte er der Vorhaltsbeantwortung bei. Außerdem legte er monatliche Lohnabrechnungen (AS 105-117/2000) sowie eine vom 30.12.1999 datierende Bestätigung der Fa. h (AS 104/2000) mit folgendem Wortlaut vor: „*Für die Einladung von Geschäftsfreunden und Partnern wird Herrn [redacted] für das Jahr 2000 ein Budget in Höhe von maximal Fr. 800,-- pro Monat eingeräumt. Die Vergütung erfolgt aufgrund der monatlich vorzulegenden Rechnungen.*“

In der Folge erließ das Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung, mit der es dem Berufungsbegehren hinsichtlich des Alleinverdienerabsetzbetrages stattgab, das große Pendlerpauschale gewährte, den angefochtenen Bescheid bezüglich der anerkannten Werbungskosten unter Berichtigung eines Umrechnungsfehlers zu ungünsten des Bw abänderte und im übrigen die Berufung als unbegründet abwies. Begründend führte es unter Hinweis auf die seiner Meinung nach geltende erhöhte Mitwirkungsverpflichtung zusammengefasst aus: Das Vorbringen, die Bestätigung betreffend die private Nutzung des Firmenwagens sei 1998 widerrufen worden, sei als Schutzbehauptung zu werten. Da der überwiegende Werbecharakter der Bewirtungsspesen nicht nachgewiesen worden sei, lägen nicht abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen vor. Nachdem diese Ausgaben nicht einmal für das Unternehmen abzugsfähig seien, könnten sie schon erst recht nicht für einen nichtselbständigen Geschäftsführer abzugsfähig sein.

Durch die Einbringung eines (nicht weiter begründeten) Vorlageantrages gilt die Berufung wiederum als unerledigt.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz wandte sich mit folgendem Vorhalt an den Bw: „*Gemäß dem Lohnausweis vom 13.3.2001 erhielten Sie im Streijahr pauschale, im Bruttolohn nicht enthaltene Spesenauszahlungen für „Verpflegung/Unterkunft“ im Gesamtbetrag von 9.600 SFR. Gemäß Ihrem Berufungsvorbringen handelt es sich bei diesem Betrag nicht um Vergütungen für persönliche Spesen, sondern um ein Limit, welches Ihnen für Betriebsausgaben des Dienstgebers zum Zwecke von Einladungen an Geschäftsfreunde zur Verfügung steht. (Der berichtigte Lohnausweis vom 27.3.2002 weist keine „Spesenauszahlungen“ aus.) Zur nachprüfbarer Klärung der widersprüchlichen Lohnausweise werden Sie gebeten, Ihr Berufungsvorbringen durch entsprechende Unterlagen (Bankauszüge über die Lohnzahlungen, AHV-Bestätigung) zu belegen. Weiters werden Sie um Vorlage des Dienstvertrages (Geschäftsführervertrages) sowie um Nachweis bzw Glaubhaftmachung gebeten, dass die nachgewiesenen Aufwendungen im Interesse Ihres Arbeitgebers gelegen sind und dass die Vergütung entsprechend der Bestätigung vom 30.12.1999 aufgrund der monatlich vorzulegenden Rechnungen erfolgte (vgl. Hofstätter/Reichel, § 26 Z 2 Tz 1). In Ihrer Berufung bringen Sie vor, die Arbeitgeberbestätigung vom 1.7.1998 betreffend die private Nutzung des Firmenfahrzeuges sei 1998 widerrufen worden. Das Finanzamt hat in der Berufungsvorentscheidung dargetan, weshalb es Ihrem Vorbringen keinen Glauben schenkt. Sie werden eingeladen, sich mit den Ausführungen des Finanzamtes auseinanderzusetzen und die zum Nachweis Ihres Vorbringen geeigneten Beweise (Geschäftsführervertrag, Widerruf im Original, Fahrtenbuch) bekannt zu geben (vgl. Doralt, EStG⁹, § 15 Tz 53.1).“*

Mit offensichtlich vordatiertem bzw nicht sofort versandtem Schreiben vom 10.4.2007 übermittelte die steuerliche Vertretung des Bw mittels Telefax vom 19.4. zwei Schreiben des Bw, datierend vom 17.4.2007 und 21.12.1996, mit der Bitte „um einen Erörterungstermin ca. 2-3 Tage vor dem Verhandlungstermin“. Im vom 17.4.2007 datierenden Schreiben wandte sich der Bw sinngemäß mit folgenden Ausführungen an seinen Steuerberater: Der Widerruf vom 21.12.1998 der Bestätigung vom 1.8.1998 sei nur noch als Kopie in einer Klarsichthülle vorhanden. Bei der Fahrt am 12.1.1999, bei welcher er durch den Zoll kontrolliert worden sei, habe es sich um eine Geschäftsfahrt gehandelt. Die Formulierung der an alle Zollämter adressierten Bestätigung sei ausdrücklich vom Zollamt Lustenau vorgegeben und verlangt worden. Ansonsten hätte der Fahrer und die Firma zollrechtliche Schwierigkeiten bekommen. Auch wenn laut der ausgestellten Bestätigung private Fahrten erlaubt gewesen seien, bedeute dies nicht, dass die Fahrzeuge auch privat genutzt worden seien. Im vom 21.12.1998 datierenden, auf dem Briefpapier der AG verfassten Schreiben erklärt der Bw die Arbeitgeberbestätigung vom 1.8.1998 für ungültig. Das Schreiben ist vom Bw persönlich und

im eigenen Namen gefertigt. In ihm weist der Bw darauf hin, dass Firmenfahrzeuge nicht für private Zwecke gefahren werden dürfen.

Am 20.4.2007 wurde vom Referenten die steuerliche Vertretung des Bw (Sekretariat) in Kenntnis gesetzt, dass die Abhaltung einer Verhandlung im Sinne des § 279 Abs. 3 BAO unmittelbar vor einer mündlichen Berufungsverhandlung aus verwaltungsökonomischen Gründen nicht für zweckmäßig erachtet wird. Weiters wurde telefonisch der Vorhalt vom 28.2.2007 bzw die Beibringung von Nachweisen (Geschäftsführervertrag, Bankauszüge, AHV-Bestätigungen, Fahrtenbuch) in Erinnerung gerufen.

In der am 26. April 2007 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde vom (nunmehr) rechtsanwaltlichen Vertreter des Bw sinngemäß vorgebracht, der Bw sei im Streitjahr als Angestellter der h geführt worden. Einen schriftlichen Dienstvertrag habe er bis heute nicht abgeschlossen. Fragen über eine vor dem Streitjahr gelegene massive Änderung der Lohnhöhe und der Lohnzusammensetzung könnten nicht beantwortet werden. Die strittigen „Auslagenersätze“ habe er nur im Streitjahr erhalten. Und zwar habe er jeden Monat eine Akontozahlung von 800 CHF erhalten, womit er – wie bereits ausgeführt - Einladungen bestritten habe. Ob die Zahlungen gemeinsam mit dem Lohn überwiesen worden seien, könne er nicht sagen. Am Ende des Streitjahres sei abgerechnet worden. Diese Abrechnung könne aber nicht vorgelegt werden, wobei gewisse Nachlässigkeiten bei der Nachweisführung eingeräumt würden. In Bezug auf die Bestätigungen betreffend die Nutzung eines Firmenfahrzeugs sei davon auszugehen, dass der Bw auf Grund seiner Position bei der AG berechtigt gewesen sei, diese Bestätigungen auszustellen. Bei der in Rede stehenden Grenzkontrolle habe er sich auf einer beruflichen bzw betrieblichen Fahrt befunden. Er unterhalte intensive geschäftliche Beziehungen zu österreichischen Kunden. Für Privatfahrten sei ihm ein d mit zahlreichen Sonderausführungen zur Verfügung gestanden.

Der Vertreter der Amtspartei brachte in der mündlichen Berufungsverhandlung vor, eine bloße Glaubhaftmachung des betrieblichen Interesses an den strittigen Einladungen sei seiner Auffassung nach unzureichend. Eine Reihe der vorgelegten Belege sei zu hinterfragen. Eine Rechnung vom 19.10.2000 sei offensichtlich bereits am 23.10.2000 der Buchhaltung übergeben worden. Aus verschiedenen Gründen sei nicht gesichert, dass der Bw diese Aufwendungen tatsächlich getragen habe. In diese Richtung deute die Rechnung der Metzgerei K. Mehrere Belege dürften auch doppelt vorgelegt worden sein. Aus der vom Vertreter des Bw. in der mündlichen Verhandlung vorgelegten „Jahresabrechnung „ der Sozialversicherungsanstalt des Kantons St. Gallen könnten keine Rückschlüsse auf die AHV-Pflicht und noch weniger auf die steuerrechtliche Beurteilung der „Spesen“ gezogen werden.

Mit Schriftsatz vom 4.5.2007 erstattete der Bw unter Bezugnahme auf die mündliche Berufungsverhandlung sinngemäß folgende Äußerung: Es sei sehr wohl möglich, dass an ein und demselben Tag mehrere Einladungen ausgesprochen worden seien. Er sei bei den einzelnen Geschäftssessen nicht immer dabei gewesen. Die vom Finanzamt als „ident“ bezeichneten Belege seien in einem völlig anderen Licht zu sehen und nunmehr deutlich nachvollziehbar. Hinsichtlich der Rechnung der Metzgerei K. sei eine Mitarbeiterin names Rita in Vorlage getreten. Der Betrag sei ihr dann von ihm bar refundiert worden. Die Belege seien von ihm gesammelt und bei Gelegenheit in unregelmäßigen Abständen der Firma übergeben worden. Zusammenfassend sei festzuhalten, dass die vom Finanzamt ins Treffen geführten „Ungereimtheiten“ eigentlich für seinen Standpunkt sprächen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Bewirtungsspesen

Gemäß § 26 Z 2 EStG gehören durchlaufende Gelder und Auslagenersätze nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Die herrschende Lehre legt diese Bestimmung in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung folgendermaßen aus (Vgl. Reichel/Fellner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 26 Z 2, Tz 1; Doralt⁷, § 26 Tz 11 ff und die dort angeführte Judikatur):

Die Norm bezweckt, aus dem umfassenden Arbeitslohnbegriff des § 25 Abs. 1 Z. 1 EStG jene Beträge auszuscheiden, die der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber erhält, um sie künftig für ihn auszugeben - in diesem Falle liegen durchlaufende Gelder vor - oder die der Arbeitnehmer erhält, weil er in der Vergangenheit Ausgaben für den Arbeitgeber getätigt hat, die ihm nunmehr ersetzt werden - dann liegt Auslagenersatz vor. Durchlaufende Gelder oder Auslagenersatz liegen vor, wenn der Arbeitnehmer im Namen und für Rechnung des Arbeitgebers tätig wird oder wenn der Arbeitnehmer im eigenen Namen, aber für Rechnung des Arbeitgebers nach außen auftritt, also eine Ausgabe ausschließlich oder weit überwiegend im Interesse des Arbeitgebers tätig. In diesen Fällen ist Einzelabrechnung grundsätzlich erforderlich. Wenn hingegen der Arbeitnehmer im eigenen Namen und für eigene Rechnung oder im eigenen Interesse auftritt, wobei seine Ausgaben durch entsprechend höheren Arbeitslohn oder ein Pauschale als Lohnbestandteil abgegolten werden, so handelt es sich um steuerpflichtigen Arbeitslohn und es ist im Veranlagungsverfahren zu prüfen, ob und inwieweit die vom Arbeitnehmer getätigten Ausgaben als Werbungskosten berücksichtigt werden können. Durch die Regelung sollen jene Leistungen des Arbeitgebers erfasst werden, die für den Arbeitnehmer keinen Vorteil aus dem Dienstverhältnis darstellen, da sie im ausschließlichen bzw zumindest überwiegenden Interesse des Arbeitgebers liegen (VwGH 14.3.1990, 89/13/0157). Ist diese Voraussetzung gegeben, ist es (entgegen der

Rechtsauffassung des Finanzamtes) unmaßgeblich, wie diese Leistungen beim Arbeitgeber zu behandeln sind, ob es sich beispielsweise bei diesem um nichtabzugsfähige Repräsentationsaufwendungen handelt (Reichel/Fellner in Hofstätter/Reichel, die Einkommensteuer, § 26 allgemein Tz 1).

Aus der oben dargestellten Rechtslage ergibt sich, dass dann, aber auch nur dann, wenn die Sachverhaltsdarstellung des Bw zutrifft, dem Berufungsbegehren in diesem Punkt Erfolg beschieden sein kann (In diesem Sinne siehe auch BMF in RdW 1996, 565; Doralt, EStG⁷, § 26 Tz 99; VwGH 27.11.2001, 2000/14/0202).

Das Finanzamt hat in diesem Zusammenhang zurecht darauf hingewiesen, dass den Bw eine erhöhte Mitwirkungsverpflichtung trifft, wurzelt der Sachverhalt doch im Ausland und wird zudem eine Steuerbegünstigung geltend gemacht. Dementsprechend vertritt auch die Lehre (Reichel/Fellner in Hofstätter/Reichel, die Einkommensteuer, § 26 allgemein Tz 3) den Standpunkt, dass den Arbeitnehmer die Beweislast dafür trifft, in wessen Interesse Leistungen erbracht werden. Dies gilt im Berufungsfall umso mehr, als der Bw nicht nur einfacher Arbeitnehmer, sondern Geschäftsführer (siehe Lohnausweis) jener Firma ist, für deren Rechnung und in deren Interesse die in Rede stehende Bewirtung erfolgt sein soll. Hinzu kommt, dass er Zeuge, Nutznießer und schließlich derjenige war, der die Gasthausrechnungen beglichen hat und mit der Arbeitgeberin abgerechnet haben will.

Im Hinblick darauf und mangels Erbringung der geforderten Nachweise (siehe UFS-Vorhalt vom 28.2.2007) erblickt der Referent in freier Beweiswürdigung in dem ursprünglich vorgelegten Lohnausweis eine der Wahrheit entsprechende Bestätigung, wonach der Bw im Bruttolohn nicht enthaltene pauschale Spesenzahlungen für „Verpflegung/Unterkunft“ erhalten hat. Der Referent sieht es insbesondere im Hinblick auf die Ergebnisse der mündlichen Berufungsverhandlung als erwiesen an, dass im Streitjahr monatlich pauschale Zahlungen geleistet wurden, über die nicht einzeln abgerechnet worden ist. Da weder ein entsprechender (schriftlicher) Arbeitsvertrag noch die schriftliche Spesenabrechnung vorgelegt wurden, fehlt der erforderliche Nachweis über das Vorliegen der Begünstigungsvoraussetzungen. Unter Bedachtnahme auf die dargestellte Rechtslage sind diese Pauschalien daher als steuerpflichtiger Lohn zu qualifizieren. Da der Bw auch in keinem Fall nachgewiesen hat, dass er mit diesem Geld Aufwendungen getragen hat, die im ausschließlichen oder überwiegenden Interesse seines Arbeitgebers lagen, während umgekehrt ein eigenes Interesse in den meisten Fällen evident ist, konnten auch keine Werbungskosten unter diesem Titel anerkannt werden. Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Zu Recht hat das Finanzamt in der mündlichen Berufungsverhandlung darauf hingewiesen, dass es ahv-pflichtige und beitragsfreie (effektive) Spesen gibt, sodass die ahv-mäßige

Behandlung der Spesen bestenfalls ein schwaches Indiz für deren steuerrechtliche Beurteilung sein kann. Die in der mündlichen Verhandlung vorgelegte „Jahresabrechnung“ vom 23.11.2000 ist daher für die gebotene Nachweisführung ungeeignet.

Die anher in Kopie vorgelegten Gasthausrechnungen sind aus den nachstehenden Gründen nicht geeignet, den erforderlichen Nachweis zu erbringen. Mit einer einzigen Ausnahme (AS 84/2002), die im Übrigen auch einen Hinweis auf ihre Verbuchung als Betriebsausgabe aufweist, bei der allerdings nicht gesichert ist, dass die Rechnungsbegleichung durch den Bw mit Mitteln erfolgte, die er von seiner Arbeitgeberin als Auslagenersatz erhielt, sind diese Rechnungen nicht an die Arbeitgeberin des Bw gerichtet, was insbesondere in jenen Fällen von Bedeutung ist, in denen die Bewirtung überdurchschnittliches Niveau hatte, was sich auch dementsprechend preislich niederschlug (AS 21-26/2000). Im Übrigen deuten die meisten der Belege über Bewirtungskosten zwischen 30 und 50 CHF darauf hin, dass lediglich zwei Personen, nicht selten an einander folgenden Tagen zu Mittag gegessen haben (zB As 31, 32/2000), womit in diesen Fällen die Hälfte der Bewirtung auf den Bw entfiel. Manche Rechnungen (AS 34, 35, 36, 41, 42/2000) lassen jegliche Aufschlüsselung der Konsumation vermissen. Mit anderen Belegen wiederum wird lediglich ein einziges Essen in Rechnung gestellt (AS 38/2000), wo also schwerlich von der Einladung von Geschäftspartnern gesprochen werden kann. Die Rechnungen aus dem Rheinpark (AS 47/2000) belegen den Kauf von diversen Süßigkeiten durch namentlich nicht genannte Käufer in der vorweihnachtlichen Zeit, decken sich aber nicht mit der Bestätigung vom 3.4.2002 (Einladung). Auch hat das Finanzamt überzeugend dargelegt, dass es auf Grund der zum Teil auf den Belegen angebrachten Verbuchungsvermerke eher unwahrscheinlich ist, dass der Bw diese Aufwendungen überhaupt getragen hat. Schließlich hat der Vertreter der Amtspartei zutreffend darauf hingewiesen, dass der Bw keinen Nachweis über die behauptete (und im Sinne der eingangs dargestellten Rechtslage auch erforderliche) Einzel-Abrechnung erbracht hat.

Daran vermag auch das Vorbringen vom 4.5.2007 nichts zu ändern. Denn zum einen kann das Vorbringen nicht die erforderliche Abrechnung ersetzen. Zum anderen lässt es nach wie vor offen, weshalb manche Rechnungen von der Arbeitgeberin mit einem Buchungsvermerk versehen wurden und andere nicht. Schließlich wurden entgegen der Meinung des Bf offensichtlich Belege zum Teil doppelt vorgelegt, da Rechnungsdatum, -nummer und -betrag wie auch die Konsumation völlig ident sind (AS 61 und 97 sowie 91 und 92).

Sachbezug

§ 4 Abs. 1 der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge lautet: „*Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug*

für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen, dann ist ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 600 Euro monatlich, anzusetzen.“ Nach Lehre und Rechtsprechung ist ein Sachbezug nicht anzunehmen, wenn ein ernst gemeintes Verbot von Privatfahrten durch den Arbeitgeber vorliegt und dieser für die Wirksamkeit des Verbotes sorgt. Eine Kontrolle des Verbots durch unterstellte Personen wird von Lehre, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis allerdings nicht für ausreichend erachtet (Doralt, EStG8, § 15 Tz 53/1; SWK 2002, S 823; VwGH 22.3.2000, 99/13/0164, 27.2.2003, 99/15/0193, 3.5.2000, 99/13/0186).

Aus folgenden Gründen ist der Referent in freier Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt, dass die Voraussetzungen für den Ansatz eines Sachbezuges – wie vom Finanzamt der Besteuerung zu Grunde gelegt – gesetzlich gedeckt ist, wobei auch in diesem Berufungspunkt aus den bereits angeführten Gründen gilt, dass den Bw eine erhöhte Mitwirkungsverpflichtung trifft:

- Die Bestätigung vom 1.7.1998 spricht klar und eindeutig für das Vorliegen der in der zitierten Verordnung festgelegten Voraussetzungen.
- Mit Schriftsatz vom 17.4.2007 brachte der Bw vor, die Formulierung der an alle Zollämter adressierten Bestätigung sei ausdrücklich vom Zollamt Lustenau vorgegeben und verlangt worden; ansonsten hätte der Fahrer und die Firma zollrechtliche Schwierigkeiten bekommen. Der Referent geht davon aus, dass der Bestätigungsinhalt entsprechend dem Vorbringen des Bw auf einer Auskunft der Zollbehörden beruht, gibt er doch im Wesentlichen Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO und damit die Umstände wieder, unter denen eine Befreiung von Eingangsabgaben bewilligt wird, nämlich wenn Beförderungsmittel, die einer außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft ansässigen Person gehören, von einer bei dieser Person angestellten natürlichen, im Zollgebiet der Gemeinschaft ansässigen Person gewerblich oder zum eigenen Gebrauch verwendet werden. Dies ändert aber nicht das geringste am bestätigten Inhalt. Auch der Bw hat den Inhalt der Bestätigung nicht dementiert.
- Das Finanzamt hat in der Berufungsvorentscheidung schlüssig dargelegt, weshalb das Berufungsvorbringen, die Bestätigung sei 1998 widerrufen worden, unglaubwürdig ist. Der Referent übernimmt diese Würdigung. Dem nicht nachgewiesenen Vorbringen, bei der Fahrt am 12.1.1999 habe es sich um eine berufliche Fahrt gehandelt, steht der Inhalt der Kontrollmitteilung des Zollamtes Lustenau vom 21.1.1999 (AS 1/2000) entgegen, wonach der Bw das Kfz auf für private Fahrten innerhalb des Zollgebiets benutzt. Hätte sich der

Bw tatsächlich im Auftrag seines Arbeitgebers auf einer betrieblichen Fahrt befunden, so hätte er dies auch beim Grenzübertritt dargetan. Jedenfalls wurde bei dieser Fahrt die (vom Bw selbst unterfertigte) Bestätigung vom 1.7.1998 vorgewiesen, obwohl sie zu diesem Zeitpunkt (wiederum vom Bw selbst) widerrufen worden sein soll. Damit aber bestehen zumindest begründete Zweifel an der privaten oder betrieblichen Veranlassung der Fahrt des Berufungswerbers. In vergleichbaren Fällen wird von der Verwaltungspraxis, auf die Doralt, EstG⁸, § 15 Tz 53/1 verweist, ein Fahrtenbuch als einzig geeignetes Beweismittel für die ausschließliche betriebliche Verwendung angesehen. Selbst wenn es also stimmte, dass der Bf am 12.1.1999 auf einer betrieblich bedingten Fahrt kontrolliert worden ist, vermag dies nicht den Nachweis dafür zu ersetzen, dass der Bf das firmeneigene Fahrzeug nahezu ausschließlich betrieblich bedingt verwendet hat. Jedenfalls kann im Sinne der zuvor dargelegten Rechtslage nicht davon gesprochen werden, dass ein entsprechend ernsthaftes und wirksames Verbot seitens der Arbeitgeberin des Bw bestanden hat.

- Über Ersuchen der Berufungsbehörde legte der Bw den schriftlichen Widerruf der Arbeitgeberbestätigung über die Genehmigung von Privatfahrten vor. Laut Schreiben vom 21.12.1998 wird die Arbeitgeberbestätigung vom **1.8.1998** für ungültig erklärt. Dies ist eine weitere Ungereimtheit, da bei der Grenzkontrolle eine Bestätigung vom **1.7.1998** vorgelegt wurde, die sich im Akt befindet.
- Die Unterfertigung der Bestätigung und deren teilweisen Widerruf durch den Bw nach nur wenigen Monaten belegen zweierlei. Zum einen kann keine Rede davon sein, dass genau diese Bestätigung notwendig gewesen sein soll, um zollamtliche Schwierigkeiten zu vermeiden. Zum anderen wird evident, dass es im Belieben des Bw stand, über die Verwendung des Firmenfahrzeugs zu befinden. Daraus wiederum ist abzuleiten, dass der Bw jedenfalls die Möglichkeit hatte, den PKW privat zu verwenden. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse schließt der Referent unter Bedachtnahme auf die Lebenserfahrungen daraus, dass der Bw die vorhandene Möglichkeit zumindest fallweise auch nutzte (VwGH 15.11.2005, 2002/14/0143).
- Der Bw ist der zweitinstanzlichen Einladung, sich mit den Ausführungen des Finanzamtes auseinanderzusetzen und die zum Nachweis seines Vorbringens geeigneten Beweise (Geschäftsführervertrag, Widerruf im Original, Fahrtenbuch) vorzulegen, nur ungenügend gefolgt. Der von ihm selbst gefertigte Widerruf, den er jedenfalls bei der zollbehördlichen Kontrolle nicht erwähnte, während er die (angeblich) überholte Bestätigung vorlegte, vermag nicht glaubhaft zu machen, dass er das Fahrzeug nicht privat genutzt hat.

- Der Umstand, dass der Bw im Inland über ein Privatfahrzeug verfügte, lässt zunächst darauf schließen, dass er das Firmenfahrzeug im Inland nicht oder nur sehr eingeschränkt (privat) genutzt hat. Der Umstand, dass er am 12.1.1999 bei der Ausreise die Bestätigung vom 1.7.1998 zur Hand hatte und den Zollbeamten vorzeigte, lässt allerdings darauf schließen, dass damit im gesamten Zollgebiet der Gemeinschaft die Befreiungsvoraussetzungen dargetan werden sollten. Hatte aber der Bw grundsätzlich die Möglichkeit, das Firmenfahrzeug im Zollgebiet der gesamten Gemeinschaft beruflich und privat zu verwenden, so entspricht es den Lebenserfahrungen, dass er damit auch tatsächlich Privatfahrten in einem nicht zu vernachlässigendem Ausmaß (beispielsweise in der Schweiz, in Deutschland, Frankreich und Italien) unternommen hat. Mit E-Mail vom 10.5.2007 hat im Übrigen das Finanzamt Zweifel an dem diesbezüglichen Tatsachenvorbringen des Berufungswerbers vorgebracht. Dabei stützte sich der Vertreter des Finanzamtes auf die Lebenserfahrungen und auf den Umstand, dass er am Tag zuvor um 19:10 Uhr den auf die AG in der Schweiz zugelassenen BMWi an der I Kreuzung beobachtet hat, wobei das Fahrzeug von einer älteren Dame gelenkt worden ist. Der Referent erachtet die Bedenken des Finanzamtes für begründet, misst der mitgeteilten Beobachtung allerdings mangels Relevanz für das Streitjahr lediglich die Bedeutung bei, dass mit ihr dargetan wird, weshalb aus guten Gründen bei einer Konstellation wie der gegenständlichen eine Nachweisführung durch ein lückelos geführtes Fahrtenbuch erforderlich ist.
- Auch wenn der Bw von der Möglichkeit, ein Firmenfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnsitz und Arbeitsstätte zu verwenden, (aus welchen Gründen immer) nicht Gebrauch gemacht hat, so hatte er immer noch die unbegrenzte, nach den Lebenserfahrungen auch genutzte Möglichkeit, das Firmenfahrzeug für Fahrten im Ausland (beispielsweise auf Urlaubsfahrten) zu verwenden.
- Die Funktion des Bw als Geschäftsführer und der Umstand, dass der Bf die Bestätigung vom 1.7.1998 im Namen seines Arbeitgebers unterfertigt hat, sprechen dafür, dass eine ausreichende Kontrolle eines nach Überzeugung des Referenten ohnedies für den Bw nicht existierenden Verbotes nicht bestanden hat.

Im Hinblick auf die dargelegte Beweiswürdigung war die Berufung auch in diesem Punkt unter Bedachtnahme auf die geschilderte Rechtslage als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 10. Mai 2007