

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter AAA in der Beschwerdesache des Herrn Bf., über die Berufungen (jetzt: Beschwerden) vom 8. März 2012, gerichtet gegen die Festsetzung von Lohnsteuer gemäß § 202 BAO iVm § 82 EStG 1988 sowie von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und von Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag (DZ; auch KU2) gemäß § 201 BAO, jeweils für die Jahre 2006 bis 2010, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

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

## Entscheidungsgründe

Anlässlich der für die im Spruch genannten Jahre durchgeföhrten Lohnsteuerprüfung wurde von der Prüferin nur die nachstehende Feststellung getroffen:

*„Wird dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber ein Firmen-PKW auch zur Privatnutzung zur Verfügung gestellt, ist bei der Berechnung der Lohnabgaben ein Sachbezug von 1,5% der Anschaffungskosten als Vorteil aus dem Dienstverhältnis anzusetzen. Werden im Monat durchschnittlich nicht mehr als 500 km gefahren, kann ein Sachbezug idH von 0,75% der Anschaffungskosten angesetzt werden. Bei der Dienstnehmerin \*\*\*\* war daher der entsprechende Betrag als Vorteil aus dem Dienstverhältnis der Lohnabgaben- und Sozialversicherungsbemessungsgrundlage zuzurechnen und die Beträge daher nachzuverrechnen.“*

Das Finanzamt setzte daraufhin die daraus resultierenden Abgaben mit den nunmehr angefochtenen Bescheiden fest.

In den dagegen fristgerecht eingebrochenen Berufungen (jetzt: Beschwerden) führte der Beschwerdeföhrer durch seinen bevollmächtigten Vertreter auszugsweise aus:

*„Begründet wird unsere Berufung damit, dass im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung im Zusammenhang mit der durchgeföhrten Prüfung an Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, allesamt für*

den Zeitraum 01.01.2006 bis 31.12.2010, in den Feststellungen der GPLA Prüferin ausgeführt wird, dass „wird dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber ein Firmen-PKW auch zur Privatnutzung zur Verfügung gestellt, ist bei der Berechnung der Lohnabgaben ein Sachbezug von 1,5 % der Anschaffungskosten als Vorteil aus dem Dienstverhältnis anzusetzen. Werden im Monat durchschnittlich nicht mehr als 500 km gefahren, kann ein Sachbezug in Höhe von 0,75 % der Anschaffungskosten angesetzt werden.“

Bei der Dienstnehmerin \*\*\*\* war daher der entsprechende Betrag als Vorteil aus dem Dienstverhältnis der Lohnabgaben und Sozialversicherungsbemessungsgrundlage zuzurechnen und die Beiträge nachzuverrechnen.

Dazu sei ausgeführt, dass die grundsätzlichen Feststellungen und Interpretationen der GPLA Prüferin den gesetzlichen Bestimmungen entsprechen.

Übersehen bzw. von der Prüferin im Feststellungsverfahren nicht beachtet und auch nicht erhoben wurde, dass auf Grund der Außenprüfung der Finanzbehörde für sämtliche Firmen-PKWs des Berufungswerbers, somit auch für jenes, das laut GPLA-Prüferin angeblich auch für Privatfahrten der Dienstnehmerin \*\*\*\* zur Verfügung stand, ein Privatanteil in einem Ausmaß von 33,33% der Gesamtkosten, somit inklusive Anschaffungs- und laufenden Betriebskosten, den jährlichen Ergebnissen des Berufungswerbers als Einnahmen des Jahresgewinnes hinzugerechnet wurden.

Dies bedeutet, dass der Berufungswerber für seine Betriebsfahrzeuge, deren betriebliche Eigenschaft von der Außenprüfung in keiner Weise in Frage gestellt wurden, pauschal auf alle drei Dienstfahrzeuge einen Privatanteil von einem Drittel der Gesamtkosten ausgeschieden hat.

Dies bedeutet gleichzeitig, dass der Berufungswerber selbstverständlich nicht gleichzeitig mit allen drei firmeneigenen Kfzs, die von der Außenprüfung ausgeschiedenen Privatnutzungen selbst nutzen konnte und somit die Dienstnehmerin \*\*\*\* (welche gleichzeitig die Ehegattin des Berufungswerbers war) auch die Möglichkeit hatte dieses oder ein anderes firmeneigenes Kfz zu nutzen und dies im pauschalen Ansatz der von der Außenprüfung angesetzten Privatanteile selbstverständlich Deckung gefunden hat.

Demgemäß muss ausgeführt werden, dass eine Privatnutzung der Dienstnehmerin und Ehegattin \*\*\*\* über den bereits von der Außenprüfung festgesetzten Privatanteil, somit der Privatnutzung angesetzten hinausgehenden Teil selbstverständlich nicht stattgefunden haben kann, da jedenfalls in der im ausgeschiedenen Prozentansatz von 33,33 % auch die eventuell von der Dienstnehmerin und Ehegattin \*\*\*\* tatsächlich vorgenommenen Privatfahrten Deckung gefunden haben und somit eine darüber hinausgehende Privatnutzung der Dienstnehmerin, welche den Ansatz eines Sachbezugswertes rechtfertigt schon denkunmöglich ist.

Demgemäß kann somit einem Steuerpflichtigen nicht eine doppelte Abgabenbelastung von Seiten der Finanzbehörde treffen, nämlich insofern, als von betriebseigenen Fahrzeugen ein pauschaler Privatanteil zum Ansatz gebracht und den jährlichen Jahresergebnissen bzw. Gewinnen hinzugerechnet und somit der Einkommensteuer unterzogen werden und gleichzeitig bei der Dienstnehmerin, die zufällig auch die Ehegattin des Berufungswerbers ist (wobei weder von der Außenprüfung noch von der

*GPLA-Prüferin das Dienstverhältnis an sich in Frage gestellt wurde) durch Ansatz eines Sachbezuges für die Privatnutzung des firmeneigenen PKWs nochmals Abgaben in Form von Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträgen und Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag sowie Sozialversicherungsbeiträge für ein und dasselbe Kfz, für das nochmals zur Erinnerung bereit ein Drittel der Gesamtkosten der Einkommensteuer unterzogen wurde, nochmals Abgaben ein und demselben Abgabenpflichtigen angelastet werden.*

*Unserer Ansicht nach ist auf Grund des Ansatzes der pauschalen Privatnutzung von 33,33 % sämtlicher firmeneigener Kfzs der gesamte Privatanteil sämtlicher Familienmitglieder gedeckt und somit der Einkommensteuer unterzogen. Somit ist für die Dienstnehmerin und Ehegattin auch ein durch einen Sachbezug zum Ansatz gebrachten pauschalen Privatanteil durch den bereits ausgeschiedenen gedeckt und kann nicht nochmals zur Besteuerung herangezogen, vorgenommen und dem Berufungswerber angelastet werden.“*

Das Finanzamt hat diese Berufungen, ohne vorher eine Berufungsvorentscheidung zu erlassen, dem damals zuständigen unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Schreiben vom 2. September 2015 wendete sich das nunmehr zuständig gewordene Bundesfinanzgericht mit nachstehendem Ermittlungsersuchen an das Finanzamt:

*„In der vorliegenden Beschwerde wird im Wesentlichen behauptet, der im Besitz des Ehegatten stehende PKW werde seiner Gattin nur in dieser Eigenschaft zur Verfügung gestellt und sei diesem Umstand von der Betriebsprüfung des Finanzamtes durch (höheren) Ansatz eines Privatanteils Rechnung getragen worden.*

*Die Richtigkeit dieser Behauptung wurde vom Finanzamt bisher nach der Aktenlage nicht überprüft.*

*Ich bitte daher, dies, möglichst bis Ende Dezember 2015, nachzuholen und das Prüfungsergebnis samt der dazugehörigen Unterlagen, auch der Betriebsprüfung, bekanntzugeben. Es wird wohl auch zu prüfen sein, ob der PKW (neben zwei weiteren) überhaupt zu Recht als im Betriebsvermögen stehend behandelt wurde.“*

Diese dem Finanzamt gesetzte Frist wurde in der Folge mehrmals, zuletzt bis Ende März 2017, verlängert.

Im Urgenzschreiben vom 21. März 2018 führte das Bundesfinanzgericht auszugsweise aus:

*„Ich bitte das erbetene Ermittlungsergebnis bis längstens Ende April 2018 mitzuteilen und alle dazu gehörenden Akten und Aktenteile vorzulegen, widrigenfalls das Verwaltungsgericht gemäß § 266 Abs. 4 BAO auf Grund der Behauptungen des Beschwerdeführers erkennen würde.“*

Mit Schreiben vom 17. April 2018 führte das Finanzamt dazu aus:

*„Bei der seinerzeitigen Prüfung wurde für die (ehemalige) Gattin, die auch Dienstnehmerin war, ein Sachbezug angesetzt, da sie den PKW (soweit mir erinnerlich, war das ein Audi A4) auch für private Fahrten nutzen durfte.*

*In der Beschwerde (damals Berufung) vom 8.3.2012 wird angeführt, dass bei der Prüfung angeblich „übersehen“ wurde, dass bereits ein Privatanteil von 33,33% für alle Firmen-Pkw angesetzt und somit einer Privatnutzung für die Fahrten der Gattin Rechnung getragen wurde.*

*Diese Tatsache wurde von mir nicht übersehen, sondern es wurde lediglich der Umstand der Privatnutzung eines arbeitgebereigenen Kfz durch einen Dienstnehmer, (im konkreten Fall handelt es sich um die Gattin des Beschwerdeführers) gewürdigt und die dafür anfallenden Abgaben zur Vorschreibung gebracht.*

*Im Zuge der Prüfung wurde erhoben, ob es Firmenfahrzeuge gibt und ob diese Fahrzeuge Dienstnehmer auch privat nutzen können.*

*Dabei hat sich herausgestellt, dass die Dienstnehmerin \*\*\*\* die Möglichkeit hatte, den PKW auch für Privatfahrten zu nutzen und dass eine Privatnutzung mit dem arbeitgebereigenen Kfz durch die Gattin (=Arbeitnehmerin) gestattet war, wird auch in der Beschwerde (damals Berufung) nicht bestritten.*

*Weil keine Fahrtenbücher von der Arbeitnehmerin geführt wurden, ein voller Sachbezug für die Jahre 2006 bis 2010 zum Ansatz gebracht.*

*Gestützt wurde meine Feststellung unter anderem auch durch die derzeitige Verwaltungsübung unter Berücksichtigung der gesetzlichen Vorschriften (Sachbezugsverordnung, ASVG etc.) und auch durch eine VwGH-Entscheidung (VwGH 2008/08/0224 vom 10.6.2009), worin sich selbiger Sachverhalt exakt widerspiegelt. (Siehe Akt Blatt 90-93). In dieser Entscheidung widerspricht der VwGH (Blatt 93 farblich markierten Zeilen) den in der Beschwerde (damals Berufung) angeführten Argumenten (Blatt 87), dass durch den ausgeschiedenen Privatanteil idH von 33,33% die Privatfahrten längst Deckung gefunden hätten und dadurch ein Ansatz des Sachbezuges für die Gattin „denkunmöglich“ sei.*

*Nach Rücksprache mit dem Betriebsprüfer, Herrn ... (Prüfzeitraum 2011-2015), wurde bei dessen BP das Hauptaugenmerk nicht auf die Autos gelegt. Es befanden sich in seinem Prüfzeitraum nur noch zwei PKW im Betriebsvermögen.*

*Bei der vorangegangenen BP durch den Prüfer ... (Zeitraum 2001-2007) wurden bzgl. der angesetzten Privatanteil für alle Pkw lediglich die Feststellungen aus den bereits stattgefundenen Prüfungen übernommen. Die Prüfung Zeitraum 1998-2000 wurde im Jahr 2003 abgeschlossen und wurde ein Privatanteil von 33,33% angesetzt.*

*Die Überprüfung der Notwendigkeit dieser drei PKW wurde lt. Herrn ... nicht durchgeführt. Die Niederschrift und der Bericht der Betriebsprüfung für die Jahre 2001-2007 wurden im Akt angehängt. Bezuglich Privatanteile-Pkw ist Blatt 102 (Niederschrift zur BP; Prüfung) im Akt relevant.“*

Über die Berufungen (jetzt: Beschwerden) wurde erwogen:

Vorweg muss festgehalten werden, dass das Bundesfinanzgericht gemäß § 266 Abs. 4 BAO nach vorheriger Androhung auch dann auf Grund der Angaben des Beschwerdeführers erkennen kann, wenn die Vorlage der relevanten Akten des Verwaltungsverfahrens mit der Begründung unterlassen wurde, dass diese Akten der belangten Behörde nicht (mehr) zur Verfügung stehen (vgl. z.B. VwGH 26.9.1995, 95/04/0089).

Entscheidet das Verwaltungsgericht gemäß § 266 Abs. 4 BAO auf Grund der Behauptungen des Beschwerdeführers, so hat es deren Richtigkeit nicht zu prüfen (VwGH 10.9.1984, 84/10/0002, und VwGH 26.9.1995, 95/04/0089).

Gemäß § 25 Abs. 1 lit. a EStG 1988 gehören Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit.

Demgegenüber dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge und gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Auf Grundlage dieser gesetzlichen Vorgaben hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung die (strengen) Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt (vgl. z.B. VwGH 20.4.2006, 2002/15/0106, und VwGH 22.3.2010, 2008/15/0099).

Bei der Zurverfügungstellung eines Fahrzeuges an die Ehegattin des Arbeitgebers ist somit „*entscheidend ob der Dienstnehmerin der PKW in ihrer Eigenschaft als Dienstnehmerin überlassen worden ist, oder ob die Überlassung aus persönlichen Gründen, insbesondere als nahe stehende Person erfolgt ist.*“ (wörtlich VwGH 29.7.2010, 2008/15/0297).

Das Finanzamt „*hätte daher das Vorliegen von Arbeitslohn (Sachbezug) hinterfragen und die behauptete Vereinbarung mit der Dienstnehmerin, ..., unter Bedachtnahme auf die Rechtsprechung zu Verträgen zwischen nahen Angehörigen etwa auf ihre Fremdüblichkeit hin prüfen müssen.*“ (abermals VwGH 29.7.2010, 2008/15/0297, mit weiteren Hinweisen auf die Vorjudikatur).

Das Finanzamt stützt sich in seinem Schreiben vom 17. April 2018 zu Unrecht auf das nicht zum Einkommensteuerrecht, sondern zum ASVG ergangene Erkenntnis VwGH 10.6.2009, 2008/08/0224.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Überlassung des im Betriebsvermögen des Beschwerdeführers stehenden Fahrzeuges an seine Ehegattin und gleichzeitig Dienstnehmerin nach den Ausführungen in der Beschwerdeschrift nicht in ihrer Eigenschaft als Dienstnehmerin sondern nur in ihrer Eigenschaft als Ehegattin erfolgt ist.

Diesen Ausführung ist zu folgen, weshalb den Berufungen (jetzt: Beschwerden), wie im Spruch geschehen, Folge zu geben war und die angefochtenen Bescheide aufzuheben waren.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Graz, am 19. November 2018