



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, Adresse, vertreten durch KPMG Alpen - Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs und Steuerberatungsgesellschaft, 1090 Wien, Porzellangasse 51, vom 3. Jänner 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 4. November 2005 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Kalenderjahre 2001, 2002, 2003 und 2004 entschieden:

Die Berufung für das Kalenderjahr 2001 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung für die Kalenderjahre 2002, 2003 und 2004 wird teilweise Folge gegeben.

Für die streitgegenständlichen Kalenderjahre werden die Abgaben wie folgt festgesetzt:

Kalenderjahr	2001	2002	2003	2004
Lohnsteuernachforderung	unverändert	€ 1.674,55	€ 1.784,52	€ 1.769,99
Bemessungsgrundlage Dienstgeberbeitrag	€ 221.025,49	€ 840.398,09	€ 1.009.055,04	€ 1.131.364,65
Dienstgeberbeitrag 4,5%	€ 9.946,14	€ 37.817,91	€ 45.407,47	€ 50.911,40
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	0,51% € 1.127,22	0,44% € 3.697,75	0,42% € 4.238,03	0,40% € 4.525,45

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (in Folge: Bw.) – welche in der Branche Realitäten und Wohnungswesen tätig ist - fand für den Zeitraum 1. Jänner 2001 bis 31. Dezember 2004 eine GPLA – Prüfung statt. Im Bericht gemäß § 150 BAO in Verbindung mit § 86 EStG 1988 vom 4. November 2005 wurden vom Prüfungsorgan folgende Feststellungen getroffen:

Richtigstellung Sachbezugswert PKW

„Dem Geschäftsführer der Bw. - Mag. BM - stand seit dem 1. Oktober 2001 ein Firmenfahrzeug der Marke CH sowohl für betriebliche als auch private Fahrten zur Verfügung. Für die Privatnutzung wurde von der Bw. bei der laufenden Lohnverrechnung ein monatlicher Sachbezugswert in Höhe von € 256,17, das ist 1,5 % der Anschaffungskosten (€ 17.078,12/Gebrauchtwagen/Leasingauto), zum Ansatz gebracht. Da jedoch bei Gebrauchtfahrzeugen auf den Neuwert abzustellen ist (das ist der Neupreis der entsprechenden Modellvariante zum Zeitpunkt der Erstzulassung) und es sich im gegenständlichen Fall auch noch um ein geleastes Fahrzeug handelt, war wie folgt vorzugehen:

Anschaffungskosten über Luxustangente (€ 34.000,00) war der höchste Sachbezugswert im Ausmaß von monatlich € 510,00 zum Ansatz zu bringen und der verrechnete Wert von monatlich € 256,17, das sind monatlich € 253,83 Differenz, nachzuversteuern. Der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag waren ebenfalls zum Ansatz zu bringen.

Sachbezugswert Garagenplätze

Im Zuge der stichprobenartigen Überprüfung der Buchhaltung wurden Aufwendungen für 3 Einstellplätze vorgefunden. Die Grundlage dafür bildet ein Autoeinstellvertrag mit Wirkung vom 1. Juni 2002 für Einstellplätze Nr. 17, 18 sowie 20 in der Tiefgarage des Hauses XX, Straße 3/K 12 (Parkraumbewirtschaftete Zone) abgeschlossen zwischen A AG und der Firma E. Da es trotz mehrmaliger Versuche sowie in einem persönlichen Gespräch mit dem Geschäftsführer Mag. BM nicht gelang abzuklären, wem konkret die Benutzung (Möglichkeit) dieser 3 Einstellplätze – wie und in welcher Form – möglich ist und immer wieder nur auf die Behauptung bestanden wurde, dass es sich hier ausschließlich um Kundenparkplätze handelte, war aus Sicht der Prüfung folgende Vorgangsweise zu wählen. Da keinerlei Mitwirkungspflicht durch die Geschäftsleitung erkennbar wurde, war für die Beurteilung der abgabenrechtlichen Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt maßgebend (§ 21 BAO). Dieser wird dadurch zum Ausdruck gebracht, dass es als

absolut nicht glaubhaft erscheint, dass die 3 gemieteten Garagen während der Arbeitszeit zur Gänze von Kunden, die dort täglich 8 – 10 Stunden parken, besetzt sind und die Geschäftsleitung (Geschäftsführer, Prokuristen) bei Aufsuchen des Dienstortes keinerlei Parkmöglichkeit haben. In diesem Sinne war daher wie folgt vorzugehen:

Da eine konkrete Zuordnung an konkrete Arbeitnehmer nicht möglich war, mußte davon ausgegangen werden, dass allen Arbeitnehmern die Möglichkeit eingeräumt wurde, dort zu parken, wofür die in der Beilage angeführten Dienstnehmer ein Wert von monatlich € 14,53 zum Ansatz zu bringen war. Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag waren von der Bemessungsgrundlage ebenfalls vorzuschreiben.“

Das Finanzamt hat sich den Prüfungsfeststellungen angeschlossen und der Bw. mit Haftungs – und Abgabenbescheiden die Nachforderungsbeträge (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) zur Zahlung vorgeschrieben.

Gegen diese Bescheide wurde von der steuerlichen Vertretung der Bw. innerhalb der vom Finanzamt gewährten Rechtsmittelfristverlängerung Berufung erhoben. In der Begründung wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass bei Gebrauchtfahrzeugen grundsätzlich gemäß § 4 Abs. 4 der Sachbezugs – Verordnung der Listenpreis im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung maßgebend sei. Zur Ermittlung des Sachbezuges bei geleasten und gemieteten Kfz nehmen § 4 Abs. 5 der Sachbezugs - Verordnung sowie die Rz 180 der LStRL Stellung. Es werde festgehalten, dass bei geleasten Kfz der Sachbezugswert von den Anschaffungskosten zu berechnen sei, die der Berechnung der Leasingrate zugrunde gelegt werden. Nur wenn die Anschaffungskosten aus dem Leasingvertrag nicht ersichtlich seien, sei entsprechend den Lohnsteuerrichtlinien vom Neupreis im Zeitpunkt der Erstzulassung auszugehen. Der Berechnung der Leasingrate seien Anschaffungskosten von S 235.000,00 (inkl 20% USt/€ 17.078,12) zugrunde gelegt worden. Nur dieser deutlich unter dem Wert von € 34.000,00 liegende Anschaffungswert wäre als Basis für die Berechnung des Sachbezuges heranzuziehen. Die Berechnung auf Grund des doppelt so hohen steuerlich maximal anerkannten Anschaffungswertes würde zu einem unbilligen Ergebnis führen.

Betreffend die Garagenabstellplätze wurde ausgeführt, dass es unbestritten sei, dass im Falle der Privatnutzung eines arbeitgebereigenen Garagenplatzes die Versteuerung eines Sachbezuges zu erfolgen habe. Nach den Lohnsteuerrichtlinien sei zwar eine individuelle Zuordnung eines Garagenplatzes an einen konkreten Arbeitnehmer nicht erforderlich. Die bloße Einräumung der Berechtigung (Möglichkeit) einen arbeitgebereigenen Parkplatz benutzen zu dürfen, führe bereits zu einem Sachbezug. Allerdings müsse davon ausgegangen werden, dass zumindest eine realistische Möglichkeit bestehen müsse den Parkplatz auch tatsächlich zu nutzen. Dem Gesetzgeber könne nicht unterstellt werden, dass er unter

Verletzung des verfassungsrechtlich verankerten Gleichheitsgrundsatzes die Versteuerung eines Sachbezuges durch Personen verlange, welchen kein Vorteil zufließe. Die Abstellplätze sollten – wie bereits im Zuge der Prüfung bekannt gegeben – primär Kunden und sonstigen Geschäftspartnern zur Verfügung stehen. Aus diesem Grunde stehe den Mitarbeitern keine generelle Benutzungserlaubnis zu. Einem der Geschäftsführer sei ein häufigerer Gebrauch der Garage eingeräumt worden. Obwohl auch ihm eine ständige Benutzung der Garage nicht möglich gewesen sei, erscheine es unter Umständen gerechtfertigt, diesem Arbeitnehmer einen Sachbezug hinzuzurechnen. Es erscheine unbillig allen 11 Arbeitnehmern einen Sachbezug zuzurechnen, da sich aus dem Zahlenverhältnis – 3 Parkplätze, 11 Arbeitnehmer – ergebe, dass nicht alle Arbeitnehmer von den Abstellplätzen Gebrauch machen könnten. Außerdem sei der Ansatz des Sachbezuges ohne Prüfung, ob die jeweiligen Arbeitnehmer überhaupt über einen PKW verfügen oder diesen für ihren Weg zur Arbeit verwenden, erfolgt.

Das Finanzamt hat betreffend der Autoeinstellplätze bei der Hausverwaltung Erhebungen durchgeführt. In der Niederschrift vom 3. März 2006 mit einem Angestellten der Hausverwaltung wurde festgehalten, dass der Bw. insgesamt 15 Schlüssel ausgehändigt worden seien und dass eine gemeinsame Schließanlage für Büro und Garage bestehe. Es erfolge keine Kontrolle durch die Hausverwaltung, welche Fahrzeuge auf den Garagenplätzen abgestellt werden. Laut Vertrag sei das Abstellen von Fahrzeugen für Unternehmensangehörige und Kunden möglich. Die Einfahrt in die Garage sei mit einem Schlüssel möglich. Kunden müssten „anläuten“. Außerdem wurde der Autoeinstellvertrag vom 1. August 2002 vorgelegt.

Mit Schreiben vom 3. März 2006 teilte das Finanzamt der Bw. mit, dass laut Auskunft der Hausverwaltung bei Anmietung der Büroflächen und der Autoabstellplätze insgesamt 15 Schlüssel übergeben worden seien. Weiters wurde in dem Schreiben angeführt, dass eine gemeinsame Schließanlage für Büro und Garage bestehe und daher auch für 15 Personen die Möglichkeit bestehe die Autoabstellplätze abwechselnd zu nutzen.

Im Antwortschreiben hat die steuerliche Vertretung der Bw. ausgeführt, dass es laut vorgelegtem Schließplan keine gemeinsame Schließanlage für das Büro und die Autoabstellplätze gibt. Es gäbe aber drei verschiedenen Schlüsseltypen. Der Hauptschlüssel sperre den Hauseingang K 12, den Müllraum, Hof 1.OG, Eingang Büro 3. OG und das Postfach. Der Garagenschlüssel sperre den Eingang Straße und K, die Garageneinfahrt, die Schleusen im 1. bis 3. UG und den Büroaufzug. Ein Schlüssel sperre den Fahrradabstellraum. Am 5. April 2002 und am 31. Oktober 2002 seien je 3 Stück Hauptschlüssel von der Bw. übernommen worden. Für den Fahrradraum sei ein Schlüssel am 14. August 2002 und 3 Stück am 4. September 2002 an die Bw. ausgefolgt worden. 3 Stück Garagenschlüssel seien an die

Bw. am 14. August 2002 übergeben worden. Die Garagenschlüssel werden vom Sekretariat verwaltet und bei Bedarf an die Geschäftspartner ausgefolgt. Es wurde nochmals darauf hingewiesen, dass die Garagenplätze primär den Kunden und sonstigen Geschäftspartnern zur Verfügung stünden.

Vom Finanzamt wurde das Antwortschreiben der Bw. zur Stellungnahme an die Hausverwaltung übermittelt. Mit Schreiben vom 1. Juni 2006 hat die Hausverwaltung die Angaben der Bw. bestätigt.

Das Finanzamt hat die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auf Grund der vorliegenden Unterlagen wird folgender Sachverhalt als erwiesen angenommen und der Entscheidung zugrunde gelegt:

Sachbezug PKW:

Von der Bw. wurde laut Rechnung vom 27. September 2001 ein gebrauchter PKW der Marke CH um S 235.000,00 /€ 17.078,12 (inclusive Umsatzsteuer) angeschafft. Aus der Rechnung des Autohauses ist weiters ersichtlich, dass die Erstzulassung des Autos am 22. Juni 1999 gewesen ist. Die Bw. hat im Aktenvermerk vom 1. Oktober 2001 betreffend Dienstauto den mündlich abgeschlossenen Leasingvertrag schriftlich festgehalten. Im Aktenvermerk ist das Leasingobjekt (CH gebraucht), der Fahrzeughalter (Mag. BM), die Kalkulationsbasis S 195.833,33 (exklusive 20 % USt), der Restwert (S 80.012,91, exklusive 20 % USt), die Laufzeit (42 Monate) und das Leasingentgelt mit S 3.263,00 (exklusive USt) angeführt. Handschriftlich ist vermerkt, dass 1,5 % von S 235.000,00/€ 17.078,12 S 3.525,00/€ 256,17 betragen. Nach einer vom Finanzamt durchgeführten Eurotaxabfrage beträgt der Listenpreis zum Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung des Autos über € 34.000,00. Aus den vorliegenden Lohnkonten des Mag. BM geht hervor, dass die Bw. bei der laufenden Lohnverrechnung für die private Nutzung des Firmenautos einen monatlichen Sachbezug in Höhe von € 256,17 angesetzt hat.

Nach den Ausführungen in der Berufung ist die Bw. der Auffassung, dass der Sachbezugswert von dem Leasingentgelt in Höhe von S 235.000,00/€ 17.078,12 anzusetzen sei, welches der Berechnung der Leasingrate zu Grunde gelegt wurde.

Das Finanzamt vertritt die Rechtsansicht, dass als Berechnungsbasis des Sachbezugswertes nicht das Leasingentgelt sondern der Listenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung

heranzuziehen sei, da es sich bei dem von der Bw. angeschafften Fahrzeug um ein gebrauchtes Leasingauto handelt.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 15 Abs. 1 EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 EStG 1988 zufließen. Solche geldwerten Vorteile (Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung usw.) sind nach § 15 Abs. 2 EStG 1988 mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

Zu § 15 Abs. 2 EStG 1988 ergingen Verordnungen des Bundesministers für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge (BGBL. 1992/642 bzw. BGBL. II 2001/416), in deren § 4 die Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges geregelt wird. § 4 der Verordnung lautet auszugsweise:

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 Kraftfahrzeugs (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal S 7.000,00 (ab 1.1. 2002, € 510,00) monatlich anzusetzen. Die Anschaffungskosten umfassen auch die Kosten für Sonderausstattungen (Abs. 1).

Bei Gebrauchtfahrzeugen ist für die Sachbezugsbewertung der Listenpreis im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung des Fahrzeugs maßgebend. Sonderausstattungen bleiben dabei unberücksichtigt. Anstelle dieses Betrages können die nachgewiesenen tatsächlichen Anschaffungskosten (einschließlich allfälliger Sonderausstattungen und Rabatte) im Sinne des Abs. 1 des ersten Erwerbes des Kraftfahrzeugs zugrunde gelegt werden (Abs. 4).

Bei geleasten Kraftfahrzeugen ist der Sachbezugswert von jenen Anschaffungskosten im Sinne des Abs. 1 zu berechnen, die der Berechnung der Leasingrate zu Grunde gelegt wurden (Abs. 5).

Aus der vorgelegten Rechnung geht eindeutig hervor, dass das von der Bw. angeschaffte Fahrzeug kein Neuwagen sondern ein Gebrauchtwagen ist. Aus der Rechnung ist weiters ersichtlich, dass die Erstzulassung am 22. Juni 1999 war. In Streit steht, von welchen Anschaffungskosten der Sachbezugswert bei einem gebrauchten Leasingfahrzeug zu berechnen ist.

Der Verwaltungsgerichtshof hat zur Sachbezugsbewertung von Gebrauchtwagen in seinem Erkenntnis vom 28. April 1999, Zl. 94/13/0097 ausgeführt, dass der geldwerte Vorteil, der in

der Überlassung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges für Privatfahrten des Arbeitnehmers besteht, nicht deswegen laufend neu bewertet wird, weil das Kraftfahrzeug einer laufenden Wertminderung unterliegt; vielmehr wird eine pauschale Bewertung vorgenommen, die aus der Sicht des Arbeitnehmers den Vorteil bemisst, der darin besteht, dass sich der Arbeitnehmer jenen Aufwand erspart, der ihm erwachsen würde, müsste er für die Kosten eines vergleichbaren Kraftfahrzeuges aus Eigenem aufkommen. Dabei wird – dem Gesetz entsprechend – von einem sogenannten „üblichen Mittelpreis des Verbrauchsortes“ ausgegangen. Da der zu bewertende Vorteil nur den Nutzungswert des Kraftfahrzeuges, nicht aber dessen Vermögenswert betrifft, macht es in der Regel auch keinen wesentlichen Unterschied, ob dem Arbeitnehmer ein vor Jahren als Neuwagen erworbenes Kraftfahrzeug oder ein eben erst angeschafftes gleichaltriges und gleich altes Gebrauchtfahrzeug zur Nutzung überlassen wird. Für den Nutzungswert eines Kraftfahrzeuges aus der Sicht des Arbeitnehmers ist es nämlich ohne besondere Bedeutung, ob es (seinerzeit als Neuwagen erworben) vor seiner Überlassung zur Nutzung im Betrieb des Arbeitgebers in Verwendung stand oder ob es einen etwa gleich langen Zeitraum von einem anderen Voreigentümer genutzt und erst dann vom Arbeitgeber als Gebrauchtfahrzeug erworben wurde. In beiden Fällen wird ein funktionsgleiches und gleicherweise bereits abgenutztes Kraftfahrzeug dem Arbeitnehmer zur Nutzung überlassen. Es wäre nicht einzusehen, wenn der Sachbezugswert bei einem seinerzeit als Neuwagen erworbenen Fahrzeug wesentlich höher wäre als der Sachbezugswert der Überlassung eines sonst voll vergleichbaren Gebrauchtwagens. Der Verwaltungsgerichtshof hegt daher keine Bedenken gegen die Anordnung, dass bei der Ermittlung des Sachbezugswertes betreffend die Überlassung von Gebrauchtfahrzeugen auf den Neuwert abzustellen ist.

Nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates sind die Ausführungen in dem vorangeführten Erkenntnis auch auf den gegenständlichen Berufungsfall anwendbar, da von der Bw. laut vorgelegter Rechnung ein gebrauchtes Fahrzeug angeschafft wurde. Aus dem Aktenvermerk Dienstauto vom 1. Oktober 2001 geht hervor, dass der mündlich abgeschlossenen Leasingvertrag zwischen Leasingnehmer und Leasinggeber betreffend des Leasingobjektes (CH, gebraucht) schriftlich festgehalten wurde. Als Kalkulationsbasis sind die Anschaffungskosten laut Rechnung ohne Umsatzsteuer herangezogen worden. Im Absatz 4 des § 4 der Sachbezugs – VO ist die Berechnung des Sachbezugswertes bei Gebrauchtfahrzeugen und im Absatz 5 bei Leasingfahrzeugen angeführt. In beiden Absätzen wird bei Berechnung des Sachbezugswertes auf die Anschaffungskosten im Sinne des Abs. 1 verwiesen. Daraus ist abzuleiten, dass sowohl bei Gebrauchtfahrzeugen als auch bei Leasingfahrzeugen die Erstanschaffungskosten (die Kosten eines Neuwagens) als Berechnungsbasis des Sachbezugswertes heranzuziehen sind. Da bei Gebrauchtfahrzeugen

häufig die Anschaffungskosten schwer eruierbar sind, ist entweder auf den Listenpreis im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung des Fahrzeugs abzustellen, oder bei Nachweis auf die tatsächlichen Anschaffungskosten. Bei Leasingfahrzeugen ist nicht auf den Listenpreis im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung oder auf die tatsächlich nachgewiesenen Anschaffungskosten abzustellen, sondern auf jene Anschaffungskosten im Sinne des Absatz 1 der Sachbezug - VO, die der Berechnung der Leasingrate zu Grunde gelegt wurden. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH vom 28. April 1999, ZI. 94/13/0097 und vom 18. November 2003, ZI. 2003/14/0072) ist bei Gebrauchtfahrzeugen für die Berechnung des Sachbezugswertes grundsätzlich der Preis eines Neuwagens heranzuziehen. Nichts anderes kann für ein gebrauchtes Leasingfahrzeug gelten, weshalb für die Berechnung des Sachbezugswertes auf die Erstanschaffungskosten abzustellen ist. Wenn vom Finanzamt mangels Kenntnis der Erstanschaffungskosten der Eurotaxwert zum Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung herangezogen worden ist, kann darin keine Unsachlichkeit erblickt werden. Dass die Anschaffungskosten für das Auto über € 34.000,00 gelegen sind und der Sachbezug daher monatlich € 510,00, beträgt, gegen diese Feststellungen wurden von der Bw. keine Einwendungen vorgebracht.

Würde man der Ansicht der Bw. folgen, und den Sachbezugswert von der Höhe des Leasingentgeltes für das Gebrauchtfahrzeug berechnen, hätte der Arbeitnehmer gegenüber einem Arbeitnehmer dem der Arbeitgeber einen Gebrauchtwagen – welcher nicht auf Leasingbasis finanziert wurde - zur privaten Nutzung überlässt, insoferne einen Vorteil, als der Sachbezugswert von einer niedrigeren Bemessungsbasis angesetzt werden würde. Diese Auffassung der Bw. steht in Widerspruch zu den Ausführungen im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. April 1999, ZI. 94/13/0097, da mit dem Sachbezug der Nutzungswert und nicht der Vermögenswert eines Fahrzeuges bewertet wird.

Absatz 5 der Sachbezugs VO kann daher nur so verstanden werden, dass für Neuwagen, welche auf Leasingbasis erworben werden, der Sachbezugswert auf Basis des Leasingbetrages zu berechnen ist, der der Leasingrate zu Grunde gelegt wurde.

Da von der Bw. laut Rechnung ein gebrauchtes Fahrzeug erworben wurde ist dem Finanzamt beizupflichten, wenn es für das gebrauchte Leasingfahrzeug den Sachbezugswert vom Listenpreis im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung ermittelt hat.

Dem Berufungsbegehren der Bw. konnte auf Grund der vorstehenden Ausführungen nicht gefolgt werden.

Sachbezug Garageneinstellplätze:

Dem Mietvertrag vom 1. August 2002, abgeschlossen zwischen der A AG vertreten durch eine Hausverwaltung und der Bw. ist zu entnehmen, dass die Einstellplätze 17, 18 und 20 in der Tiefgarage des Hauses Straße 3/K 12 auf unbestimmte Dauer angemietet worden sind. Im § 4 des Vertrages sind die Rechte und Pflichten der Vertragspartner angeführt. Demnach erhält der Mieter (die Bw.) nach Unterfertigung des Vertrages auf Vertragsdauer einen Schlüssel pro gemieteten Stellplatz, der ihm die Ein – und Ausfahrt ermöglicht. Weiters ist angeführt, dass der Mieter nicht berechtigt ist, den Stellplatz entgeltlich oder unentgeltlich an Dritte weiterzugeben (Unternehmensangehörige und Kunden ausgenommen).

Aus dem Antwortschreiben der Bw. vom 26. April 2006 betreffend der Schlüssel geht hervor, dass 3 Garagenschlüssel am 14. August 2002 übernommen worden sind. Die Einstellplätze liegen unbestritten in einer parkraumbewirtschafteten Zone. Die Hinzurechnung des Sachbezugswertes für die Garageneinstellplätze erfolgte vom Finanzamt im Kalenderjahr 2002 für den Zeitraum Juni bis Dezember für 9 Dienstnehmer der Bw. (Geschäftsführer, Prokuristen und Außendienstmitarbeiter), im Kalenderjahr 2003 und 2004 für je 11 Arbeitnehmer, da die Bw. an der Klärung des Sachverhaltes nicht mitgewirkt habe.

Die Bw. ist nach dem Vorbringen in der Berufung der Auffassung, dass nur für einen der Geschäftsführer, welchem ein häufigerer Gebrauch der Nutzung des Garageneinstellplatzes eingeräumt worden war, eine Hinzurechnung des Sachbezugswertes gerechtfertigt sei, da die Garagenplätze primär Geschäftspartnern bzw. Kunden zur Verfügung gestellt worden seien.

Das Finanzamt vertritt die Meinung, dass auf Grund der mangelnden Mitwirkungspflicht der Bw. während der Prüfung die Berechtigung zur Schätzung vorgelegen sei. Außerdem sei die überwiegende Nutzung der Einstellplätze durch Kunden von der Bw. nicht nachgewiesen worden.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 4a der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBL II 2001/416, ist ein Sachbezug von € 14,53 monatlich anzusetzen, wenn für den Arbeitnehmer die Möglichkeit besteht, das von ihm für Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte genutzte Kraftfahrzeug während der Arbeitszeit in Bereichen, die einer Parkraumbewirtschaftung unterliegen, auf einem Abstell – oder Garagenplatz des Arbeitgebers zu parken. Abs. 1 ist sowohl bei arbeitnehmereigenen Kraftfahrzeugen als auch bei arbeitgebereigenen Kraftfahrzeugen, für die ein Sachbezug gemäß § 4 der Verordnung anzusetzen ist, anzuwenden (Abs. 2 leg. cit.)

Dem Wortlaut der Verordnung ist nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates das Verständnis beizumessen, wenn der Arbeitnehmer von der Möglichkeit, das von ihm für

Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte benutzte Auto während der Arbeitszeit auf einem arbeitgebereigenen Abstell – oder Garagenplatz zu parken, tatsächlich Gebrauch macht, dann ist ein Sachbezugswert anzusetzen.

Der Verwaltungsgerichtshofes hat in den Erkenntnissen vom 7. August 2001, Zl. 97/14/0175 und vom 26. März 2003, Zl. 2001/13/0092 ausgeführt, dass allein die Möglichkeit ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für private Fahrten zu nutzen, noch keinen Sachbezug rechtfertigt. Wenn jedoch nach der Lebenserfahrung aufgrund des Gesamtbilds der Verhältnisse angenommen werden kann, dass der jeweilige Arbeitnehmer die Möglichkeit zur Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges – auch nur fallweise – nützt, so ist ein Sachbezug anzusetzen.

Nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates können die Ausführungen in den Erkenntnissen auch auf den § 4a der Sachbezugsverordnung angewandt werden, da auch im ersten Satz des § 4a von der Möglichkeit ein Fahrzeug auf einen arbeitgebereigenen Abstellplatz zu parken, ausgegangen wird. Ob von der Möglichkeit der Nutzung tatsächlich Gebrauch gemacht wird, ist ein Sachverhaltsmoment, das zu klären ist.

Laut einer vom Unabhängigen Finanzsenat eingeholten Firmenbuchabfrage waren im Prüfungszeitraum 3 Personen als Geschäftsführer der Bw. eingetragen. Aus einer Abfrage im Abgabeninformationssystem des Bundes geht hervor, dass von der Bw. im Kalenderjahr 2001 für 9 Dienstnehmer, im Kalenderjahr 2002 für 14 Dienstnehmer, in den Kalenderjahren 2003 und 2004 für je 19 Dienstnehmer Lohnzettel übermittelt worden sind. Dies bedeutet, dass bei der Bw. mehr Dienstnehmer beschäftigt waren, als Abstellplätze angemietet worden sind. Nach den Berufungsausführungen der Bw. sollten die drei Abstellplätze primär Geschäftspartnern bzw. Kunden zur Verfügung gestanden sein. Nachweise bzw. Unterlagen für dieses Vorbringen sind von der Bw. nicht vorgelegt worden. Es wurde aber von der Bw. in der Berufung zugestanden, dass einem der Geschäftsführer die Möglichkeit eingeräumt worden war, einen Abstellplatz zu benutzen. Warum nur einem der Geschäftsführer diese Möglichkeit zugestanden wurde, hat die Bw. nicht dargelegt.

Auch wenn von der Bw. während der Prüfung keine konkreten Angaben betreffend der Nutzung der Garagenplätze gemacht worden sind, lässt sich nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates die vom Finanzamt durchgeführte Berechnung des Sachbezugswertes aus dem Verordnungstext nicht ableiten. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 20. Dezember 1994, Zl. 94/14/0131 betreffend Sachbezugsermittlung bei Fahrgemeinschaften ausgesprochen hat, widerspricht es jeden Teilnehmer an der Fahrgemeinschaft derart mit dem ungeteilten, also vollen Sachbezugswert zu belasten, wie einen Arbeitnehmer, der das Fahrzeug allein benutzt. In einem solchen Fall müssen die jeweiligen

Fahrgemeinschaftszeiträume – wenn es nicht anders möglich ist auch durch Schätzung – ermittelt werden. Der Sachbezugswert für ein Fahrzeug müsste dann nach Maßgabe des Ausmaßes der Teilnahme an der Fahrgemeinschaft zwischen den teilnehmenden Arbeitnehmern aufgeteilt und jedem nur der auf ihn entfallende Anteil des Sachbezugswertes als Lohn zugerechnet werden.

Wendet man die im Erkenntnis getroffene Aussage auf den gegenständlichen Berufungsfall an, ergibt sich, dass drei Abstellplätze von der Bw. angemietet worden sind und dass die Bw. mehr Arbeitnehmer beschäftigt, als Abstellplätze zur Verfügung stehen. Der Sachbezugswert für je einen Parkplatz müsste nach Maßgabe der Nutzung auf jene Arbeitnehmer aufgeteilt werden, denen die Möglichkeit eingeräumt worden war, den Abstellplatz zu nutzen.

Die Bw. behauptet, dass die Anmietung der Garageneinstellplätze primär zur Nutzung durch Geschäftspartner bzw. Kunden erfolgt sei und nur einem Geschäftsführer gelegentliches Parken auf einem der Abstellplätze zugestanden wurde.

Aus der Geschäftsanschrift der Bw. im Prüfungszeitraum ergibt sich, dass das Büro nahe der Innenstadt von Wien gelegen ist. Außerdem befinden sich in der näheren Umgebung der Bw. noch andere Firmen. Angesichts der in der Innenstadt von Wien vorherrschenden Parkplatzknappheit und der bestehenden kostenpflichtigen Kurzparkzone werden zur Erreichung des Arbeitsplatzes nach den Erfahrungen des täglichen Lebens von einer großen Anzahl von Berufstätigen öffentliche Verkehrsmittel benutzt. Aus der Geschäftsanschrift der Bw. lässt sich auch ableiten, dass das Büro während des Prüfungszeitraumes unmittelbar bei einer U Bahnstation angesiedelt war. Im Allgemeinen werden von den Arbeitgebern nicht allen Arbeitnehmern die Möglichkeit zur Nutzung eines Garagenplatzes bzw. Einstellplatzes geboten werden. Wenn die Möglichkeit besteht einen Abstellplatz zu benutzen wird dies im Regelfall schriftlich in einem Zusatz zum Dienstvertrag festgehalten werden. Unterlagen, welchen Arbeitnehmern die Nutzungsmöglichkeit der Einstellplätze zugestanden worden ist, sind von der Bw. nicht vorgelegt worden. Nachweise, dass nur einem der Geschäftsführer die Möglichkeit eingeräumt wurde einen Einstellplatz zu benutzen sind von der Bw. nicht beigebracht worden.

Da von der Bw. keine Unterlagen betreffend der Nutzung der Einstellplätze vorgelegt worden sind, besteht nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates die Berechtigung zur Schätzung.

Wie aus der eingeholten Firmenbuchabfrage hervorgeht, sind im Prüfungszeitraum Dipl. Ing. EK, Dipl. Ing. WL und Mag. BM als Geschäftsführer der Bw. eingetragen. Die Bw. hat für die Geschäftsführer im Prüfungszeitraum Lohnzettel übermittelt. Damit steht fest, dass die

Geschäftsführer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG 1988) bezogen haben. Neben den Geschäftsführern waren noch andere Dienstnehmer bei der Bw. beschäftigt. Den vorliegenden Lohnkonten ist zu entnehmen, dass als Berufsbezeichnung der Dienstnehmer Sachbearbeiter, Bankangestellte, Aushilfen, Controller, Assistent/in, Ferialpraktikant/in und Marketing – Manager angeführt wurde. Im allgemeinen Geschäftsleben ist es als durchaus üblich anzusehen, dass Unternehmen ihren Mitarbeitern Vorteile gewähren. Diese Vorteile können je nach Unternehmensstruktur allen Mitarbeitern oder nur bestimmten Gruppen von Angestellten zukommen und sehr unterschiedlich sein. Im gegenständlichen Fall sind von der Bw. 3 Einstellplätze angemietet worden. Für diese Garagenplätze sind 3 Schlüssel an die Bw. übergeben worden. Welchen Personen die Schlüssel für die Garage ausgefolgt worden sind, darüber sind keine Unterlagen vorgelegt worden. In einem Schreiben wird zwar vorgebracht, dass die Schlüssel vom Sekretariat verwaltet würden und bei Bedarf an die Geschäftspartner ausgefolgt worden seien. Nachweise für dieses Vorbringen sind von der Bw. während des Verfahrens nicht erbracht worden. Durch die Tatsache, dass von der Bw. 3 Einstellplätze angemietet worden sind, geht der Unabhängige Finanzsenat in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die Bw. allen drei Geschäftsführern die Möglichkeit der Nutzung der Garageneinstellplätze eingeräumt hat. Ob die Geschäftsführer von der Nutzungsmöglichkeit immer Gebrauch gemacht haben ist unerheblich, da es für die Ansetzung des Sachbezugswertes ausreicht, dass eine Möglichkeit zur Nutzung besteht. Es wird nicht in Abrede gestellt, dass die Einstellplätze auch den Geschäftspartnern und Kunden zur Verfügung gestellt worden sind. Dass die Abstellplätze primär für Kunden angemietet worden sind, ist ein so ungewöhnlicher Umstand, der eines Nachweises bedurft hätte. Einen Nachweis in welcher Form auch immer ist von der Bw. nicht erbracht worden.

Auf Grund der vorstehenden Ausführungen ist daher der Sachbezugswert für die Parkplatznutzung im Prüfungszeitraum für die laut Firmenbuchauszug angeführten drei Geschäftsführer anzusetzen. Eine detaillierte Darstellung der Berechnung bzw. der Lohnsteuernachforderung ist den Prüfungsunterlagen zu entnehmen.

Auf Grund dieser Berufungsentscheidung ist der Sachbezugswert für die Abstellplätze den 3 Geschäftsführern und der Sachbezugswert (Differenzbetrag) für die Privatnutzung PKW Mag. BM anzusetzen. Die ermittelten Beträge sind der Bemessungsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag hinzuzurechnen.

Berechnung der Hinzurechnungsbeträge:

Sachbezug	2002	2003	2004
Abstellplatz	€ 305,13	€ 523,08	€ 494,02

PKW	€ 3.045,96	€ 3.045,96	€ 3.045,96
Summe	€ 3.351,09	€ 3.569,04	€ 3.539,98

Ermittlung der Bemessungsgrundlage Dienstgeberbeitrag neu:

Bemessungsgrundlage	2001	2002	2003	2004
alt (laut Prüfungsunterlagen)	€ 220.264,00	€ 837.047,00	€ 1.005.486,00	€ 1.127.824,67
Hinzurechnung	€ 761,49 (PKW)	€ 3.351,09	€ 3.569,04	€ 3.539,98
Neu (laut Berufungsentscheidung)	€ 221.025,49	€ 840.398,09	€ 1.009.055,04	€ 1.131.364,65

Von der steuerlichen Vertretung der Bw. wurde in den Berufungsausführungen auf die Lohnsteuerrichtlinien verwiesen. Dazu ist anzumerken, dass der Unabhängige Finanzsenat bei seinen Entscheidungen an das Gesetz gebunden ist und den Richtlinien keine einer Verordnung oder einem Gesetz analoge normative Wirkung zukommt. In Anwendung des Gesetzes stützt sich der Unabhängige Finanzsenat bei seinen Entscheidungen auf die vorhandenen Kommentar – und Literaturmeinungen, sowie auf die Judikatur der Höchstgerichte.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 27. Mai 2010