



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 17. Februar 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wels vom 3. Februar 2004 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid für den Zeitraum 2000 bis 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Bei der nunmehrigen Berufungserberin erfolgte eine Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum 2000, 2001, 2002 und 2003. Dabei wurde hinsichtlich eines PKW Mercedes-Benz E200 Diesel W124, Erstzulassung 1995, festgestellt, dass der Sachbezugswert unrichtig errechnet worden war (fälschlich: monatlich: 92,70 €, richtig: 459,00 €), weshalb in der Folge Haftungs- und Abgabenbescheide ergingen, die folgende Nachforderung bezeichneten:

Zeitraum 2000:

Lohnsteuerneuberechnung	450,55 € = 6.199,70 S
Festsetzung Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe	49,45 € = 680,45 S
Festsetzung Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	4,95 € = 68,11 S

Zeitraum 2001:

Lohnsteuerneuberechnung	1.802,20 € = 24.798,81 S
-------------------------	--------------------------

Festsetzung Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe	197,80 € = 2.721,79 S
Festsetzung Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	18,90 € = 260,07 S

Zeitraum 2002:

Lohnsteuerneuberechnung	1.802,20 €
Festsetzung Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe	197,80 €
Festsetzung Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	17,14 €

Zeitraum 2003:

Lohnsteuerneuberechnung	1.802,20 €
Festsetzung Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe	197,80 €
Festsetzung Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	16,70 €

In einer rechtzeitig dagegen eingebrochenen Berufung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass der PKW am 26. September 2000 um 85.000,00 S, ds. 6.177,19 €, gebraucht gekauft worden war, er war damals mehr als fünf Jahre alt und hatte einen "extrem hohen" Kilometerstand von 342.210 km. Zum 29. Dezember 2003 betrug er 585.491. Die jährliche Fahrleistung betrage somit ca. 80.000 km. Deshalb habe man für die Sachbezugsbewertung den Gebrauchtwert des PKW herangezogen. Demgemäß sei der Prüfer vom Neupreis am 28. Juni 1995, 30.600,00 € ausgegangen. 2001 hätten sich für diesen PKW Gesamtkosten einschließlich Abschreibung iHv. 125.025,61 S, also 9.085,97 € ergeben; der Prüfer habe einen jährlichen Sachbezugswert von 5.508,00 € (459 x 12 Monate) angesetzt, was einen Privatanteil für Privatnutzung von mehr als 60 % ergebe. Dieser Ansatz könne jedoch nicht mit den wirtschaftlichen Gegebenheiten in Einklang stehen. Der Ansatz lt. bisheriger Lohnverrechnung eines Sachbezugswerts iHv. jährlich 1.112,40 € ergebe eine Privatnutzung von mehr als 12 %, was der tatsächlichen Nutzung erheblich näher käme.

Es wird weiters auf die Ausführungen in den Lohnsteuerrichtlinien zu § 15 EStG, 4 Sachbezüge hingewiesen, wonach "die Grundregel des § 15 Abs. 2 EStG lautet, dass geldwerte Vorteile mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen sind. Der Wortlaut des Gesetzes weist darauf hin, dass der Wert solcher Sachbezüge nach einem objektiven Maßstab zu ermitteln ist. Der übliche Mittelpreis des Verbrauchsortes ist jener Wert, den der Steuerpflichtige aufwenden müsste, um das, was ihm als Sachbezug zukommt, käuflich zu erwerben". Grundsätzlich sei der Nutzungswert des PKW im Hinblick auf die

---

verglichen mit Neuwagen erheblich beeinträchtige Fahrsicherheit und den erheblich beeinträchtigten Fahrkomfort ungleich geringer, insbesondere wenn man die generell hohe Kilometerleistung betrachte.

Mit Berufungsvorentscheidung wurde die Berufung von der Abgabenbehörde erster Instanz als unbegründet abgewiesen.

In einem rechtzeitig gestellten Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die in der Berufungsvorentscheidung zitierte Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 18.11.2003, 2003/14/0072, weitgehend nicht anwendbar sei, "weil aufgrund des vor dem Verwaltungsgerichtshof bestehenden Novationsverbots verschiedene Einwendungen nicht behandelt wurden". Es wurde nochmals auf die Ausführungen hinsichtlich der "Lohnsteuerrichtlinien zu § 15 EStG, 4 Sachbezüge" hingewiesen. Eine Privatnutzung von mehr als 60 % entspreche keineswegs dem angeführten objektiven Maßstab. Der PKW werde Montag bis Samstag fast ausschließlich für die Kundenbetreuung in Österreich, Deutschland und Südtirol benutzt. Für Privatfahrten stehe das KFZ der Gattin und mindestens noch ein eigenes Privatfahrzeug zur Verfügung. Es wurden weiters Ausführungen zum Nutzungswert und zur AfA gemacht. Es sei nicht anzunehmen, dass jemand für einen Sachbezug mehr aufwenden würde, als dies den anteiligen Fahrzeugkosten entspreche, die der Privatnutzung entsprechen. Der Sachbezugswert stelle auf den Nutzungswert ab.

In einer Ergänzung zum Vorlageantrag wurde im Wesentlichen ausgeführt:

Der den PKW benutzende Geschäftsführer sei "für die Kundenakquisition in Österreich, Italien und Deutschland zuständig und auch diesbezüglich tätig". Er fahre nur einen Tag pro Woche von Linz in das Büro nach Wels und zurück, also 60 km wöchentlich zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Ansonsten sei er auf Touren nach Italien, Westösterreich und Deutschland unterwegs, wobei keine Fahrten zwischen Wohnung und Büro durchgeführt würden. Darüber hinaus werde für lange Fahrten ins Ausland nicht das Firmenfahrzeug mit 72 PS und der "hohen Kilometerleistung" verwendet, sondern mehrmals monatlich der neuere Privat-PKW der Gattin. Außerdem fahre die Gattin mehrmals wöchentlich mit ihrem Privat-PKW von der Wohnung ins Büro nach Wels, weil eben ihr Gatte "laufend unterwegs" sei. Diese mit Privatfahrzeugen gefahrenen Kilometer, die buchhalterisch nicht verrechnet wurden, betragen monatlich erheblich mehr als die durchschnittlich vier Fahrten von Linz nach Wels und zurück mit dem Firmenfahrzeug. Auch in der Freizeit werde "aufgrund des besseren Komforts der PKW der Gattin bzw. die selbst angemeldeten Fahrzeuge diesbezüglich verwendet". Deshalb sei davon auszugehen, dass per Saldo praktisch kein Sachbezug vorliege, weil auch kein diesbezüglicher Vorteil aus dem Dienstverhältnis bestehe. Den anteiligen Aufwendungen für

das Firmenfahrzeug stünden ungleich höhere für das Unternehmen geleistete Fahrten mit dem Privatfahrzeug gegenüber, sodass der Sachbezug mit Null festzusetzen wäre; sollte überhaupt ein Sachbezug anzusetzen sein, so sei dieser in der bisher erklärten Höhe jedenfalls ausreichend.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß Art. 18 B-VG darf die gesamte staatliche Verwaltung nur aufgrund der Gesetze ausgeübt werden (Abs. 1). Jede Verwaltungsbehörde kann aufgrund der Gesetze innerhalb ihres Wirkungsbereiches Verordnungen erlassen (Abs. 2).

Gemäß § 15 Abs. 2 EStG 1988 sind geldwerte Vorteile (... Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) 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 Kraftfahrzeugs geregelt wird:

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 7.000,00 S (510,00 € ab 1.1.2002) monatlich anzusetzen. Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen (Abs. 1).

Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten iSd. Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist ein Sachbezugswert im halben Betrag [0,75 % der tatsächlichen Anschaffungskosten maximal 3.500,00 S (ab 1.1.2002 255 €) monatlich] anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich (Abs. 2).

Ergibt sich bei Ansatz von 7,00 S (ab 1.1.2002 0,50 €) (Fahrzeugbenutzung ohne Chauffeur) bzw. 10,00 S (ab 1.1.2002 0,72 €) (Fahrzeugbenutzung mit Chauffeur) pro Kilometer Fahrtstrecke iSd. Abs. 1 ein um mehr als 50 % geringerer Sachbezugswert als nach Abs. 2, ist der geringere Sachbezugswert anzusetzen. Voraussetzung ist, dass sämtliche Fahrten lückenlos in einem Fahrtenbuch aufgezeichnet werden (Abs. 3).

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) iSd. Abs. 1 des ersten Erwerbes des Kraftfahrzeugs zugrunde gelegt werden.

Bei Anwendung auf den berufungsgegenständlichen Sachverhalt ist grundsätzlich festzuhalten, dass in der Berufung zitierte Richtlinien mangels Normqualität (Art. 18 B-VG: die gesamte staatliche Verwaltung darf nur aufgrund der Gesetze ausgeübt werden, wobei jede Verwaltungsbehörde aufgrund der Gesetze innerhalb ihres Wirkungsbereichs Verordnungen erlassen kann) keine Bescheidgrundlage bilden können.

Wesentlich ist festzuhalten, dass die oben zitierten Verordnungen, die zum § 15 Abs. 2 EStG 1988 ergingen, ua. den Zweck haben, den üblichen Mittelpreis des Verbrauchsortes für den jeweiligen geldwerten Vorteil zu eruieren bzw. festzusetzen.

Der Sachbezug lt. § 4 Abs. 1 der zitierten Verordnungen ist ein pauschalierter Sachbezug (siehe ua. Doralt, EStG, Kommentar, Band I, § 15 Tz. 53), der bei Nachweis von Privatfahrten von nicht mehr als 500 km pro Monat zu halbieren ist: Der Nachweis muss dabei nicht unbedingt über ein Fahrtenbuch geführt werden (in § 4 Abs. 3 der Verordnungen ist geregelt, wann die Zahl der gefahrenen Kilometer mittels Fahrtenbuch nachzuweisen ist).

Laut Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 7.8.2001, 97/14/0175 und vom 26.3.2003, 2001/13/0092, rechtfertigt allein die Möglichkeit, ein arbeitgebereignetes KFZ für private Fahrten zu nutzen, noch keinen Sachbezug. Wenn jedoch nach der Lebenserfahrung aufgrund des Gesamtbilds der Verhältnisse angenommen werden kann, dass der jeweilige Arbeitnehmer die Möglichkeit zur Privatnutzung des arbeitgebereigneten KFZ – auch nur fallweise – nützt, so ist ein Sachbezug anzusetzen. Eben dieses Sachverhaltsmoment ist im berufungsgegenständlichen Fall entscheidungswesentlich zu klären. Dabei ergibt sich aus dem Akteninhalt und den berufungsgegenständlichen Vorbringen eindeutig, dass bei Beachtung der Erfahrung des täglichen Lebens davon auszugehen ist, dass der berufungsgegenständliche PKW auch privat genutzt wird: Wie sonst wäre zu erklären, dass neben dem Vorhandensein von mindestens zwei Privat-PKW im Haushalt des Geschäftsführers (lt. Akteninhalt "neuerer" PKW seiner Gattin und "noch ein PKW") der berufungsgegenständlichen PKW überhaupt zum Sachbezug herangezogen wird, zumal der Geschäftsführer ja die Möglichkeit lt. Verordnung hätte, durch Nachweisführung den Sachbezug zu halbieren bzw. ja überhaupt die Möglichkeit bestünde, den berufungsgegenständlichen PKW – sollte er wirklich so fahrtauglich und wenig komfortabel sein wie angegeben bzw. einfach privat nicht gebraucht werden – nicht zu verwenden und die Dienstfahrten mit dem Privat-PKW gegen Kilometergeldersatz durchzuführen. Dass dem Geschäftsführer sehr wohl daran gelegen ist, den berufungsgegenständlichen PKW auch privat (und zwar mehr als 500 km pro Monat) zu

verwenden, ergibt sich (wie oben angeführt) aus dem Umstand, dass er die Möglichkeit zur Nachweisführung einer geringeren Kilometerleistung für nicht beruflich veranlasste Fahrten lt. § 4 Abs. 2 der Verordnung nicht nutzt und die Berufungsausführungen bezüglich der dienstlichen Verwendung des berufungsgegenständlichen PKW's differieren: Wird im Vorlageantrag noch ausgeführt, dass der berufungsgegenständliche PKW "von Montag bis Samstag fast ausschließlich für die Kundenbetreuung in Österreich, Deutschland und Südtirol benutzt" wird, so wird in einer Ergänzung vom 12. Mai 2004 zum Vorlageantrag ausgeführt, dass der Geschäftsführer lediglich einen Tag pro Woche von Linz ins Büro nach Wels und zurück fahre, ansonsten sei er auf seinen Touren unterwegs, an denen es keine Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gäbe. – Schon allein aus dieser Divergenz der Vorbringen ist zu entnehmen, dass die Berufungsausführungen nicht glaubhaft sind; die diesbezügliche Meinung der Abgabenbehörde zweiter Instanz wird darin noch bestätigt, wenn weiter ausgeführt wird, dass für lange Fahrten ins Ausland nicht der berufungsgegenständliche PKW, sondern der Privat-PKW der Gattin des Geschäftsführers verwendet wird, wobei die so gefahrenen Kilometer "buchhalterisch nicht verrechnet wurden": Es entspricht keinesfalls der Lebenserfahrung, dass für betrieblich unternommene Fahrten mit Privat-PKW's nicht Kilometergeld verrechnet wird und ist es in der Folge absolut unglaublich, dass im berufungsgegenständlichen Fall für betrieblich mit Privat-PKW's gefahrene Kilometer kein Kilometergeld verrechnet worden wäre. Wenn Kilometergeld nicht verrechnet wurde, ist dies offenkundig deshalb nicht geschehen, weil die beruflichen Fahrten nicht mit Privat-PKW's durchgeführt wurden.

Dass die Berufungsausführungen nicht den Tatsachen entsprechen, verstärkt auch weiters die Angabe in der bezogenen Ergänzung zum Vorlageantrag, wenn ausgeführt wird, dass die Gattin des Geschäftsführers "mehrmals wöchentlich mit ihrem Privat-PKW von der Wohnung ins Büro nach Wels fährt, weil ihr Gatte eben 'laufend unterwegs'" sei. Da sich aus den Berufungsausführungen ergibt, dass er doch sehr oft längere Fahrten ins Ausland unternimmt und dazu (wollte man den Ausführungen lt. Ergänzung zum Vorlageantrag Glauben schenken) den Privat-PKW der Gattin verwendet, ist nicht erklärlich, wie seine Gattin dann (größtenteils gleichzeitig) mit dem selben Privat-PKW (zwar nur von der Wohnung nach Wels und zurück) mehrmals wöchentlich unterwegs sein kann.

Es ist weiters darauf hinzuweisen, dass die jährliche Kilometerleistung des berufungsgegenständlichen PKW seit Kauf durch die Berufungsberberin laut Berufungsausführung jährlich durchschnittlich 80.000 km betrug: Würde man nun den Berufungsausführungen Glauben schenken, so dürfte sich diese Kilometerleistung gar nicht ergeben haben, da der PKW einerseits (fast) nicht privat gefahren wurde und andererseits auch für betriebliche Fahrten fast nicht in Verwendung stand, da ja der Privat-PKW der Gattin

---

des Geschäftsführers dafür herangezogen wurde. – Auch diese Divergenz von Kilometerzahlen und Erläuterungen, die keinesfalls eine derart hohe jährliche Kilometerleistung begründen können, führen die Berufungsbehörde zu dem Ergebnis, dass die Berufungsangaben hinsichtlich der Verwendung der Privat-PKW's für betriebliche Zwecke bzw. der Nichtverwendung des berufungsgegenständlichen PKW's für private und betriebliche Zwecke nicht glaubhaft sind.

Es ist zusammenfassend festzuhalten, dass es – wie oben angeführt – mit den Berufungsausführungen nicht gelungen ist darzutun, dass der berufungsgegenständliche PKW nicht privat verwendet wurde, zumal es durchaus bei Beachtung der Verordnungen offen gestanden wäre, den diesbezüglichen Nachweis zu führen. Allein das Vorhandensein von Privat-PKW's ergibt noch nicht zwingend den Schluss, dass der berufungsgegenständliche PKW nicht auch noch privat verwendet wurde, ja es ist vielmehr davon auszugehen, dass in einem solchen Fall jedenfalls der Nachweis über die nicht vorliegende Privatnutzung des berufungsgegenständlichen PKW's geführt worden wäre.

Zu den Ausführungen über die Höhe des Sachbezugs ist festzuhalten, dass lt. VwGH vom 28.4.1999, 94/13/0097, der Ansatz des Neuwerts und nicht des niedrigeren Gebrauchtwagenwertes deshalb gerechtfertigt ist, weil mit dem Sachbezug der Nutzungswert und nicht der Vermögenswert erfasst werden soll. Der Nutzungswert ist vom Alter des Fahrzeugs jedoch relativ unabhängig. – Diese Aussage ist jedoch lt. oben angeführter VwGH-Judikatur nur so lange zutreffend, als Fahrsicherheit und Komfort durch die bisherige Nutzung einem vergleichbaren Gebrauchtwagen gegenüber noch nicht erheblich beeinträchtigt sind: Diese Umstände wurden in der Berufung nicht releviert, es wurde lediglich darauf hingewiesen, dass der Nutzungswert des berufungsgegenständlichen PKW "im Hinblick auf die verglichen mit Neuwagen erheblich beeinträchtigte Fahrsicherheit und den erheblich beeinträchtigten Fahrkomfort ungleich geringer ..." sei, dh. in der Berufung wurde auf Neuwagen und nicht auf vergleichbare Gebrauchtwagen hingewiesen.

Da gem. § 4 Abs. 4 der angeführten Verordnungen bei Gebrauchtwagen für die Sachbezugsbewertung der Listenpreis zum Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung des Fahrzeugs maßgebend ist bzw. tatsächliche Anschaffungskosten des Ersterwerbes des berufungsgegenständlichen PKW nicht nachgewiesen wurden, konnte nicht von den Ankaufskosten des Gebrauchtwagens zur Berechnung des Sachbezugs ausgegangen werden.

Es ist – wie oben angeführt – davon auszugehen, dass der berufungsgegenständliche PKW im berufungsgegenständlichen Zeitraum zu mehr als 500 km pro Monat für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte verwendet wurde und war daher spruchgemäß zu entscheiden.

---

Linz, am 9. Februar 2005