



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Ludwig Kreil und die weiteren Mitglieder HR Dr. Christiane Kestler, Dr. Ernst Grafenhofer und Leopold Pichlbauer über die Berufung der Bw., vom 12. Juli 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 10. Mai 2010 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2005, 2006, 2007, 2008 und 2009 nach der am 7. Dezember 2011 in 4010 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Im Zuge einer bei der Berufungswerberin über die Jahre 2005 bis 2009 durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde neben anderen Punkten, die im gegenständlichen Berufungsverfahren nicht strittig sind, Folgendes festgestellt: Im November 2004 wurde von der Berufungswerberin ein Gebrauchtwagen angeschafft, der von der Dienstnehmerin D auch für Privatfahrten genützt wird. Mit Ausnahme der Treibstoffkosten wurden sämtliche Kosten von der Berufungswerberin getragen. Ein Fahrtenbuch wurde nicht geführt. Da kein Sachbezug angesetzt wurde, errechnete der Prüfer einen Sachbezug nach der Sachbezugsverordnung, wobei er trotz fehlenden Fahrtenbuches aufgrund der geringen jährlichen Gesamtkilometerleistung (ca. 7.400 km) vom halben Sachbezugswert (0,75% des seinerzeitigen Anschaffungspreises) ausging und 268,80 € monatlich zum Ansatz brachte.

Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen des Prüfers an und forderte mit den angefochtenen Bescheiden für den gesamten Prüfungszeitraum die darauf entfallende Lohnsteuer, den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach.

In der gegen die Bescheide eingebrachten Berufung wurde sinngemäß ausgeführt: Unstrittig ist die teilweise Privatnutzung des gebraucht gekauften Kfz (Erstzulassung 1998). Das Kfz war und ist in erster Linie für den betrieblichen Gebrauch durch alle Mitarbeiter vorgesehen. Die Anzahl der Beschäftigten war zum Zeitpunkt der Anschaffung fünf.

In der Folge wurden die im Unternehmen für das Kfz angefallenen Kosten nach den einzelnen Prüfungsjahren aufgliedert und ergaben in Summe folgende Beträge: AfA 6.034,83 €, Kfz-Versicherung 5.281,25 €, Treibstoff 1.324,71 €, Reparaturen 1.369,11 €. Es sei aufgrund der Höhe dieser Kosten unschwer ersichtlich, dass der überwiegende Teil der Treibstoff- und Reparaturkosten bereits bisher von Frau D. privat getragen wurde, dies quasi als Ausgleich für die teilweise private Nutzung. Die Verrechnung eines Sachbezuges erfolge in der Regel vor dem Hintergrund, dass sich ein Dienstnehmer dadurch die Kosten eines ansonsten in seinem Privateigentum stehenden Kfz erspart. Dieser privaten Ersparnis stehen die Abgaben an SV-Beiträgen und Steuern aus dem Ansatz des Sachbezuges entgegen und sollten somit die Verhältnismäßigkeit und wirtschaftliche Leistungsfähigkeit abbilden. Dieser Grundsatz sei jedoch im gegenständlichen Fall selbst durch Ansatz des halben Sachbezuges eklatant verletzt. Dem bisherigen betrieblichen Aufwand laut der Aufgliederung (insgesamt 14.009,90 €) würde eine Bemessungsgrundlage für den Sachbezug in Höhe von 15.321,60 € entgegenstehen. Die Bemessungsgrundlage wäre demnach bereits höher als die tatsächlich angefallenen betrieblichen Aufwendungen. Dies stelle eine klare Verletzung der Verhältnismäßigkeit dar. Zumindest für das Jahr 2009 sei der Ansatz des halben Sachbezuges nicht rechtmäßig erfolgt, da in diesem Jahr kein betrieblicher Aufwand mehr angefallen sei, sondern sämtliche Aufwendungen von der Dienstnehmerin privat getragen wurden. Es werde daher der Antrag auf Neuaufnahme der Verfahren betreffend die Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 2004 bis 2008 gemäß § 303 bzw. § 303a BAO gestellt und beantragt, die bisherigen betrieblichen Aufwendungen für das Kfz durch eine Bilanzberichtigung zu eliminieren. Im Kalenderjahr 2009 werde dies im Zuge der Jahresabschlusserstellung erfolgen. Sofern einer Wiederaufnahme zugestimmt würde, würde sich im Ergebnis der Ansatz eines Kfz-Sachbezuges erübrigen, da aufgrund fehlender betrieblicher Aufwendungen kein Vorteil aus dem Dienstverhältnis mehr bestünde. Es werde ersucht, diesen Sachverhalt auch unter dem Gesichtspunkt der schwierigen wirtschaftlichen Entwicklung in der Vergangenheit zu würdigen.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung, in deren Begründung auch der Vorschlag, dass die Kfz-Kosten von der Dienstnehmerin rückwirkend getragen würden, abgelehnt wurde und darauf hingewiesen wurde, dass eine nachträgliche Änderung der Bilan-

zen der Jahre 2005 bis 2008 nicht möglich sei. Lediglich 2009 sei eine Bilanzänderung noch möglich. Dennoch liege eine Nutzungsmöglichkeit eines im Betriebsvermögen der Berufungswerberin stehenden Kfz vor und die Aufwendungen seien von dieser getragen worden. Es sei daher der Sachbezug auch 2009 anzusetzen.

Im Vorlageantrag wurde im Wesentlichen wie bisher auf die teilweise Kostentragung durch die Dienstnehmerin verwiesen und ergänzend den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung entgegengehalten: Es sei in der Begründung festgestellt worden, dass Voraussetzung für den Ansatz des halben Sachbezugswertes ein lückenloses Fahrtenbuch sei. Laut LSt-RL würden jedoch außer dem Fahrtenbuch auch andere Beweismittel in Betracht kommen. Der Ansatz des halben Sachbezugswertes durch den GPLA-Prüfer sei aufgrund des Umstandes erfolgt, dass die Gesamtkilometerleistung im Jahresdurchschnitt nur 7.400 km betragen habe und in der Folge der weitaus überwiegende Teil der Fahrleistung auf den betrieblichen Teil entfallen sei, woraus sich ein Privatanteil von unter 6.000 km ergeben habe. Unberücksichtigt sei jedoch bereits seinerzeit geblieben, dass der auf Privatfahrten entfallende Anteil höchstens rund 1.500 km jährlich betragen habe. In der BVE sei auch angemerkt, dass das Kfz „... Frau D. zur Privatnutzung zur Verfügung stand“. Hieraus könnte der Eindruck entstehen, dass das Kfz von ihr ausschließlich privat genutzt wurde, was nicht richtig sei. Vielmehr sei richtig, dass es ihr auch zur fallweisen und teilweisen Privatnutzung zur Verfügung stand, wobei der betrieblich veranlasste Anteil überwogen hat. Vom Prüfer sei als plausibel gewürdigt worden, dass sich keine höhere Privatnutzung als 6.000 km pro Jahr ergeben könne. In der BVE sei eine Privatnutzung von 2.925 km allein daraus errechnet worden, dass eine tägliche Privatnutzung von 13 km für die Strecke Wohnort – Betriebsstandort unterstellt wurde. Dem sei zu widersprechen. Das betreffende Kfz sei nur fallweise von Frau D. für diese Strecke genutzt worden, wenn ein gemeinsames Fahren mit ihrem Gatten nicht möglich war, weil dieser noch Kundentermine wahrzunehmen hatte. Dies sei in der Vergangenheit durchschnittlich höchstens 2 – 3 mal pro Woche tatsächlich der Fall gewesen und könne durch Zeugen entsprechend bestätigt werden. Die demnach zu ermittelnde tatsächliche Kilometerleistung belaufe sich daher bei einem 2,5 fachen Anfall pro Woche und 45 Wochen auf eine Jahreskilometerzahl von 1.462 km bzw. 1.500 km gerundet. Die Sachbezugsverordnung wäre daher insoweit anzuwenden, als dann wenn der private Kilometeranteil von 1.500 mal einem Ansatz von 0,50 € pro km einen Wert von weniger als der Hälfte des halben Sachbezugswertes ergebe, dieser niedrigere Sachbezugswert anzusetzen sei. Dies sei im gegenständlichen Fall gegeben, da der Privatanteil von 1.500 km a 0,50 € einen Wert von 750 € jährlich ergibt und dies eindeutig unter der Hälfte des vom Prüfer angesetzten Wertes liege. Es werde daher beantragt, der Sachbezugsnachversteuerung diesen Betrag als Bemessungsgrundlage anstatt der bisherigen Bemessungsgrundlage zugrunde zu legen.

Im weiteren Berufungsverfahren teilte der Unabhängige Finanzsenat der Berufungswerberin in einem Vorhalt mit, dass in der Sachbezugsverordnung für die vorgeschlagene Berechnung die lückenlose Führung eines Fahrtenbuches verlangt werde, und dass allfällige Kostenbeiträge eines Arbeitnehmers an den Arbeitgeber den Sachbezug zwar mindern können, jedoch ein konkreter Nachweis für diese Kostenbeiträge erfolgen müsste. Insoweit derartige Nachweise vorhanden wären, könnten diese vorgelegt werden. Seitens der Berufungswerberin wurde hierauf telefonisch mitgeteilt, dass andere Unterlagen als die dem Prüfer vorgelegten nicht vorhanden wären.

In der am 7. Dezember 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde bestätigt, dass keine Unterlagen über Kostenbeiträge vorhanden seien. Im Übrigen erfolgte kein von den bisherigen Ausführungen abweichendes Vorbringen.

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

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 zufließen. Ein geldwerter Vorteil ist unter anderem gegeben, wenn ihm ein Kraftfahrzeug vom Arbeitgeber unentgeltlich zur Privatnutzung überlassen wird.

Nach § 15 Abs. 2 EStG 1988 sind geldwerte Vorteile mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen. Zu dieser gesetzlichen Regelung erging eine Verordnung des BM für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002 (Sachbezugswerteverordnung), BGBl II Nr. 416/2001, die in ihrem § 4 die Bewertung der Privatnutzung firmeneigener Kraftfahrzeuge regelt. Die für den gegenständlichen Fall maßgeblichen Bestimmungen (in der für den Berufszeitraum geltenden Fassung BGBl II Nr. 467/2004) lauten (auszugsweise zitiert):

*Absatz 1: Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen, ist ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 600 € monatlich, anzusetzen.*

*Absatz 2: Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinn des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist ein Sachbezugswert im halben Betrag (0,75% der tatsächlichen Anschaffungskosten, maximal 300 € monatlich) anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich.*

*Absatz 3: Ergibt sich bei Ansatz von 0,50 € (Fahrzeugbenützung ohne Chauffeur) bzw. 0,72 € (Fahrzeugbenützung mit Chauffeur) pro Kilometer Fahrtstrecke im Sinn des 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.*

*Absatz 4: Bei Gebrauchtfahrzeugen ist für die Sachbezugsbewertung der Listenpreis im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung des Fahrzeuges maßgebend. Sonderausstattungen bleiben dabei unberücksichtigt. Anstelle dieses Betrages können die nachgewiesenen tatsächlichen Anschaffungskosten im Sinne des Abs. 1 des ersten Erwerbes des Kraftfahrzeuges zugrunde gelegt werden.*

.....

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

Unbestritten ist, dass der Dienstnehmerin D ein im Eigentum der Berufungswerberin stehendes Kraftfahrzeug auch zur Privatnutzung zur Verfügung stand, wobei die Berufungswerberin zunächst die Ansicht vertrat, dass der vom Prüfer angesetzte Sachbezugswert in krassem Missverhältnis zur privaten Ersparnis stehe, da die Dienstnehmerin laufende Kosten zum (überwiegenden) Teil privat getragen habe. Unabhängig davon, dass die konkreten Aufwendungen, die von der Dienstnehmerin getragen wurden, weder bekanntgegeben noch nachgewiesen wurden, wird mit diesem Vorbringen die Tatsache, dass grundsätzlich ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis vorgelegen ist, nicht ausgeschlossen. Zu einem ähnlichen Sachverhalt hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 28.9.2004, 2004/14/0096, unter Hinweis auf seine Vorjudikatur festgestellt, dass es für das Vorliegen eines geldwerten Vorteils beim Dienstnehmer nicht erforderlich ist, dass dem Dienstgeber durch die Zuwendung Kosten entstanden sind. Ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis kann auch dann vorliegen, wenn der Dienstgeber Waren gegen Ersatz der Selbstkosten an seine Dienstnehmer abgibt. Entscheidend ist, ob sich der Dienstnehmer die geldwerten Güter am Verbrauchsort um denselben Betrag auch im freien Wirtschaftsverkehr hätte beschaffen können. Dass Kraftfahrzeuge im freien Verkehr gegen (bloß) anteiligen Kostenersatz zur Benützung überlassen werden, stand auch im zitierten Erkenntnis außer Frage.

Wenn die Berufungswerberin vermeint, dass durch nachträgliche Übernahme aller Kosten und entsprechende Bilanzberichtigung im Berufszeitraum kein Vorteil aus dem Dienstverhältnis mehr bestünde, ist zu bemerken, dass der Vorteil in den Berufungsjahren jedenfalls zugeflossen ist und durch den späteren Verzicht der einmal erfolgte Zufluss nicht mehr rückgängig gemacht werden kann (z.B. VwGH 24.2.2000, 99/15/0236).

Da durch die Nutzungsmöglichkeit eines firmeneigenen Kraftfahrzeuges ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis vorgelegen ist, war für die Bewertung dieses Vorteils zu Recht die eingangszitierte Sachbezugsverordnung herangezogen worden.

Nach dem Wortlaut der Verordnung besteht die Möglichkeit, den nach der Regelung des § 4 Abs. 1 ermittelten Sachbezugswert mit dem halben Betrag anzusetzen, wenn die monatliche Fahrtstrecke für Privatfahrten nachweislich nicht mehr als 500 km beträgt. Diese Regelung haben der Prüfer und in der Folge das Finanzamt angewendet, da die gesamte Kilometerleistung des Kraftfahrzeuges im Jahresdurchschnitt so gering war, dass es trotz fehlender Aufzeichnungen als erwiesen angenommen werden konnte, dass die Privatfahrten jährlich weniger als 6.000 km betragen.

Wenn die Berufungswerberin nunmehr beantragt, anstelle dieser Berechnung lediglich einen Betrag von 0,50 € pro gefahrenen Kilometer, ausgehend von einer geschätzten Kilometeranzahl von 1.500 jährlich zum Ansatz zu bringen, da diese in § 4 Abs. 3 der VO vorgesehene Möglichkeit im gegenständlichen Fall zutreffender wäre, so steht dem der eindeutige Wortlaut dieser Regelung entgegen. Die Verordnung sieht die Anwendung dieser Regelung ausdrücklich nur unter der Voraussetzung vor, dass sämtliche Fahrten durch ein lückenloses Fahrtenbuch aufgezeichnet werden. Eine bloße Schätzung der gefahrenen Kilometer, wie dies von der Berufungswerberin vorgenommen wurde, ist keinesfalls ausreichend. Ein Fahrtenbuch ist jedoch unbestrittenermaßen im gegenständlichen Fall nicht vorhanden.

Eine Bewertung des geldwerten Vorteils durch Nutzung eines firmeneigenen Kraftfahrzeuges war daher nur nach § 4 Abs. 2 der Sachbezugsverordnung möglich. Bemerkenswert wird, dass auch eine Kürzung des so errechneten Sachbezugswertes um allfällige Kostenbeiträge der Dienstnehmerin entsprechend der Regelung des Absatz 7 nicht möglich war, da konkrete Beträge nicht nachgewiesen wurden. Insoweit es sich bei diesen Kostenbeiträgen um Treibstoffkosten handelt, ist eine Berücksichtigung schon nach der Sachbezugsverordnung nicht möglich (siehe § 4 Abs. 7 der besagten VO).

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 13. Dezember 2011