

**BFG**

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/2100272/2010

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter AAA in der Beschwerdesache der Bfin., der Herr XY gemäß § 257 BAO beigetreten ist, beide vertreten durch die StB., gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 9. November 2009, betreffend Haftung für Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 hinsichtlich der Jahre 2004 bis 2008, zu Recht erkannt:

Der Berufung (jetzt: Beschwerde) wird hinsichtlich des Kalenderjahres 2008 insoweit Folge gegeben, als die Lohnsteuer, für die die Beschwerdeführerin gemäß § 82 EStG 1988 in Anspruch genommen wird, gemäß § 202 BAO mit 2.148,00 Euro statt wie bisher mit 2.244,80 Euro festgesetzt wird.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Gemäß § 101 Abs. 1 BAO gilt mit der Zustellung dieser Ausfertigung an den Beschwerdeführer die Zustellung auch an den der Beschwerde Beigetretenen als vollzogen.

Entscheidungsgründe

Anlässlich der bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde vom prüfenden Organ (unter anderem) *„festgestellt, dass im Prüfungszeitraum dem GF. ... vom Arbeitgeber in den Jahren 2004 bis 2008 ein zu niedriger Sachbezugswert (halber Betrag) für die Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kfz angesetzt wurde. Dieser ist nur dann in Ansatz zu bringen, wenn das Kfz nachweislich im Jahresdurchschnitt für Privatfahrten nicht mehr als 500 km mtl. benützt wird. In den vorgelegten Fahrtenbüchern sind Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte,*

für die ein Sachbezug zu berechnen ist, nicht angeführt. Im Zuge der Prüfung wurden durchschnittlich wöchentlich 2 Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte angenommen, den angegebenen Privatfahrten lt. Fahrtenbuch hinzugerechnet, dadurch der mtl. Erlaubte Jahresdurchschnitt für den halben Wert überschritten wird.

Ein weiteres Argument für den Ansatz des vollen Sachbezugs ist die mangelnde Glaubwürdigkeit der Fahrtenbücher. Die in den Fahrtenbüchern aufgezeichneten Kilometerstände stimmen mit den Servicerechnungen nicht überein.“

Der Prüfer berechnete dieser Feststellung entsprechend die lohnabhängigen Abgaben neu.

Außerdem wurden, wie bereits bei der Vorprüfung für die Jahre 2000 bis 2002, an den (ehem.) Geschäftsführer ausgezahlte Reisaufwandsentschädigungen und Beiträge für eine Unfallversicherung zugunsten des (ehem.) Geschäftsführers nachversteuert.

Das Finanzamt schloss sich der Auffassung des Prüfers an und nahm die Beschwerdeführerin mit den nunmehr angefochtenen Festsetzungsbescheiden (unter anderem) als gemäß § 82 EStG 1988 haftenden Arbeitgeber in Anspruch.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung (jetzt: Beschwerde) führt die Beschwerdeführerin auszugsweise aus:

„Die Berufung richtet sich gegen die Lohnsteuernachforderungen auf Grund des von Herrn ... geführten Fahrtenbuches und die daraus resultierende Besteuerung des Sachbezuges für die Kfz-Privatnutzung mit 1,5 % der Anschaffungshöchstgrenze.

Wir stellen somit den Berufungsantrag, die Lohnsteuernachforderung im Jahr 2004 um 1.530,00 € und in den Jahren 2005 bis 2008 jeweils um 1.800,00 € zu vermindern.

Wir begründen dies damit, dass die ... die Lohnsteuernachforderungen betreffend die Kfz-Privatnutzung des früheren Geschäftsführers ... nicht selbst tragen will, diesem aber zur Durchsetzung des Regressanspruches die Möglichkeit eröffnen muss, der Berufung beizutreten. ...

Somit tritt Herr ... der Berufung gemäß § 257 BAO bei und wird dem Finanzamt noch eine ergänzende und ausführliche Darlegung seiner Rechtsposition übermitteln.“

Mit Schriftsatz vom 11. Dezember 2009 legte die Vertreterin der Beschwerdeführerin die angekündigte Stellungnahme des betroffenen (ehemaligen) Arbeitnehmers vor und führte dazu aus:

„Herr ... tritt somit der von der ... eingebrachten Berufung bei und erläutert in seiner Stellungnahme die festgestellten geringfügigen Abweichungen.

Entscheidend für den halben Sachbezug ist das Vorliegen einer glaubhaften Dokumentation darüber, dass die Privatnutzung des dienstgebereigenen Kfz im Jahresdurchschnitt unter 6.000 km lag. Dies erscheint aus unserer Sicht plausibel und es ist dabei auch zu berücksichtigen, dass Herr ... stets über ein eigenes, privates Kfz verfügte.“

Die Stellungnahme lautet:

„Zu den in der Niederschrift festgehaltenen Abweichungen/Mängel darf ich folgendes entgegenbringen:

1. Fahrten zwischen „Wohnung und Arbeitsstätte“

Diese Fahrten sind in der Spalte "PRIVAT" gemeldet und somit in den privat gefahrenen Kilometern (km) enthalten.

Die Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ergibt bei der vom Prüfer getroffenen Annahme "2 Fahrten je Woche" und bei einer Wegstrecke von 2,3 km, insgesamt 4,6 km je Woche bzw. 18,4 km je Monat, womit die durchschnittliche erlaubte Grenze von 500 km je Monat bzw. 6.000 km/Jahr nicht überschritten wird.

2. Fahrtenbuch pauschal als "nicht glaubwürdig eingestuft"

Art der Aufzeichnung:

Ich habe die gefahrenen Kilometer- nicht die Kilometerstände-auf den allseits bekannten gelben kleinen Notizzetteln aufgeschrieben und die gefahrenen Kilometer in die zur Prüfung vorliegenden Fahrtenbuchblätter übertragen und daraus auch den Kilometerstand errechnet und fortgeschrieben.

Bei der Abstimmung der Kilometerstände mit jenen lt. Reparaturrechnung muss ich nun eingestehen, dass mir bei der Übertragung der gefahrenen Kilometer offensichtlich Fehler passiert sind bzw. die Errechnung und Fortschreibung der Kilometerstände zu Abweichungen führte.

Meiner Meinung nach jedoch ist die pauschale Feststellung "das Fahrtenbuch ist deshalb nicht glaubwürdig" nicht zutreffend, wie dies auch nachfolgend zusätzlich aufgezeigt wird.

2005:

Da 2005 keine Reparaturrechnung vorliegt, ist auch keine Abweichung zum Fahrtenbuch festzustellen.

2006:

Nur eine Reparaturrechnung vom 25.08.2006.

Mit Annahmedatum vom 03.07.2006: 35.409 km-Stand

Fahrtenbuch vom 03.07.2006: 35.403 km-Stand

Die Abweichung ist minimal.

2007:

Zu den vorliegenden 4 Rechnungen und den ausgewiesenen Kilometerständen ergibt sich eine Differenz von ca. "MINUS 400- 600 km" im Vergleich zu dem im Fahrtenbuch errechneten Kilometerstand, das bedeutet, dass ich 2007 ca. 500 km weniger gefahren bin, als ich dies im Fahrtenbuch ausgewiesen habe.

2004:

Die Abweichung lt. Rechnung vom 06.09.2004 beträgt insgesamt 506 km, wobei der Kilometerstand lt. Fahrtenbuch (96.175 km) niedriger als in der Rechnung ausgewiesen (96.681 km).

Erklärung:

Bei der derzeitigen Überprüfung stellte ich fest, dass ich zwei Fahrten nach Graz zur Fa.a- anlässlich notwendiger Reparaturen - im Fahrtenbuch nicht erfasst habe (am 26.08.2004 und 06.09.2004) was die o.g. Differenz von 506 km auf ca. 140 km reduziert.

Insgesamt bin ich 2004 - im 1. Jahr meiner Führung des Fahrtenbuches – ausgewiesene 4.549 km privat gefahren. Auch nach alleiniger Zurechnung der beiden o.g. Differenzen (506 km bzw. 140 km) als privat gefahrene Kilometer ergibt sich keine Überschreitung des Grenzwertes von 6.000 km/Jahr.

2008:

Die aus 2007 resultierende Differenz von ca. 500 km beim Kilometerstand schreibt sich auch am Anfang von 2008 fort.

Bedauerlicherweise erhöht sich die Differenz weiter und führt bei der Rechnung vom 24.07.2008 zu einem Wert von ca. 1.000 km, wobei der Fahrtenbuchkilometerstand höher ist als jener lt. Reparaturrechnung. Eine plausible Erklärung außer "fehlerhafte Datenübertragung" habe ich leider nicht.

Zusammenfassung:

Zusammenfassend darf ich festhalten, dass ich die Grenzen von 6.000 km/Jahr bzw. durchschnittlich 500 km/Monat in keinem Jahr des Prüfungszeitraumes bei der privaten Nutzung des Dienstfahrzeuges überschritten habe.

Ich habe in diesen Jahren auch über einen eigenen, auf mich zugelassenen PKW verfügt, wodurch ich auch auf das Einhalten der Grenzen durch die Nutzung meines eigenen PKW's für private Zwecke achten konnte.

Bedauerlicherweise sind mir jedoch bei der Übertragung der Daten für die gefahrenen Kilometer in das Fahrtenbuch Fehler passiert, wobei diese Fehler und die rechnerische Ermittlung der Kilometerstände eher zu meinem Nachteil erfolgte, da die Kilometerstände lt. Fahrtenbuch nahezu immer höher waren, als jene lt. Reparaturrechnungen.“

Mit Schriftsatz vom 11. Dezember 2009 erweiterte die Beschwerdeführerin ihre Berufung um einen weiteren, hier nicht interessierenden, Punkt.

In diesem Punkt gab das Finanzamt der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 24. März 2010 Folge, im Übrigen wurde sie abgewiesen.

Zufolge des fristgerecht durch den bevollmächtigten Vertreter des der Berufung Beigetretenen (in der Folge: Zweitbeschwerdeführer) gilt die Berufung (jetzt: Beschwerde) wiederum als unerledigt.

Mit einem weiteren Schriftsatz vom 9. Jänner 2015 brachte der Zweitbeschwerdeführer eine (weitere) Ergänzung der Berufung (jetzt: Beschwerde) ein. Dazu wurden drei Stellungnahmen vorgelegt. Außerdem wurde der Antrag gestellt, eine mündliche Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z. 1 BAO abzuhalten.

Die Stellungnahmen lauten:

„A Stellungnahme zu den Feststellungen und Berufungen zum Thema Unfallversicherung

1. Zur Vertragswerdung

- Bereits im ersten Entwurf zum GF-Vertrag (datiert mit 27.01.2000) wurde mir unter Punkt 7 diese Unfallversicherung vom Vertreter des Arbeitgebers (...) angeboten.
- Ich habe mit o.k. ohne irgendeinen Änderungswunsch meinerseits zugestimmt.
- Im 2. Entwurf sowie im GF -Vertrag 2000-2005 und im GF-Vertrag ab 2005 wurde der Punkt 7 wortgleich übernommen.
- Die Umsetzung in den konkreten Versicherungsvertrag mit der ... erfolgte ebenso ohne mein Zutun über den Weg ... an ... (Jurist bei ...) weiter an „... "(..) bzw....., dem zuständigen Versicherungsmakler der ...

Anmerkung: Da ich privat völlig ausreichend unfallversichert war (siehe hierzu später), habe ich ... 2001 vorgeschlagen, den Punkt 7 der Unfallversicherung aufzulösen und stattdessen mein Gehalt im Ausmaß der Prämie zu erhöhen.

Mein Vorschlag wurde mit in etwa folgenden Worten abgelehnt: "Wir- die ... als Eigentümer und der Arbeitgeber ... - wollen, dass sie im Falle eines Unfalls medizinisch, operativ und auch in Bezug auf erforderliche REHA-Maßnahmen bestens betreut/versorgt sind, damit sie möglichst rasch ihre Arbeit bei der ... wieder aufnehmen können.

2. Unfallversicherung deckt Risiken des Arbeitgebers

Die Unfallversicherung deckt im Schadensfall bei Dienstunfällen des AN/Geschäftsführers, wo der Arbeitgeber eine Mitschuld hat, auch die Risiken des Arbeitgebers, da die Kosten der Schadensfolgen für den AN/Geschäftsführers auf alle Fälle zuerst von dieser Unfallversicherung getragen werden.

Ein weiterer Hinweis zum Thema ausschließlich im Interesse des Arbeitgebers veranlasst.

3. Keine Inanspruchnahme der Unfallversicherung lt. Punkt 7 GF-Vertrag durch mich.

Ich war privat ausreichend versichert:

...

Trotz Vorliegen mehrerer Anlassfälle in der Zeit meiner Tätigkeit bei der ... habe ich die Unfallversicherung - "NIE" in Anspruch genommen, nicht einmal die übliche vorsorgliche Anmeldung eines Unfalles habe ich durchgeführt.

- Alle meine Anlassfälle/Unfälle habe ich über die ... und ... abgewickelt. Hinzu gehörten Facharztrechnungen (z.B....), ... (...), physiotherapeutische Behandlungen, etc.

Die Abwicklung erfolgte entweder direkt über Ärzte und den Versicherungen bzw. über Kostenerstattungsanträge meinerseits. Eventuelle nicht gedeckte Restkosten habe ich selbst bezahlt.

- Die im GF-Vertrag erteilte Berechtigung- den oder die Begünstigten für den Todesfall zu benennen - habe ich nie in Anspruch genommen.

4. Zu enge Auslegung des Gruppenbegriffes durch Prüfer und FA Graz

In den Jahren 2000 -2009 waren bei der B insgesamt 8 Arbeitnehmer- für die auch eine Unfallversicherung abgeschlossen wurde - mit den Tätigkeiten und Aufgabenstellungen eines Geschäftsführers betraut. Namensliste nach Jahren liegt bei.

Die C als Mitglied eines Konzerns:

Die D war in der Zeit von 2000-2009 immer Mitglied eines Konzerns. Die Formulierungen gemäß Punkt 7 stammen daher aus dem Schablonenvertrag für Geschäftsführer und

leitende Angestellte der E und galten für alle Tochter- und Enkelgesellschaften und ihre Führungsorgane.

In 2004 war die D kurzzeitig Mitglied der F, die auch heute noch eine wenn auch sehr geringe Beteiligung hält. Daher ist die Anzahl der Arbeitnehmer für den Arbeitnehmer Gruppenbegriff im Auge einer erweiterten Konzernmitgliedschaft für die Beurteilung heranzuziehen. Die Kleinheit eines Unternehmens als Grund für eine Ablehnung - direkt oder indirekt - ist meiner Meinung nach diskriminierend und daher nicht zulässig.

5. Unternehmensrechtliche Stellung ist kein betriebsbezogenes Merkmal

Die/Meine Tätigkeit eines Geschäftsführers war bestimmt durch die Führungsverantwortung generell aber auch durch die Verantwortung /Übernahme von Aufgaben und Tätigkeiten in Teilbereichen/Abteilungen des Unternehmens beziehungsweise von Projekten, die alle selbstverständlich als betriebsbezogenes Merkmal einzustufen sind.

Die erfolgreiche Ausübung dieser Verantwortung/Tätigkeiten muss ebenso Bestandteil der Beurteilung "betriebsbezogenes Merkmal" sein.

6. Dienstreiseversicherung für alle übrigen Mitarbeiter der ... gilt nicht für die Geschäftsführer

- Diese Feststellung seitens des Prüfers und des Fa. Graz ist ebenso nicht zutreffend.
- Bei der erwähnten Dienstreiseversicherung handelt es sich um eine Pauschale Versicherung der G, gültig für den ganzen Konzern, in die auch die D - aufgrund meines Ersuchens und der Genehmigung durch den Vorstand der G - einbezogen wurde.
- Der individuelle Versicherungsvertrag zwischen dem Dienstreisenden Mitarbeiter und dem Versicherer wird jeweils durch die Unterzeichnung des Dienstreiseantragsformulars durch den Dienstreisenden Mitarbeiter abgeschlossen.

Auch ich habe vor jeder Dienstreise einen, von meiner Mitarbeiterin vorbereiteten Dienstreiseantrag unterschrieben und war daher selbstverständlich im Versicherungsverbund mit allen anderen Dienstreisenden Mitarbeitern der H.

7. Widerspruch in sich unter der Annahme "Geschäftsführer ist nicht in der für alle übrigen Mitarbeiter abgeschlossenen Dienstreiseversicherung einbezogen" (wie im Prüfungsprotokoll und in der Berufungsablehnung durch FA Graz enthalten)

- Wäre diese Annahme richtig, so hätte ich aus lohnsteuerlicher Sicht keine vom Arbeitnehmer bezahlte Dienstreiseversicherung gehabt, da mir lohnsteuerlich beurteilt die vom Arbeitgeber bezahlten Prämien vollständig als Vorteil aus dem Dienstverhältnis zugerechnet wurden.
- Diese lohnsteuerrechtliche Beurteilung widerspricht meiner Meinung nach dem Gleichbehandlungsgrundsatz.

Ergänzung: Um diesen Widerspruch aufzulösen, müsste...

- ... der Risikoanteil der Dienstreiseversicherung versicherungstechnisch aus der Unfallversicherung herausgerechnet werden,
- der sich daraus errechnende Prämienanteil bei der Ermittlung des Vorteils aus dem Dienstverhältnisses in Abzug gebracht werden und
- nur der Restbetrag der Prämie als Vorteil aus dem Dienstverhältnis eingestuft werden.

FAZIT

- Der Abschluss der Unfallversicherung erfolgte ausschließlich im Arbeitgeberinteresse.*
- Vom ersten Angebot zum Dienstvertrag bis zur Abdeckung eines Schadenrisikos für den Arbeitgeber wurde nachgewiesen.*
- Ich habe diese Unfallversicherung NIE gewollt und NIE gefordert und auch NIE in Anspruch genommen, nicht einmal in Form einer üblichen vorsorglichen Unfallmeldung an den Versicherer.*
- Ich war immer ausreichend selbstversichert.*
- Ich habe meine Unfallsschadensfälle ausschließlich über meine Versicherungen abgewickelt und Restkosten selbst getragen.*
- Ich war bezüglich "Dienstreisen" in der für alle übrigen Mitarbeiter geltenden Versicherung einbezogen. Diese Dienstreiseversicherung hat somit auch für Geschäftsführer gegolten.*
- Ich war hinsichtlich der Gruppendifinition auch bei der D in einer Gruppe- ab zwei Teilnehmer beginnt die Gruppe.*
- Die D und ICH waren Konzernmitglieder, weshalb ich mich im weiteren Sinne als Mitglied einer sehr großen Gruppe einstufen darf.*
- Die betriebsbezogenen Merkmale wurden für mich und den weiteren Geschäftsführern hinsichtlich unserer Verantwortungen, Aufgaben und Tätigkeiten überhaupt nicht ermittelt bzw. bei der Begründung der Entscheidungen miteinbezogen.*

B. Stellungnahme zum Thema Privat-Fahrten mit Dienst-Pkw

1. Angaben zu Privatfahrten mit Dienst-Pkw sind nicht richtig

Die vom Kilometerzähler abgelesenen Km bei Privatfahrten wurden von mir richtig erfasst und in die monatlich geführten Fahrtenbuchdatenblätter eingetragen - je Tag, aber auch für mehrere Tage, wenn eine durchgehende Periode (z.B. am Wochenende) vorlag.

Die Fahrten "Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung (WAW)" sind in den von mir ausgewiesenen Km für Privatfahrten mit dem Dienst-Pkw enthalten. Eine Hinzurechnung von WA W Fahrten ist daher falsch.

2. Hinzurechnung von WA W-Fahrten erscheint mir "konstruiert"

Die vom Prüfer durchgeführte Hinzurechnung von 2 WAW-Fahrten je Woche ist nicht nachvollziehbar bzw. eine Annahme, damit mit Hilfe der hinzugerechneten Km die Grenzen 500 Km I Monat bzw. 6.000 Km I Jahr überschritten werden.

Gemäß meiner beiliegenden Nachrechnung ist selbst der Nachweis für die Grenzüberschreitung nur teilweise gelungen.

Die Durchschnittswerte für die Prüfperiode 2004-2008 liegen bei der Annahme von zwei möglichen Fahrtstrecken (durchschnittlich bei 4,0 km bzw. 4,4, km je WAW):

PLUS 84 WAW's 5.808/ 5842 Km I Jahr 484/ 486 Km I Monat

PLUS 96 WAW's 5.856/ 5894 Km I Jahr 488/491 Km I Monat

PLUS 104 WAW's 5.906/ 5928 Km I Jahr 492/ 494 Km I Monat

Fazit:

Bei keiner der nachgerechneten Variante überschreiten die ermittelten Durchschnittswerte für den Zeitraum 2004 - 2008 die Monats-/ Jahresgrenzen von 500 km bzw. 6.000 Km.

Weitere Anmerkung:

Wenn auch nicht mehr erforderlich, habe ich trotzdem versucht - in einem Annäherungsverfahren - meine durchschnittlichen W A W Fahrten während des Prüfungszeitraumes zu ermitteln.

Ergebnis:

Meine rechnerische Überprüfung der WAW-Fahrten für den Prüfungszeitraum hat als Durchschnitt 1 Monat 12 Tage ergeben.

3. Mein Privat Pkw

Ich hatte in der Zeit meiner Tätigkeit bei der ... immer ein eigenes Auto, das ich auch für WAW-Fahrten und andere Privatfahrten verwendete.

Nachweis:

1. Versicherungspolizze ...

2. Versicherungspolizze ...

4. Monatliches Datenblatt als Fahrtenbuch und Kilometerstandsnachweis

Ich habe mein Fahrtenbuch in Form monatlicher Datenblätter geführt. Für die Ermittlung des Kilometerstandes habe ich folgende Regel angewendet:

Kilometerendstand Vortag + Privat Km + Dienst Km = Kilometerendstand des Tages

Somit waren meine ausgewiesenen Kilometerstände immer das Ergebnis eines „RECHENPROZESSES und nicht eines ABLESEPROZESSES.“

Weiters weise ich darauf hin, dass das Ausweisen der dienstlich gefahrenen Km freiwillig - jedoch für den Rechenprozess erforderlich - erfolgte. Es gab weder eine einzelvertragliche oder arbeitsrechtliche Verpflichtung hierfür, weshalb das vielleicht zu Schwächen/ Fehlern bei der Erfassung führen konnte und daraus möglicherweise eine Mitursache für die Abweichungen zu den Kilometerständen lt. "Servicerechnungen" entstand.

5. Aufrundungsdifferenzen

Ich habe grundsätzlich bei der Übernahme der Daten zu den gefahrenen Kilometern auf ganze Kilometer aufrundet.

In dem Zeitraum 2004-2008 habe ich insgesamt 1.225 Eintragungen (708 unter Dienstfahrten, bzw. 517 unter Privat) unter "gefahrenen Kilometer" gemacht.

Wenn ich bei dem Vergleich der beiden Kilometerstände eine Abweichung von 500 km annehme so errechnet sich, bedingt durch die Aufrundung, eine Abweichung von 0,4 km je Eintrag.

6. Vergleichbarkeit der Kilometerstände laut Werkstattrechnung bzw. laut Fahrtenbuch

6.1 Absolute Richtigkeit der Werkstattangaben stelle ich in Frage

Die absolute Richtigkeit bei den Angaben der Werkstätten darf bezweifelt werden.

Zum Beispiel, zwei Rechnungen weisen Null Kilometer als Kilometerstand aus bzw. in zwei weiteren Rechnungen sind die Angaben völlig unlogisch und nicht nachvollziehbar.

6.2 Vergleiche "hinken" ...

Alle vom Prüfer, wie auch immer errechneten Vergleiche, ergeben keine rechtlich zulässigen Beweise/Messdaten, welche die Beurteilung "nicht glaubwürdig" erlauben. Dem Zeitpunkt der Erfassung des "Kilometerstandes laut Werkstattrechnung bei Fahrzeugübernahme" steht zum gleichen Zeitpunkt in meinem Fahrtenbuch keine zeitgleiche Erfassung gegenüber, weshalb es keine vergleichbaren Kilometerstände gibt. Einige Gründe für die nicht mögliche Vergleichbarkeit sind zum Beispiel:

- Üblicherweise wird der Kilometerstand von der Werkstatt bei der Übernahme des Fahrzeuges erfasst. Der Kilometerstand laut meinem Fahrtenbuch wird am Tagesende oder am Ende einer Beobachtungsperiode errechnet. Das bedeutet, Test bzw. Probefahrten der Werkstatt - nur eine der insgesamt 18 Rechnungen war eine Servicerechnung - müssten bei einem Vergleich berücksichtigt werden.*
- Weiters ist die Fahrtstrecke /Werkstrecke zur Arbeitsstätte beim Vergleich der beiden Kilometerstände miteinzubeziehen.*

Anmerkung: Die Reparaturen für den wurden alle bei der Firma ... /Graz /... durchgeführt.

- Die Dienst-Pkws wurden oftmals von meinen Mitarbeitern zur Werkstätte gefahren und abgeholt. Die diesbezüglichen Kilometer musste ich schätzen.*
- In jenen Fällen wo ich das Fahrzeug abholte setzte ich öfters die Fahrt mit dem Dienst-Pkw im Rahmen einer Dienstreise fort und erfasste die Kilometer erst am Ende der Dienstreise*

7. Plus-Abweichungen beim Vergleich der Kilometerstände

Die Kilometerstände laut meinen Fahrtenbuchdatenblättern sind am Vergleichstag immer höher als in der Reparatur Rechnung. Das heißt, dass ich mehr Kilometer angegeben habe, als ich tatsächlich gefahren bin und nicht zu wenig, wie in der Prüfung angedeutet. Wie bereits o.e. sind die Privat Km richtig.

Wenn überhaupt noch weitere Abweichungen/ Fehler festgestellt werden so sind diese äußerst geringfügig und ausschließlich den Dienstfahrten zuzuordnen.

8. Glaubwürdigkeit, Plausibilität, Größenordnung:

Ich habe mit drei beiliegenden Berechnungen versucht die Glaubwürdigkeit, Plausibilität und Größenordnung meiner Feststellungen aufzuzeigen.

8.1 Aufrundungsdifferenz (siehe Punkt 5. Seite 2)

8.2 Relation Anzahl der gefahrenen Kilometer zu Abweichungen beim Kilometerstand
Unter Berücksichtigung nachstehender Zahlen /Relationen meine ich, dass es sich um überwiegend geringe Abweichungen / Fehler handelt, die vernachlässigbar sind:

Anzahl der gefahrenen Km 2004 – 2008 ca. 112.000 Km

Abweichungen beim Km-Stand ca. 300-600 Km (ohne 2 Spitzen)

Max. Abweichung in 5 Jahren ca. 0,3 - 0,6 %

Anzahl der Dienstreisen /Fahrten 2004-2008 ca. 710

Durchschnittlicher Fehler in Km / Dienstoffahrt weniger als 1,0 km

8.3 Größenordnung von Privat-Fahrten im Raum Z

In diesen Zusammenhang lässt sich folgende Frage formulieren: Wie viele Km muss man in Z überhaupt im Auge haben, wenn man übliche Destinationen (lt. Beilage) von

der Wohnung ausgehend anfährt und zur Wohnung wiederum zurück fährt? - eine Art Plausibilitätsprüfung für die Privat Fahrten mit dem Dienst-Pkw.

Die Antwort lautet: Das sind sehr kurze Entfernungen, da können nicht viele Km im Laufe eines Monats zusammenkommen.

FAZIT

- *Die Privatfahrten mit den Dienst-Pkw sind korrekt ermittelt.*
- *Weitere, ins persönliche gehende Aufzeichnungen, dürfen auch aus Datenschutzgründen von mir nicht gefordert werden. Der Prüfer hat auch die Art der Führung des Fahrtenbuches in Form von monatlichen Datenblättern nicht beanstandet.*
- *Die Hinzurechnung von Fahrten zwischen "Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung" war unrichtig, da diese Fahrten in den unter "Privat" gemeldeten Km enthalten waren.*
- *Die Annahme "2 Fahrten pro Woche" ist zielorientiert getrimmt, damit die Grenzen 500 I 6.000 km (Monat I Jahr) überschritten werden. Die Nachrechnung zeigt, dass dies trotzdem nicht in allen Jahren gelungen ist. Der Durchschnitt der 5 geprüften Jahre liegt selbst nach Hinzurechnung der 8 WAW-Fahrten weiter unterhalb der o.g. Grenzwerte.*
- *Die Tatsache, dass ich in allen Prüfungsjahren über einen eigenen PKW verfügte, fand weder bei den Prüfungsfeststellungen noch bei den Begründungen der Berufungsabweisung ihre Berücksichtigung.*
- *Die generelle Aufrundung auf GANZE KM führt automatisch zu "mehr Kilometer", bezogen sowohl auf die gefahrenen Kilometer als auch auf den Kilometerstand laut meinen monatlich geführten Datenblättern.*
- *Der Rest der Abweichungen beim Vergleich "Km-Stand laut meinem Fahrtenbuch - geführt in monatlichen Datenblättern" - zu "Km-Stand laut Werkstattrechnungen" hat keinen Einfluss auf die unter "Privat" gemeldeten Km.*
- *Eine absolute Richtigkeit der Kilometerstände laut Werkstattrechnungen ist nicht gegeben. Für einen richtigen Vergleich der Kilometerstände ist kein geeigneter Zeitpunkt in den Aufzeichnungen zu finden bzw. ist dies auch nicht erforderlich.*
- *Der Rest der Abweichungen/Fehler betreffen ausschließlich die Dienstfahrten mit den Dienst Pkw. Für die Erfassung der Km bei Dienstfahrten besteht allerdings weder eine gesetzliche noch einzelvertragliche Erfassungs- und Meldepflicht und erfolgte daher auf freiwilliger Basis.*
- *Einige von mir nun erarbeitete Unterlagen unterstreichen die Richtigkeit aber vor allem die Glaubwürdigkeit meiner unter "Privat erfassten und ausgewiesenen KM für Privatfahrten mit meinen Dienst-Pkws."*
- *Drei von mir durchgeführte Analysen zur Glaubwürdigkeit, Plausibilität und Größenordnung der Abweichungen/Fehler beim errechneten Kilometerstand erlauben die Einstufung "Minifehler". Dieser Rest an Abweichungen, wenn überhaupt noch vorhanden, ist nicht feststellbar und ist für die Beurteilung der Glaubwürdigkeit der Privatfahrten mit dem Dienst PKW völlig unbedeutend.*

C. Stellungnahme zu den Feststellungen und Berufungen zum Thema Nachversteuerung der Reisekosten/Taggelder

1. GF-Vertrag, Anstellungsvertrag ... Anwendung KV-vertraglicher Bestimmungen
- Im Anstellungsvertrag wurde unter Punkt 7 " Reisekosten werden in angemessener Höhe gemäß den jeweils gültigen Bestimmungen des Kollektivvertrages für die Angestellten "Bergbau" (Verwendergruppe 6) ... vergütet.

- Der Anstellungsvertrag nimmt in weiteren Vertragspunkten auf den Kollektivvertrag, das Angestelltengesetz etc. Bezug, wie z.B.:

Punkt 4 die Arbeitszeit: "Für die GF gilt die für die Angestellten der Gesellschaft gültige Normalarbeitszeit (siehe KV §4).

Punkt 5. Entgelt/Urlaubsgeld/Weihnachtsgeld:... 2 Teilbeträge (Sonderzahlungen):
Auszahlungstermin 30. Juni (nicht am 31.5) wie für alle anderen Mitarbeiter der...

Punkt 14 Urlaubsanspruch : 36 Tage, wobei Samstag als Werktag gilt gemäß § 23 ANgG

Punkt 16 Abfertigung gemäß § 23 ANgG

Punkt 25 ABGB, Angestelltengesetz

2. GF-Vertrag: Umsetzung, betriebliche Anweisungen

Im Schreiben des AR-Vorsitzenden ... erfolgt der Anstoß zur Vertragsumsetzung und daraus die weitere innerbetriebliche Umsetzung, wie folgt:

- Schreiben ... an ... bzw.

- Schreiben von ... tituliert "... mit dem Verweis auf KV

- Weiters: Dienstzettel 27.11.2001

3. Gehaltsanpassungen alle 2 Jahre

Die Anpassungen erfolgten alle 2 Jahre, Basis waren die Ist-KV Erhöhungen der jeweils letzten 2 Jahre

4. GF-Vertrag, Anstellungsvertrag

Bei den drei nachfolgenden 3 wichtigen Punkten und anderen internen Regeln kann man feststellen, dass dieser GF-Vertrag eher einem Dienstvertrag eines leitenden Angestellten entspricht:

- Bei genauerer Prüfung des Anstellungsvertrages, als auch der Geschäftsordnung für Geschäftsführer, mit den darin enthaltenden Einschränkungen unter dem Titel "Wertgrenzen für genehmigungspflichtige Geschäftsfälle"

- Die Anmeldung/ Genehmigung von länger andauernden Urlauben durch AR-Vorsitzenden

- Die Genehmigung von Auslandsdienstleistungen durch den AR-Vorsitzenden

5. Gültigkeit von KV -Bestimmungen im Lohnsteuerrecht auch für Geschäftsführer

Eine "expressis verbis "Bestimmung, die die Gültigkeit bzw. Anwendung von KV – Bestimmungen im Lohnsteuerrecht verneint, habe ich bis dato nicht gefunden. Hingegen stelle ich fest, dass eine Reihe von KV -Bestimmungen auch lohnsteuerrechtlich anerkannt werden wie z.B.

...

Ich kenne weiters keinen Hinweis, dass diese KV -Regelungen bei Geschäftsführern mit dem Bezug auf §2, 2a des KV-Vertrages abgelehnt wurden bzw. hinsichtlich ihrer lohnsteuerrechtlichen Bewertung anders geregelt werden als für die Angestellten des KV-Rahmenkollektivvertrages.

6. KV gilt nicht, weil der Angestellte Geschäftsführer nicht Arbeiterkammerumlagen pflichtig ist bzw. keine AK-Umlage bezahlt

Welche sachlich gerechtfertigte Relevanz verfahrensrechtlich diese Bestimmung – AK – Umlage JA/NEIN - hat, kann ich mir nicht erklären. Vermutlich liegt ein politischer Ansatz vor, dem nach meiner Ansicht das Lohnsteuerrecht nicht folgen darf.

Wenn diese Entscheidungsregel "AK-Umlage bezahlt oder nicht bezahlt" gilt, dann sind die mir bekannten Gleichbehandlungsgrundsätze nicht eingehalten.

7. Letzter Punkt: Meine AK-Mitgliedschaft

Ich war- bin vielleicht noch- ein AK Mitglied. Als Mitglied der AK besaß ich eine AK-Card und eine Mitgliedsnummer: ...

Ein weitere Nachweis, 2008 und 2012 hatte ich in der AK-Steiermark Graz zwei Beratungsgespräche zu privaten Themen wie z.B. Stornierung von bereits gebuchten Urlaubsreisen). Am Empfang wurde ich von AK-Mitarbeiter um meine Mitgliedsnummer gefragt. Nach der Überprüfung der Mitglieder Datenbank mittels Computer und folgender OK Bestätigung durch den AK Mitarbeiter am Empfang wurde ich zu dem sachlich zuständigen Mitarbeiter der AK weitervermittelt. Unbestritten war ich somit AK-Mitglied. Mittlerweile scheint die Mitgliedschaft erloschen, da mir keine AK -Card und Informationen der AK mehr zugeschickt werden.

FAZIT

- Einzelvertragswille war die Beachtung und Einhaltung von KV -Bestimmungen wie z.B. "Reisekosten laut KV" und deren Umsetzung mittels arbeitsrechtlicher bzw. dienstrechtlicher Bestimmungen.

- Der AR-Vorsitzende, sowie leitenden Angestellte (z.B....) haben die Bestimmung laut KV bestätigt und durch innerbetriebliche Anweisungen umgesetzt

- Der GF Vertrag hat überwiegend die Merkmale eines Dienstvertrages eines leitenden Angestellten im Vergleich zu den wesentlichen freieren Bestimmungen laut GmbH Gesetz und deren praktischen Ausübungen in anderen GesmbH

- Das "Verbot", Geschäftsführer auch unter Anwendung von KV-Bestimmungen lohnsteuerrechtlich zu behandeln und abzurechnen, existiert nicht.

- Die Verknüpfung "AK-Umlage bezahlt oder nicht" mit Rechtsentscheidung des Lohnsteuerrechtes, ist meiner Meinung nicht zulässig.

- Ich war im Prüfungszeitraum auf alle Fälle AK Mitglied als ... mit meiner Mitgliedsnummer: ... laut tel. Auskunft von... , AK-...

Als Gegenprobe wurde von Fr. ... die Nennung meiner SV-Versicherungsnummer gefordert ...

Da zu den mit Schriftsatz vom 9. Jänner 2015 die Beschwerde ergänzenden zwei Streitpunkten der vorgelegten Akte keine Sachverhaltsfeststellungen entnommen werden konnten, hat das Bundesfinanzgericht der Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 13. April 2015 auszugsweise mitgeteilt:

„Mit Schriftsatz vom 9. Jänner 2015 haben Sie die Berufung (jetzt: Beschwerde) um zwei Streitpunkte ergänzt.

Über diese beiden Punkte wurde hinsichtlich der Jahre 2000 bis 2002 bereits mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenats vom 18. Februar 2009, GZ. RV/0467-G/06, entschieden.

Ich bitte um Mitteilung, ob seit dieser Entscheidung eine Änderung des maßgeblichen Sachverhalts eingetreten ist. Zutreffendenfalls bitte ich um Überlassung der entsprechenden Unterlagen.“

Dazu teilte die Vertreterin der Beschwerdeführerin mit Schriftsatz vom 27. Mai 2015 mit, „dass sich der Sachverhalt hinsichtlich dieser Punkte nach unseren Informationen NICHT geändert hat.“

Es kann daher der in jenem Verfahren festgestellte Sachverhalt auch der nunmehrigen Entscheidung zu Grunde gelegt werden.

Damals hatte der Prüfer festgestellt:

1. *"Dem Geschäftsführer ... wurden im Prüfungszeitraum steuerfreie Reisekosten ausbezahlt. Dabei wurde die Begünstigung laut Kollektivvertrag in Bezug auf die Kalendertagsabrechnung angewandt. Da im Kollektivvertrag der Geschäftsführer von den Bestimmungen des Kollektivvertrages ausgenommen ist, darf die Steuerfreiheit der Reisekosten nur nach der Legaldefinition unter Berücksichtigung von 24 Stunden als ein Tag ermittelt werden."*

2. *"Für den Geschäftsführer ... wurde vom Arbeitgeber eine Unfallversicherung abgeschlossen. Die Prämienzahlungen vom Arbeitgeber wurden steuerfrei belassen. Die begünstigte Person ist der Geschäftsführer, im Fall seines Ablebens kann der Geschäftsführer bereits vorweg die begünstigte Person bestimmen. Andere Arbeitnehmer haben im Betrieb keinen Anspruch auf solche eine Unfallversicherung.... Da leitende Angestellte bzw. der Geschäftsführer für sich allein keine bestimmte Gruppe ... sind, sind die Prämienzahlungen des Arbeitgebers steuerpflichtiger Arbeitslohn."*

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung wurde ausgeführt:

Ad Reisekosten des Geschäftsführers:

"Die Lohnsteuerprüfung vermeint, dass die Bestimmungen des Kollektivvertrages für Geschäftsführer generell nicht anwendbar sind und daher Reisekosten ausschließlich auf Grund der gesetzlichen Definition des § 26 Z 4 EStG ausbezahlt werden können. Dazu ist festzustellen, dass die generelle Nichtanwendbarkeit des Kollektivvertrages auf Geschäftsführer aus den gesetzlichen Bestimmungen nicht abgeleitet werden kann. Die Bestimmungen des Kollektivvertrages können auf leitende Angestellte nur in jenen Bereichen nicht angewendet werden, in welchen es um den Schutz von Dienstnehmern auf Grund der besonderen Weisungsgebundenheit geht. Hingegen besteht kein sachlicher

Grund, die Reisekostendefinition nur auf nicht leitende Angestellte zur Anwendung zu bringen. Zu beachten ist dabei insbesondere der in § 1 Arbeitsverfassungsgesetz festgelegte Geltungsbereich von Kollektivverträgen. Danach sind Kollektivverträge auf Arbeitsverhältnisse aller Art, die auf einem privatrechtlichen Vertrag beruhen, anzuwenden."

Ad Unfallversicherung für den Geschäftsführer:

Auf Grund der Vielzahl der Dienstreisen hat die ... auch für den Geschäftsführer ... eine Dienstreiseunfallversicherung abgeschlossen. Diese dient der Absicherung des Risikos des Dienstgebers, der im Falle eines Dienstreiseunfalls mit erheblichen Schadenersatzleistungen konfrontiert wäre. Die Versicherung wurde im weitaus überwiegenden Interesse des Arbeitgebers abgeschlossen und ist daher aus unserer Sicht nicht lohnsteuerbar. Darüber hinaus gibt es entgegen den Ausführungen des Lohnsteuerprüfers eine pauschale Dienstreiseversicherung für sämtliche Arbeitnehmer. Somit wäre selbst dann - wenn die Prämienzahlung als lohnsteuerbar angesehen wird - keine Steuerpflicht gegeben. Unter der Prämisse der Steuerbarkeit käme jedenfalls die Einkommensteuerbefreiung des § 3 Z 15 lit a EStG zur Anwendung. Die Unfallversicherung ist als Zukunftsvorsorge im Sinne dieser Gesetzesbestimmung anzusehen und auch die zweite Bedingung der Gewährung an eine Gruppe nach sachbezogenen Kriterien ist erfüllt. Es gibt eine Dienstreiseunfallversicherung für alle Dienstnehmer, die Dienstreisen unternehmen".

Im Vorlageantrag vom 7. August 2006 wird "die Nichtanwendung der Reisekostenvorschriften des Kollektivvertrages auf den Geschäftsführer und die damit verbundene Lohnsteuernachforderung zur Kenntnis genommen."

Zur Unfallversicherung für den Geschäftsführer ist wörtlich ausgeführt:

"Auch in diesem Punkt sind die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung unseres Erachtens verfehlt. Allerdings wird in der Begründung zutreffend festgestellt, dass die für alle Dienstnehmer abgeschlossene Dienstreiseunfallversicherung nicht unter eine Steuerpflicht fällt, weil sie als Absicherung des Arbeitgebers aus allenfalls arbeitsrechtlich entstehenden Forderungen bei Dienstunfällen abgeschlossen werden. Offen bleibt, aus welchen Gründen bei der für Herrn ... abgeschlossenen Unfallversicherung - abweichend von den übrigen Dienstnehmern - ein lohnsteuerlicher Zufluss unterstellt wird.

Tatsächlich gibt es für 2 Dienstnehmer des ..., die auf Grund der Häufigkeit von Dienstreisen einem besonderen Risiko ausgesetzt sind bzw. bei denen somit auch ein höheres Arbeitgeberrisiko hinsichtlich der Befriedigung von Ersatzansprüchen besteht, abweichend von den übrigen Regelungen höhere Versicherungssummen für Tod, Invalidität und Heilungskosten.

Die höhere Versicherungssumme vermag ebenso wie die Möglichkeit, Begünstigte für den Todesfall zu benennen, keine unterschiedliche Behandlung zu rechtfertigen. Selbstverständlich hat der Versicherte die beste Kenntnis darüber, wer nach seinem Tode versorgungsbedürftig und versorgungsberechtigt ist. Für die Frage, ob ein steuerlich relevanter Zufluss stattgefunden hat, ist die Benennung eines Versorgungsberechtigten aber völlig unerheblich. Somit sind unseres Erachtens die geleisteten Unfallversicherungsprämien nicht lohnsteuerbar. Jedoch selbst dann, wenn eine Lohnsteuerbarkeit gegeben wäre, ist jedenfalls die Steuerbefreiung für Zukunftssicherungsmaßnahmen im Sinne des § 3 Abs 1 Z 15 lit a EStG anwendbar. In den Lohnsteuerrichtlinien ist zutreffend ausgeführt, dass nicht für alle Arbeitnehmer oder für alle Arbeitnehmer einer bestimmten Gruppe die gleiche Form der Zukunftssicherung gewählt"

Im Schriftsatz vom 21. Oktober 2008 hat der Unabhängige Finanzsenat (unter anderem) unter Hinweis auf die Ausführungen in der Berufungsschrift um Überlassung der genehmigten Dienstreiseanträge für alle den Gegenstand der Beanstandung durch das Finanzamt bildenden Dienstreisen gebeten. Zum anderen wurde um Überlassung von Ablichtungen der zur geschlossenen Unfallversicherung für den Geschäftsführer einerseits, und zu der in der Berufungsschrift erwähnten "pauschalen Dienstreiseversicherung für sämtliche Dienstnehmer" andererseits, ausgefertigten Polizzen gebeten. Auch wurde um Bekanntgabe ersucht, ob und zutreffendenfalls in welcher Höhe für den Geschäftsführer im maßgeblichen Zeitraum Zukunftssicherungsmaßnahmen gemäß § 3 Z 15a EStG 1988 behandelt wurden.

Dazu hat die Berufungswerberin durch ihren Vertreter in zwei Schreiben vom 14. November 2008 und vom 19. Dezember 2008 zusammengefasst Stellung genommen.

Ad Unfallversicherung für den Geschäftsführer:

"Nach unseren Informationen wurden Herrn ... neben der Unfallversicherung keine anderen steuerfreien Zukunftssicherungsmaßnahmen im Sinne des § 3 Z 15 lit. a EStG gewährt. Eine eigene Versicherungspolizze für die ... wurde nicht ausgefertigt. Ein Auszug aus der Versicherungspolizze mit den relevanten Passagen für den Versicherungsschutz von Herrn ... liegt bei. Es handelt sich um eine Unfallversicherung, die mit der Beendigung des Dienstverhältnisses automatisch erlischt. Die Versicherung umfasst Tod, Invalidität und Unfallkosten. Bezugsberechtigt sind im Invaliditätsfall die Versicherten bzw. im Todesfall die vom Versicherten angegebenen Bezugsberechtigten." Versicherungsnehmer sei die Berufungswerberin.

Angeschlossen sind lediglich Ablichtungen zweier Seiten, aus denen zum Geltungsbereich einer "Kollektivunfallversicherung für namentlich genannte, leitende Angestellte" wörtlich festgehalten ist: *"Es besteht 24 - Stunden - Deckung für berufliche und außerberufliche Unfälle mit weltweiter Gültigkeit."*

Mit einem weiteren Schriftsatz vom 3. Dezember 2008 hat der Unabhängige Finanzsenat unter Hinweis auf die maßgeblichen kollektivvertraglichen Bestimmungen (§ 1 lit.c des maßgeblichen Zusatzkollektivvertrags in Verbindung mit § 2 Abs. 2 lit. a des Rahmenkollektivvertrags) und die Tatsache dass gemäß § 10 Abs.2 Z 2 des Arbeiterkammergesetzes Geschäftsführer und Vorstandsmitglieder von Kapitalgesellschaften der Arbeiterkammer nicht angehören, festgestellt, dass die kollektivvertraglichen Bestimmungen auf den Geschäftsführer tatsächlich nicht anzuwenden sind, und um Stellungnahme dazu ersucht.

Weiters wurde unter Hinweis auf das Schreiben des Unabhängigen Finanzsenats vom 21. Oktober 2008 bemängelt, dass dazu nur Auszüge, wohl betreffend die Unfallversicherung des Geschäftsführers, vorgelegt wurden. Nicht vorgelegt wurden jedoch Unterlagen zu der von der Berufungswerberin erwähnten *"pauschalen Dienstreiseversicherung für sämtliche Dienstnehmer"*. Es wurde daher um Überlassung der entsprechenden Unterlagen ersucht, da ansonsten nach der Aktenlage entschieden werden müsste, und nach dieser Aktenlage eine derartige *"pauschale Dienstreiseversicherung für sämtliche Dienstnehmer"* nicht existiere.

Dazu hat die Berufungswerberin im Schriftsatz vom 19. Dezember 2008 wie folgt Stellung genommen:

"Zur Gültigkeit des Kollektivvertrages für den Geschäftsführer räumen wir ein, dass Ihre Ausführungen grundsätzlich zutreffend sind.

Allerdings wurden Dienstreisen des Herrn ... langjährig nach den selben Regeln abgerechnet, die auch für die übrigen Dienstnehmer gelten. Darüber hinaus gibt es eine betriebliche Übung, dass die Dienstreisen von Geschäftsführern nach den allgemein gültigen Regeln abgerechnet werden."

Außerdem "übersenden wir ergänzend zu der von uns eingebrachten Berufung vom ... die Pauschale Unfallversicherung für alle Mitarbeiter während der Dauer von dienstlichen Einsätzen (Sektion C)."

Aus der vorgelegten Ablichtung von insgesamt drei Seiten (namentlich die Seiten 6, 7 und 8) geht zu dieser "Sektion C" hervor, dass es sich dabei um eine *"pauschale Unfallversicherung für Mitarbeiter während der Dauer von dienstlichen Einsätzen (Dienstreisen/Entsendungen)"* handelt. *"Es besteht Deckung für berufliche und außerberufliche Unfälle während der Dauer von dienstlichen Einsätzen im In- und Ausland besteht 24 - Stunden".*

Versichert sind grundsätzlich alle Betriebsangehörigen.

„Ausnahme: Kein Unfallversicherungsschutz besteht im Rahmender gegenständlichen Sektion für Personen, [Anmerkung: wie für den Zweitbeschwerdeführer] für die aufgrund ihrer 'Sonderverträge für leitende Angestellte' mit der ... bzw. einer versicherten Konzerngesellschaft bereits eine namentliche Unfallversicherung im Rahmen der Sektion A gegeben ist.“

Über die Berufung (jetzt Beschwerde) wurde erwogen:

Gemäß § 274 Abs. 1 BAO hat über eine Beschwerde eine mündliche Verhandlung stattzufinden wenn es in der Beschwerde, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung beantragt wird.

Anträge, die erst in einem die Beschwerde ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (vgl. z. B. VwGH 17.5.2006, 2004/14/0102, VwGH 17.10.2007, 2006/13/0069, VwGH 21.12.2011, 2008/13/0098, und VwGH 27.6.2012, 2008/13/0148).

Der erst in dem die Beschwerde ergänzenden Schriftsatz vom 9. Jänner 2015 gestellte Antrag auf mündliche Verhandlung wurde demnach verspätet eingebracht.

Ad Reisekosten des Geschäftsführers:

Gemäß § 26 Z 4 EStG 1988, in der bis 31. Dezember 2007 geltenden Fassung, darf das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen bis zu 26,40 Euro pro Tag betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu, ausgenommen eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 sieht eine Abrechnung des Tagesgeldes nach Kalendertagen vor; in diesem Fall steht das Tagesgeld für den Kalendertag zu.

Es steht fest, dass die ansonsten maßgeblichen kollektivvertraglichen Vorschriften auf den Geschäftsführer nicht anzuwenden sind, weil Geschäftsführer einer Gesellschaft m.b.H. gemäß § 10 Abs. 2 Z 2 Arbeiterkammergesetz nicht der Arbeiterkammer angehören und aus diesem Grunde keine PFLICHT zur Entrichtung einer Arbeiterkammerumlage besteht. Dem Umstand, ob und warum der Geschäftsführer dennoch, wie er ausführt, Mitglied der Arbeiterkammer war, ist unbeachtlich, ist jedoch wahrscheinlich auf andere, weitere Tätigkeiten zurückzuführen. Für die Abrechnung seiner Tagesgelder sieht daher keine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 eine Abrechnung nach Kalendertagen vor. Das volle Tagesgeld steht daher unversteuert immer für 24 Stunden zu. Die "betriebliche Übung", etwa auch im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 7 EStG 1988, wonach die Tagesgelder für alle Arbeitnehmer, und daher auch für den Geschäftsführer, nach Kalendertagen abgerechnet werden, kann nicht dazu führen, dass Tagesgelder, die über den Betrag von 26,40 Euro für 24 Stunden hinausgehen, unversteuert gewährt werden dürften. Ebenso wenig können allfällige einzeldienstvertragliche Regelungen dem Gesetz derogieren.

Allerdings wurde die Rechtslage mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 2008 (zum Inkrafttreten siehe § 124b Z 140 EStG) geändert:

Der § 26 Z 4 lit. b EStG lautet in der ab dem 1. Jänner 2008 anzuwendenden Fassung:

„Das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen darf bis zu 26,40 Euro pro Tag betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu. Erfolgt eine Abrechnung des Tagesgeldes nach Kalendertagen, steht das Tagesgeld für den Kalendertag zu.“

Das Gesetz nimmt nunmehr nur mehr Bezug auf die tatsächliche Abrechnung, unabhängig davon, ob diese von lohngestaltenden Vorschriften (im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG) angeordnet wird oder nicht.

Der Beschwerde war daher hinsichtlich des Jahres 2008 Folge zu geben und die für ausgezahlte Tagesgelder anteilig nachgeforderte Lohnsteuer in Höhe von 96,80 Euro aus der Festsetzung auszuscheiden. Hinsichtlich der Jahre 2004 bis 2007 war die Beschwerde jedoch in diesem Punkte als unbegründet abzuweisen.

Ad Unfallversicherung für den Geschäftsführer:

Als Vorteil aus dem bestehenden Dienstverhältnis im Sinn des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 kommt alles in Betracht, was im Rahmen eines Dienstverhältnisses dem Arbeitnehmer zufließt. Es können dies Geldleistungen oder geldwerte Vorteile (Sachbezüge) sein. Zu solchen Vorteilen gehören grundsätzlich auch Leistungen zu einer Versicherung (vgl. VwGH 30.4.2003, 99/13/0224). Ein eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers schließt einen Sachbezug beim Arbeitnehmer nicht aus. Nur dann, wenn der Dienstgeber die Vorteile im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse tätigt, erfolgen sie nicht zum Zweck der Entlohnung (vgl. z. B. Doralt, EStG¹¹, § 15 TZ. 20, und auch § 3 Tz 84).

Der Zweitbeschwerdeführer hat in seiner „Stellungnahme“ im Wesentlichen ausgeführt, der Abschluss der Unfallversicherung sei ausschließlich im Arbeitgeberinteresse erfolgt, er sei ausreichend anderweitig versichert und habe die streitgegenständliche Versicherung nie in Anspruch genommen.

Der Zweitbeschwerdeführer übersieht dabei, dass – entgegen seinen Ausführungen in der „Stellungnahme“ - zwar für alle übrigen Arbeitnehmer (lediglich) eine "Dienstreiseversicherung" abgeschlossen wurde, nicht aber für jene, *„für die aufgrund ihrer ‘Sonderverträge für leitende Angestellte’ mit der ... bzw. einer versicherten Konzerngesellschaft bereits eine namentliche Unfallversicherung im Rahmen der Sektion A gegeben ist“*. Damit war auch der Zweitbeschwerdeführer nach den zitierten Unterlagen von der Dienstreiseversicherung ausdrücklich ausgenommen. Für ihn wurde vielmehr eine andere, bereits erwähnte, Versicherung geschlossen, die aber nicht nur Unfälle anlässlich von Dienstreisen zum Gegenstand hat, sondern *"24 - Stunden - Deckung für berufliche und außerberufliche Unfälle mit weltweiter Gültigkeit"* bietet.

Es kann daher nach Auffassung des Bundesfinanzgerichts keine Rede davon sein, dass diese Versicherung im weitaus überwiegenden Interesse des Arbeitgebers abgeschlossen worden wäre, und daher nicht lohnsteuerbar sein sollte.

Vielmehr stellt diese Versicherung für den Geschäftsführer einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar. Allerdings handelt es sich bei den dafür von der Beschwerdeführerin zu zahlenden Beiträgen um Ausgaben des Arbeitgebers, die für den Arbeitnehmer grundsätzlich eine "Zukunftssicherung" im Sinn des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 darstellen (vgl. dazu abermals Doralt, EStG¹¹, § 3 Tz 84). Voraussetzung dafür, dass ein derartiger Vorteil die Steuerfreiheit tatsächlich genießt, ist aber auch, dass diese Zuwendungen des Arbeitgebers an alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen seiner Arbeitnehmer geleistet werden.

Unter "Gruppen von Arbeitnehmern" sind nach herrschender Auffassung nur Gruppen zu verstehen, die nach betriebsbezogenen Merkmalen zusammengefasst werden können. Die Begünstigung für eine bestimmte Gruppe von Arbeitnehmern setzt voraus, dass die unterschiedliche Vorgangsweise sachlich begründbar und nicht willkürlich ist; die Gruppenmerkmale müssen betriebsbezogen sein, um eine unterschiedliche Behandlung zu rechtfertigen (vgl. z.B. VwGH 28.5.2002, 96/14/0019, oder VwGH 5.5.1982, 13/3003/80).

In VwGH 28.5.2002, 96/14/0019, wird darauf verwiesen, dass die handelsrechtliche Stellung als solche nicht als betriebsbezogenes Gruppenmerkmal anzusehen ist. Auch in VwGH 23.3.1982, 81/14/0085, hat der Verwaltungsgerichtshof festgestellt, dass unter einer bestimmten Gruppe von Arbeitnehmern iSd EStG 1972 (jetzt: EStG 1988) jedenfalls nicht "nur die Vorstandsmitglieder, nur die Geschäftsführer oder nur die leitenden Angestellten" zu verstehen sind. Damit steht fest, dass eine Abgrenzung nach Hierarchieebene nicht als betriebsbezogenes Gruppenmerkmal einzustufen ist.

Im gegenständlichen Fall wird eine (steuerbare) Zukunftssicherungsmaßnahme nur für die in Sektion A namentlich genannten Personen, die über einen Sondervertrag für leitende Angestellte verfügen, gesetzt, nicht aber auch für andere Dienstnehmer, und nicht nach bestimmten anderen, betriebsbezogenen Merkmalen.

Der hier in Streit stehende Vorteil des Zweitbeschwerdeführers ist daher vom Finanzamt zu Recht als steuerpflichtig behandelt worden, weshalb die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen war.

Ad: Privatnutzung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeugs

Gemäß § 15 Abs. 2 EStG sind geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen. Der übliche Mittelpreis des Verbrauchsortes ist der Betrag, den der Steuerpflichtige hätte aufwenden müssen, um sich die geldwerten Güter am Verbrauchsort im freien Verkehr zu beschaffen.

Dieser Betrag ist jeweils in Bezug auf die betroffene Besteuerungsperiode zu ermitteln, wie dies durch die Bewertung der Sachbezüge regelmäßig in Verordnungsform geschieht (vgl. VwGH 7.8.2001, 97/14/0175).

Der § 4 Abs. 1 der dazu ergangenen „Sachbezugsverordnung“ lautet:

Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes 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 510 Euro (ab 1. Jänner 2005: 600 Euro) monatlich, anzusetzen. Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen.

Abs. 2: Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist ein Sachbezugswert im halben Betrag (0,75% der tatsächlichen Anschaffungskosten, maximal 255 Euro, ab 1. Jänner 2005: 300 Euro, monatlich) anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich.

Im vorliegenden Fall steht die Tatsache der privaten Nutzung eines arbeitgebereigenen PKW durch den Zweitbeschwerdeführer außer Streit.

Entscheidend für die Frage, ob an Stelle des Sachbezuges nach § 4 Abs. 1 der Sachbezugsverordnung jener nach § 4 Abs. 2 zum Ansatz kommt, ist, ob die Anzahl der Strecken im Sinn des § 4 Abs. 1 der Sachbezugsverordnung im Monat durchschnittlich über 500 Kilometer liegt oder nicht.

Der in § 4 Abs. 2 der Sachbezugsverordnung geforderte Nachweis erfordert eine konkrete Behauptung betreffend die Anzahl der für Fahrtstrecken im Sinn des § 4 Abs. 1 der Sachbezugsverordnung zurückgelegten Kilometer und die Beibringung geeigneter Beweismittel (vgl. z.B. VwGH 18.12.2001, 2001/15/0191, und VwGH 23.11.2004, 2001/15/0083)

Der Zweitbeschwerdeführer hat für die im maßgebenden Zeitraum (bis 23. November 2004 bzw. ab 24. November 2004) verwendeten Fahrzeuge ein so bezeichnetes „Fahrtenbuch“ geführt.

Auf Grund der dort vermerkten Daten hat er folgende Fahrtstrecken im Sinn des § 4 Abs. 1 der Sachbezugsverordnung errechnet:

2004: 4.549 Kilometer

2005: 5.566 Kilometer

2006: 5.695 Kilometer

2007: 5.892 Kilometer

2008: 5.715 Kilometer.

Das Finanzamt hat das „Fahrtenbuch“ aus zwei Gründen als nicht geeignet erachtet, als Nachweis dafür zu dienen, dass die Anzahl der Strecken im Sinn des § 4 Abs. 1 der Sachbezugsverordnung durchschnittlich nicht über 500 Kilometer liegt:

1. Keine Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte aufgezeichnet,
2. Aufgezeichnete Kilometerstände stimmen mit Belegen nicht überein.

Zu 1. Keine Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte aufgezeichnet

Der Zweitbeschwerdeführer hat dazu auszugsweise angegeben:

„Die Fahrten "Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung (WAW)" sind in den von mir ausgewiesenen Km für Privatfahrten mit dem Dienst-Pkw enthalten. Eine Hinzurechnung von W A W Fahrten ist daher falsch.

2. Hinzurechnung von W A W-Fahrten erscheint mir "konstruiert"

Die vom Prüfer durchgeführte Hinzurechnung von 2 WAW-Fahrten je Woche ist nicht nachvollziehbar bzw. eine Annahme, damit mit Hilfe der hinzugerechneten Km die Grenzen 500 Km / Monat bzw. 6.000 Km / Jahr überschritten werden.

Gemäß meiner beiliegenden Nachrechnung ist selbst der Nachweis für die Grenzüberschreitung nur teilweise gelungen.

Die Durchschnittswerte für die Prüfperiode 2004-2008 liegen bei der Annahme von zwei möglichen Fahrtstrecken (durchschnittlich bei 4,0 km bzw. 4,4 km je WAW): ...

Fazit:

Bei keiner der nachgerechneten Variante überschreiten die ermittelten Durchschnittswerte für den Zeitraum 2004 - 2008 die Monats-/ Jahresgrenzen von 500 km bzw. 6.000 Km.

Weitere Anmerkung:

Wenn auch nicht mehr erforderlich, habe ich trotzdem versucht - in einem Annäherungsverfahren - meine durchschnittlichen W A W Fahrten während des Prüfungszeitraumes zu ermitteln.

Ergebnis:

Meine rechnerische Überprüfung der WAW-Fahrten für den Prüfungszeitraum hat als Durchschnitt / Monat 12 Tage ergeben.

3. Mein Privat Pkw

Ich hatte in der Zeit meiner Tätigkeit bei der ... immer ein eigenes Auto, das ich auch für WAW-Fahrten und andere Privatfahrten verwendete.“

Zur Anzahl der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte muss vorweg festgehalten werden, dass der Zweitbeschwerdeführer am 15. Februar 2002 eine „Erklärung zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales“ durch seinen Arbeitgeber unterfertigt und damit erklärt hat, dass die Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Ausmaß von 2,5 km an mehr als der Hälfte der Arbeitstage zurückgelegt wird. Er hat auch unterfertigt, dass jede Änderung der Voraussetzungen dem Arbeitgeber binnen Monatsfrist zu melden hat und dass er sich bei unrichtigen Angaben eines Finanzvergehens schuldig mache.

Das Pendlerpauschale wurde auf Grund dieser Erklärung in allen Lohnzahlungszeiträumen des Prüfungszeitraumes tatsächlich berücksichtigt.

Das bedeutet, dass der Zweitbeschwerdeführer im Durchschnitt an mindestens elf Arbeitstagen im Monat Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zurückgelegt haben

muss. Warum der Prüfer tatsächlich nur 2 Fahrten je Woche und damit in etwa acht Fahrten im Monat angesetzt hat, ist tatsächlich nicht nachvollziehbar.

Die Behauptung, die Fahrtstrecken für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte seien in den als „Privat“ ausgewiesenen Fahrtstrecken enthalten, kann schon deshalb nicht den Tatsachen entsprechen, da praktisch in keinem Monat (mit ganz wenigen Ausnahmen) überhaupt an mehr als 10 Tagen „Privatkilometer“ vermerkt sind.

Die Behauptung, er habe derartige Fahrten auch mit seinem Privatfahrzeug zurückgelegt, entbehrt jeden Beweises und widerspricht außerdem den Erfahrungen des täglichen Lebens.

In diesem Zusammenhang fällt auch auf, dass im Fahrtenbuch ganz offensichtlich Eintragungen fehlen:

So wurde z.B. am 14. Februar 2005 die einzige verzeichnete Fahrt an der Arbeitsstätte beendet, am nächsten Tag begann die nächste Fahrt in Z; Privatkilometer sind an beiden Tagen nicht aufgezeichnet. Im Wesentlichen das gleiche gilt beispielsweise für den 28. und 29. April 2004, den 14. und 15. Oktober 2004, den 23. und 24. August 2005, den 20., 21. und 22. Dezember 2005, den 29. und 30. Mai 2007, den 29. und 30. Jänner 2008.

Zu 2. Aufgezeichnete Kilometerstände stimmen mit Belegen nicht überein.

Aktenkundig sind drei Belege:

a) Km-Stand 3.3.2008 bei Übernahme lt. Beleg: 72.896

KM-Stand lt. Aufzeichnungen: Anfang 73.810, Ende des Tages: 73.842.

b) Km-Stand 26.8.2004 bei Übernahme lt. Beleg: 95.599

KM-Stand lt. Aufzeichnungen: Anfang 95.100, Ende des Tages 95.115:

Lt. Aufzeichnungen wurde eine Fahrt zur Werkstätte nach Graz nicht durchgeführt, wie der Zweitbeschwerdeführer selbst eingesteht.

c) Km-Stand 6.9.2004 bei Übernahme lt. Beleg 96.681

Km-Stand lt. Aufzeichnungen: 96.175.

Eine Fahrt zur Werkstätte nach Graz wurde auch in diesem Fall lt. Aufzeichnungen nicht durchgeführt.

Es steht daher fest, dass beide Feststellungen des Finanzamtes den Tatsachen entsprechen. Die vom Zweitbeschwerdeführer vorgelegten Aufzeichnungen sind daher tatsächlich nicht geeignet, einen NACHWEIS dafür zu erbringen, dass die Anzahl der Strecken im Sinn des § 4 Abs. 1 der Sachbezugsverordnung durchschnittlich unter 500 Kilometer lag. Für den Ansatz nur des „halben Sachbezugswertes“, wie vom Zweitbeschwerdeführer begehrt, besteht daher keine gesetzliche oder durch die Sachbezugsverordnung gedeckte Handhabe. Dem Begehren des Zweitbeschwerdeführers, im Kalenderjahr 2004 nur die nachgewiesenen Kilometerdifferenzen den aufgezeichneten Privatkilometern hinzuzurechnen, kann daher auch nicht Rechnung getragen werden, weil die Aufzeichnungen insgesamt nicht für einen Nachweis geeignet sind.

Abschließend seien noch zu einigen Ausführungen des Zweitbeschwerdeführers Anmerkungen getätigt:

Die vom Zweitbeschwerdeführer selbst geschilderte Vorgangsweise bei der Erstellung der Aufzeichnungen (Übernahme aus zuerst angefertigten Notizzetteln, Errechnung von Kilometerständen, anstatt diese abzulesen) beweist, dass diese Aufzeichnungen nicht für einen Nachweis geeignet sind.

Die gefahrenen Kilometer sind nicht nur auf ganze Kilometer gerundet worden, sondern überwiegend auf volle 5 Kilometer.

Warum „fehlende Kilometer“ ausschließlich den Dienstfahrten zuzuordnen seien, entbehrt jeglicher Logik und jeglichen Beweises.

Die Aussage, in dem doch entlegenen Wohnort würden nur wenige Privatkilometer anfallen, widerspricht jeglicher Lebenserfahrung, da gerade in diesem Falle wesentlich mehr und längere Fahrtstrecken zurückzulegen sind, als bei einem Wohnsitz in einem Ballungszentrum.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass der Beschwerde wegen Fehlens des erforderlichen Nachweises auch in diesem Punkte kein Erfolg bescheiden sein kann.

Der Beschwerde war daher insgesamt, wie im Spruche ausgeführt wurde, teilweise Folge zu geben, im Übrigen war sie jedoch als unbegründet abzuweisen.

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 30. Juli 2015