jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2004/9/28 2004/14/0096

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 28.09.2004

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §15 Abs1;
EStG 1988 §15 Abs2;
EStG 1988 Bewertung bestimmter Sachbezüge 1992 1993 §4 Abs3;
VwRallg;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde der F GmbH & Co KG als Rechtsnachfolgerin der F AG, vertreten durch MMag. Georg Kapelari, Wirtschaftsprüfer in 6020 Innsbruck, Andreas-Hofer-Straße 43, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Innsbruck, vom 20. Juli 2004, Zl. RV/0417-I/03, betreffend Haftung und Zahlung von Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zu diesem Beitrag sowie Säumniszuschlag für den Zeitraum 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 1999, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung stellte das Finanzamt fest, dass die Beschwerdeführerin zahlreichen Arbeitnehmern firmeneigene Kraftfahrzeuge auch für nicht berufliche Fahrten zur Verfügung gestellt und keine Versteuerung als Sachbezug mit der Begründung vorgenommen habe, dass die Dienstnehmer für die Privatnutzung einer internen Betriebsvereinbarung zufolge Kostenbeiträge zu entrichten hätten. Nach dieser Übereinkunft würden jedem Fahrzeug die tatsächlichen Kosten (zuzüglich AfA) zugeordnet und hievon ein pauschaler Satz (bis 31. Juli 1996 von 11%, danach je nach Einstufung des Fahrzeuges 14%, 16% oder 21%) errechnet, der vom jeweiligen Benutzer eingehoben werde. Dass ein Sachbezug nicht anzusetzen sei, habe das zuständige Finanzamt bei einer am 1. März 1991 stattgefundenen Besprechung bestätigt.

Dazu vertrat der Prüfer die Ansicht, mit der VO über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge, BGBl. Nr. 642/1992, sei das im Jahr 1991 erzielte Besprechungsergebnis hinfällig geworden. Der Vorteil aus der Benützung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges sei entsprechend dieser Verordnung zu bewerten.

Der Ansicht des Prüfers folgend wurde die Beschwerdeführerin zur Lohnsteuerhaftung sowie zur Zahlung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 1995 bis 1999 samt Nebengebühren herangezogen.

In der dagegen erhobenen Berufung erläuterte die Beschwerdeführerin, dass sie einen großen Fuhrpark unterhalte und ihren Kunden Dienstleistungen rund um die Uhr anbiete. Dafür würden Servicemitarbeiter von der Kundendienstzentrale benachrichtigt und zum Kunden dirigiert. Wenn der Servicemitarbeiter auf Abruf zu Hause sei, fahre er mit dem Einsatzwagen direkt zum Kunden. Solcherart liege es im Interesse der Beschwerdeführerin, dass die Mitarbeiter die Einsatzwägen für ihre Fahrten zwischen Betriebsstätte und Heimatwohnsitz verwenden würden. Die Fahrzeuge stünden den Dienstnehmern aber auch für andere Privatfahrten zur Verfügung.

Für jedes Kraftfahrzeug werde ein eigenes Kostenverrechnungskonto geführt. Auf diesem würden sämtliche Fahrzeugkosten (einschließlich Treibstoff, Versicherung und Steuer) erfasst, wobei jährlich eine Abrechnung der angefallenen Kosten mit dem Mitarbeiter erfolge. Es liege eine Art Kostengemeinschaft zwischen der Beschwerdeführerin und ihren Dienstnehmern vor. Diese Vorgangsweise biete verschiedene Vorteile. So werde das Kostenbewusstsein der Mitarbeiter und damit die effektive Nutzungsdauer der Fahrzeuge erhöht. Die dadurch eingesparten Kosten könnten an die Kunden weitergegeben werden, was die Wettbewerbsfähigkeit der Beschwerdeführerin erhöhe. Andererseits könne der Mitarbeiter durch pflegliches und kostensparendes Fahren seinen Kostenanteil niedriger halten. Die Chance der Kostenminimierung würde ebenso wie das Risiko der Kostensteigerung (etwa durch Reparaturen) im Verhältnis der betrieblichen und privaten Nutzung auf Unternehmen und Mitarbeiter verteilt. Da die Beschwerdeführerin auf diese Weise nur die Kosten der Betriebsfahrten trage und die Dienstnehmer die Kosten der Privatfahrten, sei ein Sachbezug bereits dem Grunde nach ausgeschlossen. Die Arbeitgeberin wende ihren Arbeitnehmern von vornherein nichts zu, weil die "Kostengemeinschaft/Kostenteilung" für jedes Fahrzeug eine exakte Aufteilung der effektiv anfallenden Kosten sichere, sodass für die Anwendung der Sachbezugsverordnung keine Grundlage bestehe.

Zudem sei diese Vorgangsweise dem zuständigen Finanzamt im Jahr 1991 offen gelegt und von diesem zustimmend zur Kenntnis genommen worden. Auch eine im Jahr 1995 stattgefundene Lohnsteuerprüfung habe zu keiner Beanstandung geführt. Schließlich habe die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 12. Oktober 2000 nochmals schriftlich bestätigt, dass die rechtliche Beurteilung der geltenden Gesetzeslage entspreche. Überdies sei der Sachverhalt - anders als das Finanzamt in einer abweisenden Berufungsvorentscheidung gemeint habe - vollständig offen gelegt worden.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Nach Wiedergabe der Bestimmung des § 15 Abs. 1 EStG 1988 und der dazu ergangenen VO des Bundesministers für Finanzen, BGBl. Nr. 642/1992, ging die belangte Behörde zunächst auf den von der Beschwerdeführerin mit ihrem Vorbringen angesprochenen Grundsatz von Treu und Glauben ein. Dazu wies sie auf ein Protokoll vom 4. März 1991 hin, welches Inhalt und Ergebnis der im Jahr 1991 stattgefundenen Besprechung wie folgt zusammenfasse:

"Die Berufungswerberin hat ca. X Firmenfahrzeuge, PKW und Klein-LKW, die den Dienstnehmern gegen eine Kostenbeteiligung auch für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb und sonstige Privatfahrten zur Verfügung stehen. Für sämtliche Firmen-KFZ werden lückenlose Fahrtenbücher geführt. In der Buchhaltung der Berufungswerberin wird für jedes Firmen-KFZ ein gesondertes Aufwandskonto geführt, auf dem die gesamten Kosten für jedes einzelne Firmen-KFZ gebucht sind.

Bei der heutigen Besprechung wurde nun vereinbart, dass als Sachbezug für die Privatnutzung der Firmen-KFZ entweder die amtlichen Sachbezugswerte (das sind 1,5% bzw. 0,75% der Anschaffungskosten) oder die tatsächlichen Kosten (das sind die Betriebskosten lt. Buchhaltung zuzüglich AFA) je privat gefahrenem Kilometer angesetzt werden können. Von dem sich aus diesen Berechnungen ergebenden Sachbezugswert wird die individuelle Kostenbeteiligung in Abzug gebracht. Ein sich ergebender Differenzbetrag wird als Sachbezug versteuert."

Dazu führte die belangte Behörde aus, zum Zeitpunkt der Erstellung dieses Protokolls seien Sachbezüge nicht nach einer bundeseinheitlichen Verordnung, sondern nach den Veröffentlichungen der jeweiligen Finanzlandesdirektionen zu bewerten gewesen. Die für die Beschwerdeführerin anzuwendende näher bezeichnete Veröffentlichung habe die Möglichkeit vorgesehen, von den festgelegten Sachbezugswerten im Einzelfall abzuweichen, wovon augenscheinlich im Beschwerdefall Gebrauch gemacht worden sei. Die am 9. Oktober 1992 kundgemachte VO BGBl. Nr. 642/1992 sehe ein

Abweichen von den vorgegebenen Sachbezugswerten nicht mehr vor. Solcherart hätten sich nach "Abschluss der Vereinbarung" die bezughabenden rechtlichen Bestimmungen wesentlich geändert. Ein Vertrauen auf eine zum Zeitpunkt des Abschlusses denkmögliche und rechtlich gedeckte Vereinbarung könne, wenn sich die rechtlichen Rahmenbedingungen entscheidend änderten, nicht dazu führen, dass ein Vertrauensschutz weiter bestehen bleibe. Geänderte rechtliche Rahmenbedingungen seien vom Abgabepflichtigen aus Eigenem zu beachten. Dass der Prüfer anlässlich einer im Jahr 1995 durchgeführten Lohnsteuerprüfung nicht zur zutreffenden rechtlichen Beurteilung gefunden habe, habe einen (neuen) Vertrauenstatbestand nicht geschaffen. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 24. Mai 1993, 92/15/0037, ausgeführt habe, bestehe grundsätzlich keine Bindung der Abgabenbehörde an eine in der Vergangenheit im Zuge der Lohnsteuerprüfung geübte Verwaltungspraxis, die später als unrichtig erkannt werde. Auch habe die Beschwerdeführerin auf Grund der seinerzeitigen Prüfungsergebnisse keine Dispositionen getroffen, sondern nur eine bereits seit Jahren gepflogene Vorgangsweise weitergeführt. Das für den Berufungsstandpunkt ins Treffen geführte Schreiben vom 12. Oktober 2000 sei weder an die Beschwerdeführerin gerichtet noch innerhalb des Prüfungszeitraumes ergangen. Insgesamt habe der Grundsatz von Treu und Glauben das Finanzamt im gegenständlichen Fall daher nicht daran hindern können, die Sachbezüge der Rechtslage entsprechend zu besteuern.

In der Sache selbst wies die belangte Behörde darauf hin, es sei unbestritten, dass die Fahrzeuge den Dienstnehmern nicht nur im Zusammenhang mit ihrer Rufbereitschaft, sondern an allen Tagen und für beliebige Privatfahrten zur Verfügung gestanden seien. Von einem ausschließlichen (einem Sachbezugsansatz entgegenstehenden) Arbeitgeberinteresse an der privaten Benützung der firmeneigenen Fahrzeuge könne solcherart keine Rede sein. Der Umstand, dass sich die Arbeitnehmer an den Kosten der Fahrzeuge beteiligt hätten, mindere wohl ihren Vorteil aus der privaten Nutzung der betriebseigenen Fahrzeuge, ändere aber nichts am grundsätzlichen Vorliegen eines Vorteils aus dem Dienstverhältnis. Dies würde nach Ansicht der belangten Behörde selbst dann gelten, wenn tatsächlich genaue Aufzeichnungen über berufliche und privaten Fahrten vorlägen und eine exakte Aufteilung der Kosten zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer erfolgt wäre. Im Beschwerdefall sei aber eine derartige Konstellation gar nicht zu beurteilen. Nach den Feststellungen des Finanzamtes stehe nämlich fest, dass die Beschwerdeführerin keineswegs eine exakte Aufteilung der Kosten vorgenommen habe. Vielmehr sei der Privatanteil bis 31. Juli 1996 pauschal mit 11% und ab 1. August 1996 nach Art des Fahrzeuges mit 21%, 16% oder 14% ermittelt worden. Diese Berechnung nehme auf die tatsächlich vom einzelnen Mitarbeiter privat zurückgelegten Kilometer keine Rücksicht und stehe daher im krassen Widerspruch zu den Vereinbarungen anlässlich der Besprechung vom 1. März 1991, aber auch zu den Berufungsausführungen. Den diesbezüglichen Vorhaltungen der belangten Behörde sei die Beschwerdeführerin nicht entgegengetreten.

Vor dem Hintergrund dieser Sach- und Rechtslage habe das Finanzamt die Höhe des zu versteuernden Betrages zu Recht nach der Sachbezugsverordnung ermittelt und davon die jeweiligen Kostenbeiträge der einzelnen Arbeitnehmer in Abzug gebracht.

Gegen diese Entscheidung wendet sich die Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

Nach § 15 Abs. 1 EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen u.a. der Einkunftsart des § 2 Abs. 3 Z 4 leg. cit. (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) zufließen. Im Sinn des § 15 Abs. 2 EStG 1988 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. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. August 2001, 97/14/0175).

§ 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge für 1992 und ab 1993 (im Folgenden: Sachbezugs-VO), BGBl. Nr. 642/1992, führt unter dem Titel "Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges" aus:

"§ 4. (1) 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 7 000 S monatlich, anzusetzen. Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen.

(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 3 500 S monatlich) anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich.

(3) Ergibt sich bei Ansatz von 7 S (Fahrzeugbenützung ohne Chauffeur) bzw. 10 S (Fahrzeugbenützung mit Chauffeur) pro Kilometer Fahrtstrecke im Sinne 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.

...

(7) Kostenbeiträge des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber mindern den Sachbezugswert. Bei einem einmaligen Kostenbeitrag besteht ein Wahlrecht, diesen auf fünf Jahre vom laufend ermittelten Sachbezugswert abzuziehen oder den Sachbezugswert von den um den Kostenbeitrag geminderten Anschaffungskosten zu berechnen. Trägt der Arbeitnehmer Treibstoffkosten selbst, so ist der Sachbezugswert nicht zu kürzen."

Im Beschwerdefall steht die private Nutzung der Kraftfahrzeuge durch die Dienstnehmer der Beschwerdeführerin außer Streit. Strittig ist allein, ob die gegenständliche Form der Aufteilung der Fahrzeugkosten zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer es ausschließt, von einem dem Arbeitnehmer zugewendeten Vorteil aus dem Dienstverhältnis auszugehen. Ohne auf die Ausführungen der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid einzugehen, wiederholt die Beschwerdeführerin auch vor dem Verwaltungsgerichtshof ihre Ansicht, ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis liege auf Grund der Kostentragung durch die Arbeitnehmer nicht vor. Da die Dienstnehmer die Kosten der Privatfahrten aus Eigenem getragen hätten, liege in der Kostentragung des Arbeitgebers keine Vorteilszuwendung.

Diese Ausführungen sind schon deshalb nicht geeignet, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen, weil sie von einem unzutreffenden Denkansatz ausgehen. Für das Vorliegen eines geldwerten Vorteils beim Dienstnehmer ist es nicht erforderlich, dass dem Dienstgeber durch die Zuwendung Kosten entstanden sind. So kann ein Vorteil aus einem Dienstverhältnis auch dann vorliegen, wenn der Dienstgeber Waren gegen Ersatz der Selbstkosten an seine Dienstnehmer abgibt, während die Waren Nichtbediensteten nur zu einem höheren, weil auch Gewinnkomponenten enthaltenden Preis angeboten werden. Entscheidend ist, ob sich der Dienstnehmer die geldwerten Güter am Verbrauchsort um denselben Betrag auch im freien Wirtschaftsverkehr hätte beschaffen können (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 29. April 2003, 99/14/0240, und vom 8. Mai 2003, 99/15/0101). Ist dies nicht der Fall, liegt in der Differenz ein geldwerter Vorteil im Sinne des § 15 EStG 1988 (vgl. das Erkenntnis vom 9. November 1994, 91/13/0219). Dass Kraftfahrzeuge im freien Verkehr gegen (bloß) anteiligen Kostenersatz zur Benützung überlassen werden, behauptet die Beschwerdeführerin selbst zu Recht nicht.

Davon abgesehen lassen die Beschwerdeausführungen aber auch die Feststellung der belangten Behörde außer Acht, denen zufolge der gewählte Aufteilungsschlüssel keinerlei Gewähr dafür geboten hätte, dass die Arbeitnehmer im Umfang der tatsächlichen Privatnutzung mit den Fahrzeugkosten belastet würden. Dass ein in einer Betriebsvereinbarung allgemein festgelegter Prozentsatz anzunehmender Privatfahrten pro Arbeitnehmer und Fahrzeug das Gegenteil einer individuellen, nutzungsgerechten Kostenteilung zwischen Arbeitgeber und -nehmer darstellt, liegt auf der Hand. Auch aus diesem Grund ist nicht zu erkennen, dass die Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren aufgezeigt hätte, dass ihren Dienstnehmern infolge des von ihnen zu leistenden Kostenbeitrages ein geldwerter Vorteil aus dem Dienstverhältnis nicht erwachsen wäre.

Solcherart kann es nicht als rechtswidrig erkannt werden, wenn die belangte Behörde von einem Vorteil aus dem Dienstverhältnis ausgegangen ist und zur Bewertung dieses Vorteiles die Sachbezugs-VO herangezogen und dabei die Kostenbeiträge im Sinne des § 4 Abs. 7 leg. cit. behandelt hat.

Die Beschwerdeführerin macht weiters geltend, dass die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstoßen habe. Die Kostengemeinschaft sei der Abgabenbehörde offen gelegt

worden und in der Folge sei man übereingekommen, dass eine solche Kostengemeinschaft einen "geldwerten Vorteil" im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG 1988 ausschließe. Die Sachbezugsverordnung habe § 15 leg. cit. nicht geändert, sodass die Beschwerdeführerin weiterhin auf die Zusage der Bundesfinanzverwaltung habe vertrauen können.

Dass das im angefochtenen Bescheid wiedergegebene Protokoll vom 4. März 1991 das Besprechungsergebnis zutreffend darstellt, bestreitet die Beschwerdeführerin nicht. In diesem Besprechungsprotokoll findet sich eine Aussage, wonach im Falle einer "Kostengemeinschaft" zwischen Arbeitgeber und -nehmer ein geldwerter Vorteil im Sinne des § 15 EStG 1988 nicht vorliegen könne, allerdings nicht. Vielmehr wird es darin für zulässig angesehen, entweder die amtlichen Sachbezugswerte oder die tatsächlichen Kosten je privat gefahrenen Kilometer abzüglich der Kostenbeteiligung des Arbeitnehmers als Sachbezug anzusetzen. Vor diesem Hintergrund ist der belangten Behörde zuzustimmen, wenn sie die Ansicht vertreten hat, dass aus dieser "Vereinbarung" für die Streitjahre nichts zu gewinnen sei. Zum einen hat die Beschwerdeführerin die der behördlichen Zustimmung zu Grunde liegende Voraussetzung, dass die Anzahl der privat gefahrenen Kilometer festgehalten und der Kostenaufteilung zu Grunde gelegt wird, nicht erfüllt. Zum anderen trifft es zu, dass die Vorsprache der Beschwerdeführerin und das in der Folge erzielte Besprechungsergebnis unter dem Gesichtspunkt zu sehen sind, dass nach damaliger Rechtslage der Nachweis eines abweichenden niedrigeren Sachbezugswertes in begründeten Einzelfällen - wie es in der Kundmachung der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 25. Jänner 1989 (AÖF 98/1989) heißt - möglich war. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes handelte es sich bei den vor 1992 von den Finanzlandesdirektionen erlassenen Kundmachungen zur Sachbezugsbewertung um Rechtsverordnungen, deren allgemein rechtsverbindliche Kundmachung im Amtsblatt zur Wiener Zeitung und im Amtsblatt für das jeweilige Bundesland erfolgte (vgl. mit zahlreichen Hinweisen auf die hg. Rechtsprechung Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer-Kommentar, Tz. 7 zu § 15). Solcherart stellte der Umstand, dass die ab 1992 an ihre Stelle getretene Sachbezugs-VO den Nachweis eines abweichenden niedrigeren Sachbezugswertes nicht mehr bzw. nur im Rahmen der im Abs. 3 leg. cit. geschilderten Weise vorsieht, eine relevante Änderung der Rechtslage dar.

Da somit bereits der Inhalt der Beschwerde erkennen lässt, dass die von der Beschwerdeführerin behauptete Rechtsverletzung nicht vorliegt, war die Beschwerde gemäß § 35 Abs. 1 VwGG ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 29. September 2004

Schlagworte

Verordnungen Verhältnis Verordnung - Bescheid VwRallg4 Verwaltungsrecht allgemein Rechtsquellen VwRallg1

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2004:2004140096.X00

Im RIS seit

22.10.2004

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at