

# TE Vwgh Erkenntnis 2001/8/7 97/14/0175

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 07.08.2001

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §115 Abs1;

BAO §166;

BAO §167 Abs2;

BAO §169;

EStG 1988 §15 Abs2;

EStG 1988 Bewertung bestimmter Sachbezüge 1992 1993 §4 Abs1;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Flendrovsky, über die Beschwerde des Landes Tirol, 6020 Innsbruck, Landhaus, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 16. Oktober 1997, Zl. 80.176- 8/96, betreffend Haftung für Lohnsteuer für den Zeitraum 1. Jänner 1989 bis 31. Dezember 1992, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

## Begründung

Im Zuge einer beim Land Tirol für den Zeitraum vom 1. Jänner 1989 bis 31. Dezember 1992 durchgeföhrten Lohnsteuerprüfung wurden die Sachbezugswerte für die Privatnutzung der arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuge mit der Begründung neu berechnet, dass in den vom Amt der Tiroler Landesregierung geföhrten Fahrtenbüchern der Zweck der jeweiligen Fahrt nicht angeführt werde. Die Sachbezugswerte seien daher mit dem "vollen Betrag" anzusetzen.

Das beschwerdeführende Land Tirol erhob Berufung, in der darauf hingewiesen wurde, dass bereits im Ermittlungsverfahren von den betroffenen Regierungsmitgliedern und hohen Beamten schriftliche Erklärungen abgegeben worden seien, wonach sie die Dienstfahrzeuge nicht mehr als 500 km monatlich im Jahresdurchschnitt für private Zwecke verwenden würden. Dr. X habe darüber hinaus schriftlich erklärt, dass er das Dienstfahrzeug überhaupt nicht zu privaten Zwecken benutzt habe. Die ausschließliche berufliche Nutzung des Dienstfahrzeuges könne abgesehen von der Führung eines Fahrtenbuches auch durch andere Indizien glaubhaft gemacht werden, wie etwa das Vorhandensein eines Privatwagens, das Verbot der Privatnutzung im Dienstvertrag oder der Nachweis der Fahrten

zur Arbeitsstätte mit anderen Verkehrsmitteln. Bei Verwendung von Dienstfahrzeugen durch Regierungsmitglieder sei davon auszugehen, dass allein schon aufgrund der politischen Funktion und den damit verbundenen Tätigkeiten der Regierungsmitglieder Fahrten mit Ausnahme der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte grundsätzlich beruflich bedingt seien. Zu den vielfältigen Aufgaben eines Regierungsmitgliedes gehöre auch der Besuch einer Unzahl von Veranstaltungen im ganzen Land, wovon sicherlich keine privater Natur sei. Zu solchen beruflich bedingten Veranstaltungen gehörten auch parteipolitische Veranstaltungen. Die Regierungsmitglieder würden auch über private PKWs verfügen, sodass dies ein weiteres Indiz dafür sei, dass die Dienstfahrzeuge nur für beruflich bedingte Wegstrecken benutzt worden seien. Auch könnten die Fahrer der betroffenen Personen dies bestätigen. Im Übrigen entspreche es "bei Personen dieser Art" im Hinblick auf deren Funktion den Erfahrungen des täglichen Lebens und sei es darüber hinaus eine notorische Tatsache, dass sich die private Nutzung von Dienstfahrzeugen (die sich zudem nicht in deren Gewahrsame befinden würden) grundsätzlich auf Fahrten zwischen dem Amtsgebäude und der Wohnung beschränke. Es sei daher bei Dr. Y, welcher das Dienstfahrzeug ausschließlich für die Strecken zwischen Wohnung und Arbeitsstätte benutze, maximal der halbe Sachbezugswert zu verrechnen, bei Dr. X, welcher sein Dienstfahrzeug überhaupt nicht privat verwende, kein Sachbezugswert anzusetzen. Bei den übrigen Regierungsmitgliedern sei vom halben Sachbezugswert auszugehen. Die Vorschreibung der Lohnsteuernachforderung in Höhe von S 695.284 sei daher zu Unrecht erfolgt.

Seine abweisende Berufungsvorentscheidung begründete das Finanzamt im Wesentlichen damit, dass für die Anwendung der Bestimmungen über den halben Sachbezugswert zwingend die lückenlose - private und berufliche Fahrten umfassende - Führung eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuches Voraussetzung sei, da nur dadurch der entsprechend exakte Nachweis seitens des Dienstnehmers hinsichtlich der tatsächlichen Unterschreitung der in Rede stehenden 500 km-Grenze erbracht werden könne. Die bloße schriftliche Erklärung eines Dienstnehmers, dass er das dienstgebereigene Kraftfahrzeug nicht mehr als 500 km monatlich im Jahresdurchschnitt für private Zwecke verwenden werde, könne einen solchen Nachweis nicht ersetzen, zumal nur aus einem ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuch die Anzahl der tatsächlich privat gefahrenen Kilometer zu ersehen sei. Ein Sachbezug für die Privatnutzung eines dienstgebereigenen Kraftfahrzeuges sei nur dann nicht anzusetzen, wenn der Dienstgeber dem Dienstnehmer jede private Nutzung des betreffenden Kraftfahrzeuges verbiete und für die Wirksamkeit des Verbotes vorsorge. Diese Vorsorge könne aufgrund der derzeitigen Verwaltungspraxis nur dann als gegeben angenommen werden, wenn der Dienstgeber den betreffenden Dienstnehmer entweder zur Führung eines Fahrtenbuches verhalte und diese Fahrtenbuchführung laufend hinsichtlich der privaten Nutzung kontrolliere oder er ihm ein schriftliches Benutzungsverbot (z.B. im Dienstvertrag) auferlege, bei dessen Zu widerhandlung der Dienstnehmer mit Konsequenzen seitens des Dienstgebers zu rechnen habe. Gegenständlich seien weder ordnungsgemäß geführte Fahrtenbücher noch ein schriftliches Verbot der privaten Nutzung vorgelegt worden.

Im daraufhin gestellten Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz führte das beschwerdeführende Land Tirol insbesondere aus, dass die vom Finanzamt angenommene eingeschränkte Nachweismöglichkeit den in den §§ 166 und 167 BAO verankerten Grundsätzen der Gleichwertigkeit und Unbeschränktheit der Beweismittel sowie dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung widerspreche. Es seien nicht nur Erklärungen über das beabsichtigte Verwendungsausmaß der in Rede stehenden Art vorgelegt worden, sondern auch solche über die tatsächlich erfolgenden bzw. erfolgten Nutzungsanteile. Die besonderen Verhältnisse des Einzelfalles seien nicht berücksichtigt worden, was sich schon an der Verwendung von Ausdrücken wie "Dienstvertrag" in Zusammenhang mit den höchsten Repräsentanten des Landes Tirol zeige. Hinsichtlich des "Verbotes" der privaten Nutzung der PKWs genüge bereits der Hinweis, dass sich dieses Verbot aus den in Art. 127 B-VG verankerten Grundsätzen der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit ergebe.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies auch die belangte Behörde die Berufung ab. Begründend führte sie insbesondere Folgendes aus:

Nach der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung von Sachbezügen (BGBl. Nr. 642/1992, im Folgenden: VO) sei dann, wenn die monatliche Fahrtstrecke bei nicht beruflich veranlassten Fahrten einschließlich der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km betrage, ein Sachbezugswert in Höhe von 0,75 % der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges, maximal S 3.500 monatlich anzusetzen.

Im Berufungsfall stehe in Streit, ob für die Repräsentanten des Landes Tirol der halbe Sachbezugswert von maximal

S 3.500 anzusetzen sei und der hierfür nach den gesetzlichen Bestimmungen erforderliche Nachweis zur Ersichtlichmachung bzw. Trennung der gefahrenen beruflichen sowie privaten Kilometer erbracht worden sei. Außer Streit sei geblieben, dass sämtlichen in Frage stehenden Personen die private Nutzung der arbeitgebereignen Fahrzeuge dem Grunde nach möglich gewesen und vom Arbeitgeber zugestanden worden sei.

Die im Ermittlungsverfahren vorgelegten schriftlichen Erklärungen des jeweilig "Begünstigten", d.h. desjenigen, dem das Dienstkraftfahrzeug auch für Privatfahrten zur Verfügung gestanden habe oder stehe, könnten den in der VO angesprochenen Nachweis nicht ersetzen. Es werde in der Verordnung ein Nachweis verlangt, der die Trennung von beruflicher und privater km-Anzahl zulasse. Auf die bloße Zugehörigkeit zu einer bestimmten Berufungsgruppe wie den "höchsten Verwaltungsorganen des Landes" könne bei der Beurteilung des Wahrheitsgehaltes bereits deswegen nicht abgestellt werden, da eine solche Vorgangsweise im Ergebnis letztlich auf eine Diskriminierung der übrigen Berufsgruppen hinauslaufen würde.

Auch die übrigen im Verwaltungsverfahren vorgebrachten Indizien für die fehlende bzw. geringe Privatnutzung überzeugten nicht. Es gebe weder schriftliche Vereinbarungen über ein dezidiertes Verbot der privaten Nutzung der Dienstkraftfahrzeuge noch seien entsprechende Kontrollen der Benützung auch nur behauptet worden. Der Hinweis auf die Grundsätze der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit genüge dafür nicht. Auch ein Nachweis der Fahrten zur Arbeitsstätte mit anderen Verkehrsmitteln sei nicht vorgelegt worden. Als einziges Indiz verbleibe der Umstand, dass die Regierungsmitglieder auch über private PKWs verfügt hätten. Diese Tatsache könne aber den Nachweis über die Höhe der beruflich und privat gefahrenen km-Anzahl nicht erbringen oder ersetzen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen gerichtete Beschwerde erwogen:

Gemäß § 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 hg. Erkenntnis vom 20. Mai 1987, 86/13/0205).

Gegenständlich hat sich die belangte Behörde auf die "Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge für 1992 und ab 1993", BGBl. Nr. 642/1992, gestützt. Das beschwerdeführende Land behauptet nicht, dass diese für den gesamten Prüfungszeitraum einheitliche Vorgangsweise § 15 Abs. 2 EStG 1988 widerspräche. Sie trägt jedoch vor, dass der in § 4 Abs. 2 der genannten VO vorgesehene Nachweis auch auf andere Weise als durch die Führung eines Fahrtenbuches erbracht werden könne.

Die Absätze 1 bis 3 des § 4 der VO führen unter dem Titel "Privatnutzung des arbeitgebereignen Kraftfahrzeugs" Folgendes aus:

"§ 4. (1) Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereignes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlaßte Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benutzen, 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."

Das beschwerdeführende Land bringt zunächst vor, der in § 166 BAO verankerte Grundsatz der Unbeschränktheit und Gleichwertigkeit der Beweismittel sei nicht ausreichend beachtet worden. Auf Grund der Besonderheiten des Beschwerdefalles - bei den betroffenen Personen handle es sich mit einer Ausnahme nicht um Dienstnehmer im arbeitsrechtlichen Sinne, sondern um die höchsten Repräsentanten des Landes (die gemäß § 25 Abs. 1 Z. 4 lit. b

EStG 1988 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen) - hätte die belangte Behörde nicht auf das Vorliegen der sonst üblichen Nachweise (Fahrtenbuch, Verbote, Kontrollen) abstehen dürfen, sondern auch "andere" Beweise zulassen müssen. Mit diesem Vorbringen rügt das beschwerdeführende Land die Beweiswürdigung der belangten Behörde.

Die Beweiswürdigung ist insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle zugänglich, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, d.h. ob sie den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 30. Jänner 2001, 96/14/0034).

Das beschwerdeführende Land wirft der belangten Behörde konkret vor, weder die betroffenen Personen noch deren Fahrer als Zeugen einvernommen zu haben. Was die Vernehmung der Fahrer der Dienstkraftfahrzeuge betrifft, ist zu sagen, dass die belangte Behörde (ein förmlicher Beweisantrag lag unstrittig nicht vor) unbedenklich von einer amtswiegigen Zeugenvernehmung absehen durfte, da die Beobachtungen dieser Personen Jahre zurückliegen (streitgegenständlich sind die Jahre 1989 bis 1992) und ein Thema betreffen, das in einer Vielzahl von einzelnen Daten besteht, weil dergleichen nach der Lebenserfahrung nicht mit der für einen Beweis erforderlichen Genauigkeit im menschlichen Gedächtnis abrufbar erhalten zu bleiben pflegt (vgl. in diesem Zusammenhang das hg. Erkenntnis vom 5. August 1993, 93/14/0026). Ob die Vernehmung der betroffenen Personen geboten war, wird am Inhalt der abgegebenen schriftlichen Erklärungen zu messen sein.

Die Beschwerde rügt in diesem Zusammenhang, die belangte Behörde habe zwischen den Erklärungen der einzelnen Personen keinerlei Unterscheidung getroffen und sei völlig undifferenziert in allen Fällen von dem vollen Sachbezugswert ausgegangen. Dr. X habe etwa dezidiert erklärt, das Dienstkraftfahrzeug überhaupt nicht für Privatfahrten - und somit auch nicht für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte - verwendet zu haben.

In ihrer Gegenschrift wendet die belangte Behörde ein, auch Dr. X habe nach den vorliegenden Fahrtenaufzeichnungen einen Dienstwagen benutzt. Ob diese Verwendung privater oder beruflicher Natur gewesen sei, habe mangels entsprechender Angaben in den dienstlichen Aufzeichnungen nicht festgestellt werden können. Dr. X habe jedenfalls die "Möglichkeit" gehabt, den Dienstwagen auch für private Zwecke zu benutzen, was nach der VO ausreiche, den vollen Sachbezug zum Ansatz zu bringen.

Der Verwaltungsgerichtshof teilt nicht die in der Gegenschrift vertretene Ansicht der belangten Behörde, dass bereits die bloße, vom Arbeitnehmer tatsächlich aber nicht in Anspruch genommene, "Möglichkeit" der Privatnutzung zu einem Sachbezug führt, der gemäß § 15 EStG 1988 zu versteuern ist. Wenn in der genannten VO von der "Möglichkeit ein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten zu benützen" gesprochen wird, kann dies, soll die VO in § 15 Abs. 2 EStG 1988 Deckung finden, nur so verstanden werden, dass nach der Lebenserfahrung auf Grund des Gesamtbildes der Verhältnisse anzunehmen ist, dass der Arbeitnehmer die eingeräumte Möglichkeit - wenn auch nur fallweise - nützt. Ob im Einzelfall eine derartige Sachverhaltskonstellation vorliegt, ist eine Tatfrage. Feststellungen darüber, warum davon ausgegangen werden kann, dass Dr. X (ungeachtet seiner anderslautenden Erklärung) Privatfahrten mit dem Dienstkraftfahrzeug unternommen hat, enthält der angefochtene Bescheid nicht. Dass die im Verwaltungsakt einliegende Seite aus den amtlichen Fahrtenaufschreibungen einen Hinweis auf eine Privatnutzung durch Dr. X biete, behauptet die belangte Behörde auch in der Gegenschrift nicht. Die in den Aufzeichnungen ausgewiesenen Ausbleibezeiten (Abfahrt 12.00 Uhr, Ankunft 17.30 Uhr bzw. Abfahrt 7.30 Uhr, Ankunft 18.00) legen solches überdies nicht nahe. Solcherart hätte die belangte Behörde die Erklärung des Dr. X jedoch nicht als unerheblich ansehen und die Versteuerung des Sachbezuges bestätigen dürfen, ohne entsprechende Feststellungen über eine Privatnutzung zu treffen.

Ob weitere Erklärungen hinreichend konkrete Aussagen über den Umfang der Privatnutzung (z.B. über die zurückgelegten Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) enthalten haben und daher eine behördliche Auseinandersetzung damit erforderlich gewesen wäre, entzieht sich mangels Wiedergabe dieser Aussagen im angefochtenen Bescheid - die Erklärungen befinden sich überdies nicht im vorgelegten Verwaltungsakt - der Überprüfung durch den Verwaltungsgerichtshof. Auch diesbezüglich haftet dem angefochtenen Bescheid daher ein wesentlicher Begründungsmangel an.

Der angefochtene Bescheid war somit wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß § 42 Abs 2 Z. 3 VwGG aufzuheben.

Wien, am 7. August 2001

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2001:1997140175.X00

**Im RIS seit**

14.01.2002

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

© 2026 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)