

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der Bf über die Beschwerden vom 13.03.2017 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 14.02.2017 betreffend die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2012, 2013, 2014 und 2015 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer GPLA stellte der Prüfer als einzigen Punkt fest, dass den zu je 50% beteiligten Geschäftsführern (Gf) Firmen-Pkw's auch zur privaten Verwendung zur Verfügung gestellt worden sind. Laut Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung seien beim wesentlich beteiligten Gf die Gehälter und Vergütungen jeder Art gem. § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 mit dem Begriff der Betriebseinnahmen gleichzusetzen. Werde ein Firmen-Pkw dem Gf zur Verfügung gestellt, würden sonstige Vergütungen jeder Art in der Höhe der gesamten Ausgaben der GmbH vorliegen. Allfällige auf den betrieblichen Anteil entfallende Betriebsausgaben seien für die Lohnnebenkosten unbeachtlich. Es sei daher eine Nachforderung der strittigen Abgaben in der Höhe der Gesamtaufwendungen der GmbH erfolgt.

Das Finanzamt folgte unter Hinweis auf den Bericht als Begründung dieser Feststellung des Prüfers und forderte folgende Abgaben nach:

Abgabenart	Betrag in €
DB 2012	813,13

DZ 2012	70,47
DB 2013	946,45
DZ 2013	82,03
DB 2014	737,90
DZ 2014	63,95
DB 2015	490,23
DZ 2015	42,49

In den dagegen fristgerecht erhobenen Beschwerden wird auf das Erkenntnis des Landesverwaltungsgerichtes Tirol vom 21.6.2016, LVwG-2015/12/2927-5, welches mit Verweis auf BFG 22.8.2014, RV/7101184/2013, und VwGH vom 25.3.2015, Ra 2014/13/0027, einen ähnlich gelagerten Sachverhalt behandelt habe und zum Ergebnis gelangte, dass es sachlich nicht gerechtfertigt erscheinen würde, die gesamten PKW-Kosten als "Vergütung für die Beschäftigung" anzusetzen. Vielmehr könne hinsichtlich der Kosten des Firmenfahrzeuges nur jener Teil der Bemessungsgrundlage hinzugerechnet werden, der auf die private Nutzung des Firmenfahrzeuges entfallen würde. Abweichend vom gegenständlichen Fall seien die auf die 20%ige Privatnutzung entfallenden Kosten als Bemessungsgrundlage herangezogen worden. Im Fall der gegenständlichen Gf sei die Bemessungsgrundlage der Nachforderungen daher mit Null festzusetzen.

In der abweisenden Beschwerdeentscheidung vertritt das Finanzamt weiterhin die Rechtsansicht, dass für die Nutzung der Firmen-Kfz durch die Gesellschaftergeschäftsführer die gesamten der GmbH entstandenen Kosten als Bemessungsgrundlage für die Lohnnebenkosten heranzuziehen seien. Als Betriebseinnahmen bei wesentlich beteiligten Gesellschaftergeschäftsführern seien die betrieblich veranlassten Wertzugänge in geldwerten Vorteilen der Zurverfügungstellung des Kfz anzusetzen. Hinsichtlich eines Firmen-Kfz würden Betriebseinnahmen grundsätzlich in der Höhe des unternehmensrechtlichen Ansatzes vorliegen und dieser auch als Bemessungsgrundlage für die Lohnnebenkosten heranzuziehen sein. Aus dem angeführten Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes sei nicht ableitbar, dass immer nur die "Privatfahrten" für die Bemessung der Lohnnebenkosten herangezogen werden könnten, da in diesem Fall der Gegenstand des Verfahrens nur die auf die Privatfahrten entfallenden Kosten gewesen seien. Eine Saldierung der Vergütungen mit Betriebsausgaben des Gf wie im Einkommensteuerrecht sei somit für Zwecke der Lohnnebenkosten nicht vorgesehen, sodass grundsätzlich die gesamte Vergütung der Lohnnebenkostenpflicht unterliegen würde.

In den dagegen fristgerecht eingebrachten Vorlageanträgen wird ergänzend zu den Beschwerden vorgebracht, dass das Bereitstellen von Betriebsmitteln (Firmenausstattung, Fuhrpark, etc.) zur Ausübung der betrieblichen Tätigkeit von Gesellschaftergeschäftsführern (GGF) richtigerweise nicht als Betriebseinnahme,

Sachbezug bzw. Vergütung der GGF zu werten sei. Die Ausführungen in der Entscheidung des Landesverwaltungsgerichtes Tirol vom 21.6.2016, LVwG-2015/12/2927-5, seien nochmals besonders hervorzuheben. Weiters bringe der VwGH in seiner Entscheidung vom 13.4.2005, 2003/13/0014, klar zum Ausdruck, dass nur die auf die private Nutzung des Firmenfahrzeuges entfallenden Kosten als Betriebseinnahmen zu werten seien. Im gegenständlichen Fall sei für den Privatanteil der Fahrzeugnutzung von den GGF eine Bezahlung zumindest in Höhe der KFZ-Kosten für den Privatanteil geleistet worden, sodass diesbezüglich keine Betriebseinnahmen und keine lohnnebenkostenpflichtige Vergütung bzw. kein Sachbezug vorliegen würde.

Das Finanzamt legte die Beschwerden an das BFG zur Entscheidung vor und beantragte unter Hinweis auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung die Abweisung der Beschwerden.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.

Dienstnehmer sind gemäß § 41 Abs. 2 FLAG 1967 Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 leg. cit. genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 fallen unter Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

§ 41 Abs. 3 FLAG stellt - wie auch § 5 Abs. 1 lit. a Kommunalsteuergesetz - auf Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988, nicht hingegen auf den Gewinn im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 ab. Daher hat der Verwaltungsgerichtshof

wiederholt ausgesprochen, dass auch Bezüge, welche eine GmbH ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer als Vergütung der bei ihm angefallenen Betriebsausgaben gewährt, zur Beitragsgrundlage der Kommunalsteuer bzw. des Dienstgeberbeitrages und damit auch des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zählen (vgl. z.B. VwGH 19.04.2018, Ro 2018/15/0003 und die dort angeführten Beispiele).

In dem zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 19.04.2018, Ro 2018/15/0003, wird aber auch klargestellt, dass nicht schon die bloße Zurverfügungstellung eines Kraftfahrzeuges durch die Gesellschaft zu einer beim Gesellschafter-Geschäftsführer zu erfassenden Vergütung im Sinn des § 22 Z 2 EStG 1988 führt, da sich das überlassene Kraftfahrzeug weiterhin im Betriebsvermögen der Gesellschaft befindet und die damit zusammenhängenden Aufwendungen als Betriebsausgaben der Gesellschaft bei deren Gewinnermittlung zu berücksichtigen sind.

Der Verwaltungsgerichtshof hält vielmehr in ständiger Rechtsprechung fest, dass nur die Überlassung eines Kraftfahrzeuges für private Fahrten des Gesellschafter-Geschäftsführers einen geldwerten Vorteil darstellt, der als Vergütung im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 zu erfassen ist. Dessen Höhe ist bei Fehlen entsprechender Aufzeichnungen nach den allgemeinen Grundsätzen des § 184 BAO zu schätzen (vgl. bspw. VwGH 22.12.2005, 2003/15/0063).

In diesem Sinne sind daher auch nur die auf die Privatfahrten des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers entfallenden KFZ-Kosten in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

Die Ermittlung des dem wesentlich beteiligten Geschäftsführer aus der Privatnutzung des Firmen-PKW erwachsenen geldwerten Vorteiles hat sich aber jedenfalls an den tatsächlichen Aufwendungen für den PKW und nicht daran zu orientieren, in welcher Höhe die Aufwendungen als Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung der Beschwerdeführerin in Abzug gebracht werden konnten. Denn der Vorteil des Geschäftsführers liegt ja gerade darin, dass er die für die Privatnutzung des PKW anfallenden Kosten in ihrer tatsächlichen Höhe nicht tragen muss (vgl. VwGH 22.12.2005, 2003/15/0063; VwGH 19.04.2018, Ro 2018/15/0003).

Die Beschwerdeführerin brachte vor, dass die Firmen-Kfz von den Gf im Ausmaß von 20% privat genutzt wurden. Es wurde beantragt, die vom Prüfer hinzugerechneten Beitragsgrundlagen auf Null abzuändern, da die von der Bf für die privat gefahrenen Kilometer ermittelten Kosten von den Gf der Gesellschaft ersetzt worden seien. Es sei somit für die Gf für die private Nutzung der Firmen-Kfz kein Vorteil aus dem Beschäftigungsverhältnis entstanden, da sämtliche privat veranlasste Kosten der Gesellschaft ersetzt worden seien.

In einer Beilage zum Bericht werden die Aufwendungen für die einzelnen Fahrzeuge (Galaxy, Polo, Multivan) jahrweise aufgelistet und die als PA (Privatanteil) bezeichneten Beträge wieder abgezogen. Damit hat der Prüfer nur jene Aufwendungen als Beitragsgrundlage hinzugerechnet, die die Bf nicht von den Gf ersetzt erhalten

hat. Dadurch kommt zum Ausdruck, dass die Gf der Bf tatsächlich den Anteil der Aufwendungen für die private Nutzung der Firmen-Kfz ersetzt haben. Wurde - wie im Beschwerdefall - der geldwerte Vorteil, der durch die Überlassung der Fahrzeuge für private Fahrten entstanden ist, durch die GGf der Bf ersetzt, verbleibt für eine Erhöhung der Beitragsgrundlage kein Raum, weswegen auf Grund des Umstandes, dass es sich dabei um die einzige Feststellung gehandelt hat, die angefochtenen Bescheide aufzuheben waren.

Dass die Schätzung der Bf des auf die private Nutzung entfallenden Anteiles der gesamten Kraftfahrzeugkosten entfallenden geldwerten Vorteiles der Gesellschaftergeschäftsführer nicht mit den tatsächlichen Gegebenheiten übereinstimmen würde, kann der als Bescheidbegründung dienenden Feststellung im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung nicht entnommen werden.

Von der von der Bf beantragten Durchführung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung konnte auf Grund des unstrittigen Sachverhalts und dem Umstand, dass den Beschwerden auf Grund der eindeutigen Rechtsprechung des VwGH stattzugeben war, abgesehen werden.

Unzulässigkeit einer ordentlichen 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.

Da das BFG in der zu beurteilende Rechtsfrage der Ermittlung des geldwerten Vorteiles der Überlassung eines Firmen-PKW's an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 19.04.2018, Ro 2018/15/0003) nicht abgewichen ist, war die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 16. September 2019

