

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache Bf, Adr.1, vertreten durch StB-GmbH, Anschrift, über die Beschwerde vom 9. Februar 2010 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Kitzbühel Lienz je vom 12.01.2010, betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2006, 2007 und 2008 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Übergang der Zuständigkeit vom UFS auf das BFG:

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat (UFS) aufgelöst wurde. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht (BFG) über.

Somit sind die streitgegenständlich beim UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz am 31. Dezember 2013 bereits anhängig gewesenen Berufungen nach § 323 Abs. 38 Bundesabgabenordnung (BAO) vom BFG als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Aus diesem Grunde wird im nachfolgenden Entscheidungstext bereits die der neuen Rechtslage entsprechende Terminologie verwendet.

II. Verfahrensgang:

Bei der Beschwerdeführerin (Bf), einer GmbH, deren Geschäftsgegenstand das Handels- und Tischlereigewerbe ist, fand für die Zeiträume Jänner 2006 bis Dezember 2008 eine gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben statt.

Dabei traf das Prüfungsorgan auf Grundlage von Sachverhaltsermittlungsergebnissen ua. die strittigen Feststellungen (vgl. GPLA-Prüfungsbericht vom 12.01.2010, ABNr.: 456), dass erstens die ausbezahlten Managementkosten an die Alleingesellschafterin

VN1 NN (= 2006: € 13.100,00, 2007: € 11.000,00, 2008: € 14.600,00) und zweitens auch ein geldwerter Arbeitslohnvorteil (= in Höhe des Ansatzes eines halben KFZ-Sachbezugswertes für den Zeitraum vom 15.11.2006 bis 31.12.2008: € 7.254,00), zufolge Privatnutzung des Firmen KFZ (Renault Espace) durch den Arbeitnehmer VN2 NN (= Geschäftsführer der Bf), nicht in die Bemessungsgrundlagen für die Berechnung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) einbezogen worden waren.

Zu obigen Streitpunkten wurden vom prüfenden Organ im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der GPLA-Außenprüfung vom 12.01.2010 nachstehende Feststellungen getroffen (vgl. dazu auch die Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs 1 BAO vom 15.12.2009 [siehe Seiten: 4 - 10/17]):

"... Sachverhaltsdarstellung

Managementvergütungen

An der Firma Bf ist Frau VN1 NN zu 100 % beteiligt.

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

Zu den Einkünften gem. § 22 Z 2 des EStG 1988 gehören u.a. Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % beträgt.

Insgesamt stellt somit das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses – abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit – vor allem auf das Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft ab, während die Kriterien des Fehlens des Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung – laut jüngster, revidierter Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. November 2004, 2003/13/0018 – in den Hintergrund zu treten haben.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss.

Daher waren die Managementkosten für die Jahre 2006 bis 2008 im Zuge der Prüfung dem DB, DZ und der KommSt zu unterwerfen. ...

... Privatnutzung des arbeitgebereigenen KFZ ...

Im Zuge der Lohnabgabenprüfung wurde festgestellt, dass weder der Geschäftsführer, Hr. VN2 NN, noch die Gesellschafterin, Fr. VN1 NN ab November 2006 privat einen

PKW besitzen. Im Betriebsvermögen der Fa. Bf befindet sich u.a. das Fahrzeug Renault Espace. Für dieses Fahrzeug wurde im Prüfungszeitraum kein Fahrtenbuch geführt. Laut Angaben der Firma beträgt die Gesamtkilometerleistung dieses Fahrzeuges zwischen 19.000 und 20.000 km/Jahr. Für den Zeitraum 11/2006 – 12/2007 wurden Fr. VN1 NN Kosten für 8.600 privat gefahrene Kilometer in Rechnung gestellt. Für das Kalenderjahr 2008 wurde die Aufwandsposition in der Erfolgsrechnung um den Privatanteil gekürzt.

Besteht für den Arbeitnehmer gem. § 15 EStG 1988 die Möglichkeit, ein firmeneigenes Kfz für Privatfahrten (als solche gelten auch die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie Familienheimfahrten) zu benützen, dann sind als monatlicher Sachbezug 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kfz (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 600,00 € anzusetzen.

Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Privatfahrten im Jahresdurchschnitt nachweislich nicht mehr als 500 km, ist ein Sachbezugswert im halben Betrag (0,75% der tatsächlichen Anschaffungskosten, maximal 300 € monatlich) anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich.

Bei geleasteten Kraftfahrzeugen ist der Sachbezug von jenen Anschaffungskosten, die der Berechnung der Leasingrate zugrunde gelegt werden, zu berechnen.

Wenn ungewöhnliche Umstände vorliegen (z.B. Naheverhältnis zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer, kein Privatfahrzeug), trifft den Abgabepflichtigen eine erhöhte Beweislast, z.B. durch Führung eines Fahrtenbuches nachzuweisen, dass mit den Firmenfahrzeugen keine Privatfahrten unternommen werden.

Es konnte kein Nachweis über die Art der Nutzung des Fahrzeuges erbracht werden.

Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes ist davon auszugehen, dass Herr VN2 NN dieses Fahrzeug pro Kalenderjahr weniger als 6.000 km privat verwendet.

Daher wurde der halbe Sachbezug ab 15. November 2006 zum Ansatz gebracht. ..."

Das Finanzamt ist den oben angeführten Prüfungsfeststellungen gefolgt und hat gegenüber der Bf mit Abgabenbescheiden je vom 12.01.2010 den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) je für die Jahre 2006 bis 2008 festgesetzt. Begründend wurde vom Finanzamt auf den GPLA-Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung - gleichen Datums - verwiesen.

Gegen die genannten Bescheide richtet sich die Beschwerde (Berufung) vom 09.02.2010. Der steuerliche Vertreter der Bf brachte darin Folgendes vor:

"Die Berufung richtet sich gegen die Höhe der Festsetzung der oben angeführten Abgaben. Es wird beantragt, die Nachforderung von DB und DZ für die Jahre 2006 und 2007 mit € 0,00 festzusetzen, sowie die Nachforderung von DB 2008 in der Höhe der Abfuhrdifferenz von € 22,05 und von DZ in der Höhe der Abfuhrdifferenz von € 2,12 festzusetzen.

Begründung:

Die Nachverrechnungen beruhen auf einer durchgeführten GPLA Prüfung. Die Bescheidbegründungen ergeben sich aus dem Prüfbericht vom 12.1.2010. Wir weisen

darauf hin, dass der Prüfungsauftrag am 7.7.2009 offenbar von einer nicht gegenüber Behörden vertretungsbefugten Person unterzeichnet wurde und daher die gesamte Prüfung einen wesentlichen formalen Mangel aufweist.

Managementkosten VN1 NN:

Frau VN1 NN war in besagten Zeiträumen weder gewerberechtliche noch handelsrechtliche Geschäftsführerin der Gesellschaft und auch sonst nicht in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft eingebunden. Die Voraussetzungen für das Vorliegen von DB/DZ-Pflicht für Vergütungen an wesentlich beteiligte Gesellschafter liegen daher nicht vor. Frau VN1 NN verfügt über einen eigenen, von jenem der Gesellschaft getrennten betrieblichen Organismus (XY-Vertrieb) über welchen sie diese gewerbliche Tätigkeit wie auch die Tätigkeiten für die Gesellschaft ausübt. Frau VN1 NN wurde diesbezüglich von der Prüferin nicht befragt, es handelt sich also bei der Festhaltung, eine organisatorische Eingliederung bestünde, um eine bloße Behauptung. Es gab somit keine Sachverhaltsermittlung durch die Prüferin und sind die Nachforderungen an Abgaben sowohl inhaltlich als auch formal rechtswidrig.

Sachbezug Kfz VN2 NN:

Das besagte betriebsnotwendige Kfz befindet sich im Betriebsvermögen der Gesellschaft. Die Gesellschaft hat bis 2007 für gelegentliche, exakt ermittelte außerbetriebliche Nutzungen des Fahrzeuges durch Frau VN1 NN, an diese eine Rechnung (zuzüglich USt) im Ausmaß des amtlichen km-Geldes gestellt und wurde diese Rechnung von Frau VN1 NN auch beglichen (in 2008 wurde der Anteil der außerbetrieblichen Fahrten im Schätzungswege ermittelt und ebenfalls von Frau VN1 NN ausgeglichen). Es finden sich im Prüfungszeitraum daher keinerlei privat veranlasste Aufwendungen in der Gewinn/Verlustrechnung und im steuerlichen Ergebnis der Gesellschaft. Es gibt daher keinen Raum für einen Sachbezug (der ja privat veranlassten Aufwand kompensieren soll). Im Übrigen hat Herr VN2 NN, dem der (mangels privater Aufwandselemente im Rechnungswesen denkunmögliche) Privatanteil zugerechnet werden soll, das Fahrzeug selbst gar nicht privat verwendet (private Verwendung lediglich durch Frau VN1 NN, siehe oben). Überdies ist die Behauptung im Bericht unrichtig, es gäbe keinen Nachweis über die Art der Nutzung des Fahrzeuges. Genau diesen Nachweis gibt es ja (siehe oben: Abrechnung privat gefahrener Kilometer gegenüber Frau VN1 NN) und über nicht gefahrene private km (des Herrn VN2 NN) gibt es naturgemäß keine Aufzeichnungen. Auch in dieser Angelegenheit war die Sachverhaltsermittlung äußerst mangelhaft, weil Herr VN2 NN zu dieser Frage und auch sonst nicht befragt wurde. Die Nachverrechnungen entbehren formal und inhaltlich jeglicher Grundlage und sind daher rechtswidrig."

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 21.02.2011 wies das Finanzamt die Beschwerden vom 05.02.2010 gegen die angefochtenen Bescheide über die Festsetzung des DB für die Jahre 2006 - 2008 sowie die Bescheide über die Festsetzung des DZ für die Jahre 2006 – 2008 – mit nachfolgender Begründung – als unbegründet ab:

"Mit den angefochtenen Bescheiden über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages sowie den Bescheiden über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, alle vom 12.1.2010, wurde der Abgabepflichtigen der Dienstgeberbeitrag (DB) und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) auf Grund einer durchgeführten GPLA-Prüfung vorgeschrieben und wie folgt begründet:

Gehälter und Vergütungen (diesfalls Managementkosten) jeder Art an die Gesellschafterin, Fr. VN1 NN, unterliegen gem. § 41 FLAG 1967 in Verbindung mit § 22 Z. 2 EStG 1988 der DB- und DZ-Pflicht, da eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers gegeben ist.

Weiters wurde für Herrn VN2 NN (handels- und gewerberechtlicher Geschäftsführer) ein Sachbezug KFZ gem. § 4 der Sachbezugsverordnung im Ausmaß des halben Sachbezugswertes angesetzt.

Dagegen wurde mit Schriftsatz vom 5.2.2010, eingegangen am 9.2.2010, fristgerecht Berufung erhoben und im Wesentlichen Nachfolgendes vorgebracht:

Zuerst wird bemängelt, dass der Prüfungsauftrag von einer nicht gegenüber Behörden vertretungsbefugten Person unterzeichnet wurde und daher die gesamte Prüfung einen wesentlichen formalen Mangel aufweist.

Bezüglich der an Fr. VN1 NN bezahlten Managementkosten wird die organisatorische Eingliederung in das Unternehmen bestritten.

Der Ansatz eines Sachbezugswertes für die private Verwendung eines KFZ durch Herrn VN2 NN wird in Abrede gestellt.

Dazu wurde erwogen:

1) Prüfungsauftrag:

Wiewohl es richtig ist, dass der Prüfungsauftrag von Fr. Mag. A. B., welche die Personalverrechnung für die Fa. Bf durchführte, unterfertigt wurde, und es sich bei Fr. Mag. A. B. um eine gegenüber Behörden nicht vertretungsbefugte Person handelt, ist nach Ansicht des Finanzamtes hierin jedenfalls kein wesentlicher formaler Mangel zu erblicken. Die GPLA-Prüfung fand nämlich im Finanzamtsstandort Lienz statt, wo Fr. Mag. A. B. die entsprechenden Unterlagen vorlegte. Somit konnte jedenfalls von einer mit der Firma beauftragten Person ausgegangen werden, zumal die Prüfungsanmeldung am 17.6.2009 telefonisch bei der Fa. Bf (Fr. VN1 NN) erfolgte, welche die Prüferin an Fr. Mag. A. B. verwies, mit welcher dann ebenfalls am 17.6.2009 Kontakt aufgenommen wurde. Anlässlich des Prüfungsbeginns mit Fr. Mag. A. B. wurde dann auch von ihr der Prüfungsauftrag unterfertigt. Es hätte auch die Möglichkeit bestanden, den Prüfungsauftrag bei Übergabe der Unterlagen am 7.7.2009 gar nicht unterschreiben zu lassen und erst später einer vertretungsbefugten Person vorzulegen. Dies ist ja im Zuge der Schlussbesprechung am 15.12.2009 auch geschehen, wobei Hr. Mag. N.Stb. zu diesem Zeitpunkt allerdings dem Vorschlag der Prüferin, die Unterschrift auf den Prüfungsauftrag jetzt noch durch eine vertretungsbefugte Person nachzuholen, nicht nachkam.

Nach Ritz (BAO-Kommentar Tz 6 zu § 148) ist nach § 148 Abs. 1 bei Beginn der Amtshandlung der Prüfungsauftrag vorzuweisen. Die Wirksamkeit dieses Bescheides

tritt daher durch Verweisen ein. Hierzu hält Ritz auch fest, dass gem. Abschnitt 4.2. Abs. 2 DBP (neu jetzt: Abschnitt 10.8.1 OHB) eine Ausfertigung des Prüfungsauftrages dem zu Prüfenden nachweislich auszuhändigen ist, und dass dies eine vom Gesetz nicht geforderte Serviceleistung der Finanzverwaltung darstellt.

Aus genannten Gründen kann daher kein auf die gesamte Prüfung ausstrahlender wesentlicher formaler Mangel erkannt werden.

2) Managementkosten VN1 NN:

§ 41 Abs. 2 FLAG 1967 normiert, dass als Dienstnehmer im Sinne dieser Gesetzesbestimmung alle Personen anzusehen sind, die in einem Dienstverhältnis i.S.d. § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen i.S.d. § 22 Z. 2 EStG 1988. Nach dieser Bestimmung unterliegen daher auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligten gewährt werden, der Dienstgeberbeitragspflicht.

Lt. § 22 Z. 2 ist eine Person dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital mehr als 25 % beträgt.

Nach Ansicht des Finanzamtes ist es somit nicht bedeutsam, dass Fr. VN1 NN weder gewerbe- noch handelsrechtliche Geschäftsführerin der Gesellschaft war, da die Voraussetzungen des § 22 Z. 2 nicht an die Gesellschafter-Geschäftsführertätigkeit anknüpft, sondern lediglich auf das Ausmaß der Beteiligung abstellt, welches zweifelsohne bestanden hat.

In einem Gespräch am 30.4.2010 hat Fr. VN1 NN dargelegt, dass sie für die Fa. Bf im kaufmännischen Bereich (Buchhaltung, Auftragsabwicklung, allgemeine Verwaltung, etc.) tätig war und hierfür Entschädigungen (Monatspauschalen) erhalten habe.

Für das Finanzamt liegt somit eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes jedenfalls vor, was lt. derzeitigem Stand der Rechtsprechung des VwGH (erstmalig VwGH v. 10.11.2004, 2003/13/0018, verstärkter Senat) als vordringliches Entscheidungskriterium gilt. Lt. ständiger Rechtsprechung ist eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dann gegeben, wenn der Gesellschafter auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausübt (z.B. VwGH v. 18.12.2002, 2001/13/0208). Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der o.g. Aufgaben spricht jedenfalls für diese Eingliederung.

In diesem Zusammenhang misst das Finanzamt auch dem Vorbringen, dass Fr. VN1 NN über einen von der Gesellschaft getrennten betrieblichen Organismus (XY-Vertrieb) verfügt, über welche sie die Tätigkeit für die Gesellschaft ausübt, keine entscheidende Bedeutung bei, da aufgezeigt wurde, dass eine Eingliederung von Fr. VN1 NN in den geschäftlichen Organismus des Betriebes gegeben war, und somit jedenfalls DB- und DZ-Pflicht bestand. Die Einkünfte aus diesen Managementkosten sind ja richtigerweise auch als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärt, während jene aus der XY-Vertretung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt sind.

3) Sachbezug KFZ VN2 NN:

Vorerst wird festgehalten, dass es - wie im Bericht über die GPLA-Prüfung vom 12.1.2010 ausgeführt - unstrittig ist, dass weder Hr. VN2 NN noch Fr. VN1 NN ab Mitte November 2006 ein im Privatvermögen befindliches Kraftfahrzeug besitzen.

Somit steht für das Finanzamt auch fest, dass für Privatfahrten jedenfalls auf das im Betriebsvermögen der Fa. Bf befindliche Fahrzeug der Marke Renault Espace zurückgegriffen werden muss.

Hinsichtlich der Privatfahrten von Fr. VN1 NN wurden in den Jahresabschlüssen 2007 und 2008 der Fa. Bf auch entsprechende Erlöse bzw. Aufwandskürzungen angesetzt.

Die - wie in der Berufung behauptet - für das Jahr 2007 exakt ermittelten außerbetrieblichen Nutzungen liegen nach Ansicht des Finanzamtes nicht vor, da für das fragliche KFZ kein Fahrtenbuch oder sonstige Aufzeichnungen zur Feststellung der exakten Privatnutzung geführt wurden. Es gibt lediglich auf Grund - wie von Fr. VN1 NN in einem Gespräch am 30.4.2010 dargelegt - von z.B. Eintragungen auf dem Kalender eine annähernde Ermittlung der von ihr privat gefahrenen Kilometer. Eine private Nutzung des gegenständlichen KFZ durch Herrn VN2 NN wird bestritten.

Nach Ansicht des Finanzamtes ist dieses Vorbringen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut nicht in Einklang zu bringen. Es gibt im Laufe von über zwei Kalenderjahren sicherlich immer wieder private Termine (z.B. Arzt), wo auf ein Fahrzeug zurückgegriffen werden muss. Im vorliegenden Fall würde das dann bedeuten, dass jedes Mal Fr. VN1 NN ihren Mann begleiten hätte müssen, damit die Privatfahrt dann nicht Herrn VN2 NN sondern ihr zugeordnet werden könnte. Es hätte auch niemals zu Terminkollisionen kommen dürfen. Dies scheint jedoch realitätsfremd.

Wie der UFS in seiner Entscheidung vom 11.4.2003, RV/0205-I/02 mit Verweis auf den VwGH v. 25.5.1988, 86/13/0086 ausgesprochen hat, ist es wirklichkeitsfremd, mit einem im Betriebsvermögen befindlichen KFZ zwei Kalenderjahre hindurch keine einzige Privatfahrt durchgeführt zu haben, insbesondere dann, wenn - wie im vorliegenden Fall - dem Steuerpflichtigen kein privates Fahrzeug zur Verfügung stand.

Das Finanzamt geht daher - entgegen dem Vorbringen in der Berufung - davon aus, dass jedenfalls - wenn auch in geringem Umfang (dem wurde durch den Ansatz des halben Sachbezugswertes ohnehin Rechnung getragen) - Privatfahrten des Herrn VN2 NN stattgefunden haben müssen.

Zu dem im Dienstvertrag vom 1.10.2003 ausgesprochenen Verbot der Benützung von Firmenfahrzeugen für private Zwecke ist zu bemerken, dass der VwGH bereits wiederholt ausgesprochen hat, dass ein Sachbezug nur dann verneint werden könne, wenn ein ernstgemeintes Verbot von Privatfahrten vorliege, was nur dann der Fall sei, wenn auch für die Wirksamkeit des Verbotes vorgesorgt würde (z.B. VwGH v. 1.4.2009, 2006/08/0305 mit Verweis auf VwGH v. 3.5.2000, 99/13/0186 und 26.5.2004, 2001/08/0229).

Dass in diesem Fall der handels- und gewerberechtliche Geschäftsführer der Fa. Bf, Hr. VN2 NN, mit dem Dienstnehmer Hr. VN2 NN ident ist, verleiht dem Sachverhalt eine eigene Problematik, da Hr. VN2 NN ja für die Wirksamkeit des Verbotes gegen sich selbst sorgen müsste. Im bereits erwähnten Erkenntnis des VwGH v. 1.4.2009, 2006/08/0305 führt dieser - wiederum mit Verweis auf frühere Erkenntnisse - aus, dass im Hinblick auf

persönliche Naheverhältnisse es am Steuerpflichtigen gelegen ist, konkrete Sachverhalte vorzubringen, die einen Ausschluss jeder privaten Nutzung des arbeitgebereigenen Fahrzeuges nahelegen.

Auf Grund des fehlenden Interessensgegensatzes und mangels Vorliegen von entsprechenden Aufzeichnungen (es gibt nur die Aussage, dass keine Privatfahrten stattgefunden haben) ist für das Finanzamt das Verbot und die Kontrolle des Verbotes somit nicht ausreichend konkret und daher auch nicht glaubhaft.

Der Umstand, dass sich das Fahrzeug im Betriebsvermögen der Berufungswerberin befindet, indiziert einen unmittelbaren Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis (z.B. VwGH v. 29.6.2005, 2003/08/0086 und insbesondere VwGH v. 10.6.2009, 2008/08/0224).

Der Ansatz des halben Sachbezugswertes ist nach Ansicht des Finanzamtes daher berechtigt und rechtsrichtig.

Die Berufung war somit vollinhaltlich abzuweisen."

Im dagegen form- und fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag vom 01.03.2011 verwies der steuerliche Vertreter der Bf auf sein bisheriges Beschwerdevorbringen und wendete lediglich wiederholt die nicht stattgefundene Privatnutzung des Firmen-KFZ durch den Geschäftsführer VN2 NN ein. Ein neues bzw. ergänzendes Sachvorbringen wurde in diesem Vorlageantragschriftsatz von Seiten der Bf nicht erstattet.

Mit Vorlagebericht vom 11.03.2011 stellte das Finanzamt den Antrag auf Abweisung der Beschwerde im Sinne der erlassenen Beschwerdevorentscheidung vom 21.02.2011.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

III. Streitpunkt: "Rechtswidrigkeit der GPLA-Prüfungshandlung":

Im vorliegenden Beschwerdepunkt steht vornehmlich die Frage in Streit, ob die gesamte GPLA-Prüfungshandlung von einem wesentlichen Formalmangel umfasst ist, der insoweit auch auf die angefochtenen DB- und DZ-Abgabenfestsetzungsbescheide durchzuschlagen vermag.

Gemäß § 147 Abs. 1 BAO, BGBl. Nr. 194/1961 idF BGBl. I Nr. 124/2003, kann die Abgabenbehörde bei jedem, der zur Führung von Büchern oder von Aufzeichnungen oder zur Zahlung gegen Verrechnung mit der Abgabenbehörde verpflichtet ist, jederzeit alle für die Erhebung von Abgaben bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse prüfen (Außenprüfung).

§ 148 BAO, BGBl. Nr. 194/1961 idF BGBl. I Nr. 14/2013 lautet:

"(1) Die von der Abgabenbehörde mit der Vornahme von Außenprüfungen beauftragten Organe haben sich zu Beginn der Amtshandlung unaufgefordert über ihre Person auszuweisen und den Auftrag der Abgabenbehörde auf Vornahme der Prüfung (Prüfungsauftrag) vorzuweisen.

(2) Der Prüfungsauftrag hat den Gegenstand der vorzunehmenden Prüfung zu umschreiben. Soweit es sich nicht um eine unter § 147 Abs. 2 fallende Prüfung handelt,

hat der Prüfungsauftrag die den Gegenstand der Prüfung bildenden Abgabenarten und Zeiträume zu bezeichnen.

(3) Für einen Zeitraum, für den eine Außenprüfung bereits vorgenommen worden ist, darf ein neuerlicher Prüfungsauftrag ohne Zustimmung des Abgabepflichtigen nur erteilt werden

a) zur Prüfung von Abgabenarten, die in einem früheren Prüfungsauftrag nicht enthalten waren;

b) zur Prüfung, ob die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303) gegeben sind,

c) im Beschwerdeverfahren auf Veranlassung (§ 269 Abs. 2) des Verwaltungsgerichtes, jedoch nur zur Prüfung der Begründung der Bescheidbeschwerde (§ 250 Abs. 1 lit. d) oder neuer Tatsachen und Beweise (§ 270).

(4) Gegen den Prüfungsauftrag ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.

(5) Außenprüfungen sind dem Abgabepflichtigen oder seinem Bevollmächtigten tunlichst eine Woche vorher anzukündigen, sofern hiedurch der Prüfungszweck nicht vereitelt wird."

Unter dem Gesichtspunkt der Verletzung von Verfahrensvorschriften wurde vom steuerlichen Vertreter gerügt, dass die belangte Behörde den gegenständlichen GPLA-Prüfungsauftrag (ABNr.: 456) von einer nicht vertretungsbefugten Person der Bf unterzeichnen habe lassen und daher die gesamte Prüfungshandlung einen wesentlichen Formalmangel aufweise.

Dieses Vorbringen vermag nicht zu überzeugen, weil die belangte Behörde den entscheidungsrelevanten Sachverhalt über die Vornahme der GPLA-Prüfung (Prüfungsauftrag zu ABNr.: 456; Gegenstand der Prüfung bildende Abgabenarten; PZ: 1.1.2006 – 31.12.2008) sowie die damit verbundene Abführung der Außenprüfungshandlung (wie zB.: tel. Prüfungsankündigung iSd § 148 Abs. 5 BAO am 17.6.2009; Ausfolgung bzw. Abgabe von angeforderten Lohnbuchhaltungsunterlagen für die GPLA-Prüfung durch die Bf im Finanzamt am 7.7.2009; diverse aktenkundig dokumentierte amtswegige Sachverhaltsermittlungen während der GPLA-Prüfung; Niederschrift über die Schlussbesprechung zur GPLA-Prüfung ABNr.: 456, PZ: 1.1.2006 – 31.12.2008, vom 15.12.2009 mit 17seitigen Umfang), der sich schlüssig und überprüfbar mit den Inhalten der vorgelegten Verwaltungsakten deckt, als Begründungselement in der Beschwerdevorentscheidung vom 21.02.2011 bereits mit ausreichender Deutlichkeit wiedergegeben hat.

Zu Recht wurde nach Ansicht des BFG daher vom Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung vom 21.02.2011 begründend ins Treffen geführt, dass der steuerliche Vertreter mit seinem eingewandten Vorbringen keinen tauglichen Formalmangel nachzuweisen vermochte, der für sich betrachtet geeignet gewesen wäre die Rechtswidrigkeit des gegenständlichen GPLA-Prüfungsauftrages bzw. einen relevanten Verfahrensmangel der GPLA-Prüfungshandlung aufzuzeigen.

Unter Beachtung der oben angeführten Verfahrensbestimmungen wäre es nach Ansicht des BFG an der Bf gelegen gewesen, begründete bzw. qualifizierte Überlegungen,

die eine tatsächliche inhaltliche Rechtswidrigkeit des gegenständlichen GPLA-Prüfungsauftrags (ABNr.: 456; PZ: 1.1.2006 – 31.12.2008) aufgezeigt hätten, im Beschwerdeverfahren nachweislich aufzuzeigen. Eine derartige Beweisführung wurde im gegenständlichen Beschwerdeverfahren laut Sach- und Aktenlage jedoch von der Bf zweifellos nicht erstattet.

Aus diesem Grunde geht der formalrechtlich erhobene Beschwerdeeinwand des steuerlichen Vertreters der Bf, zumal an der gegenständlich korrekt abgeführten GPLA-Prüfungshandlung der belangten Behörde und in Entsprechung des GPLA-Prüfungszweckes (Prüfungsauftrag: ABNr.: 456, ua. Lohnabgaben, PZ: 1.1.2006 – 31.12.2008) auch von Seiten der Bf mittels Vorlage von div. Unterlagen "selbst" eine sachverhaltsaufklärende Mitwirkung erfolgte und im Rahmen der Schlussbesprechung am 15.12.2009 zudem eine (nachträgliche) Unterschriftsleistung am Prüfungsauftrag verweigert worden war, nach Ansicht des BFG zur Gänze ins Leere.

IV. Streitpunkte: "Einbeziehung von (1.) Managementbezügen der Alleingesellschafterin und (2.) eines geldwerten Vorteils (Sachbezug für die Privatnutzung des Firmen-KFZ durch den Geschäftsführer) in die Beitrags- bzw. Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ)"

Rechtsgrundlagen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

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

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet in § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 seine rechtliche Grundlage.

Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus selbstständiger 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.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Gemäß § 15 Abs. 1 EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 leg. cit. zufließen. Ein geldwerter Vorteil eines Arbeitnehmers ist unter anderem gegeben, wenn ihm ein Kraftfahrzeug vom Arbeitgeber unentgeltlich zur Privatnutzung überlassen wird.

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.

Die Bewertung bestimmter Sachbezüge ist in der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge (Sachbezugswerteverordnung), BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 468/2008 geregelt: 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, maximal 600 € monatlich, anzusetzen (§ 4 Abs. 1 Sachbezugsverordnung).

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 300 € monatlich) anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich (§ 4 Abs. 2 Sachbezugsverordnung).

1. Managementvergütungen an die Alleingesellschafterin:

Evident und unstrittig ist, dass die Alleingesellschafterin VN1 NN für ihre erbrachten Arbeitsleistungen (z.B. Buchhaltungsaufgaben, Tätigkeiten im kaufmännischen Bereich und der allgemeinen Verwaltung der GmbH [Auftragsverwaltung, etc.]) von Seiten der Bf unter dem Titel "Managementkosten (Kto. 7850)" Vergütungen iHv. € 13.100,00 (Kj. 2006), iHv. € 11.000,00 (Kj. 2007) und iHv. € 14.600,00 (Kj. 2008) ausbezahlt erhalten hat.

Aus der im Verwaltungsakt des Finanzamtes einliegenden Rechnung (Bl. 13) Nr. 1/2008, dat. 31.12.2008, gelegt von Frau VN1 NN (Vertriebsförderung) an die Bf geht zudem klar hervor, dass über den "*Leistungszeitraum 01-12/2008*" für die von ihr gegenüber der Bf erbrachten "*Dienstleistungen (Unterstützung, Rechnungswesen und allgemeine Verwaltung)*" ein vereinbarungsgemäß festgelegtes "*Pauschale in Höhe von € 14.600,00*" verrechnet worden sei.

Fakt ist auch, dass die Bf gegenüber ihrer Alleingesellschafterin VN1 NN über den Verrechnungszeitraum 11/2006 - 12.2007 - an Kosten für privat gefahrene Kilometer (8.600,km) - einen Gesamtbetrag iHv. € 3.302,40 zur Zahlung in Rechnung (B. 11), Nr. 07-00132, dat. 31.12.2007, gestellt hat. Zudem ist unstrittig, dass die Bf die privaten Fahrten der Alleingesellschafterin mit dem KFZ Renault Espace des Jahres 2008 in der Erfolgsrechnung der GmbH durch Vornahme der Kürzung der gesamten KFZ-Kosten des PKW Renault Espace (€ 10.673,21) im Ausmaß von 25% (= € 2.668,30) zum Ansatz gebracht hat.

Der steuerliche Vertreter der Bf bestreitet, dass die Alleingesellschafterin VN1 NN bei Erbringung ihrer Dienstleistungen gegenüber der Bf in den Streitjahren 2006 bis 2008 nicht in den geschäftlichen Organismus der GmbH eingebunden gewesen sei.

Mit diesem allgemein gehaltenen Vorbringen und ohne konkrete Beweismittelführung, versucht der steuerliche Vertreter der Bf die Beweiswürdigung der belangten Behörde im Wesentlichen mit dem Argument zu erschüttern, dass die Alleingesellschafterin vom GPLA-Prüfungsorgan über die Ausübung ihrer Tätigkeiten für die Bf nicht befragt worden sei.

Laut Aktennotiz des GPLA-Prüfungsorgans (Bl. 17) fand im Zuge des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens am 30.04.2010 eine Besprechung der Streitpunkte "Managementkosten und Sachbezug" in der Kanzlei des Steuerberaters der Bf in Gegenwart der Alleingesellschafterin statt. Im Rahmen einer persönlichen Befragung habe die Alleingesellschafterin angegeben, dass sie eine Entschädigung (Monatspauschalen) für ihre Tätigkeiten in der GmbH erhalten habe. Ihre Arbeitsbereiche für die GmbH hätten die Buchhaltung, Aufträge, kaufmännische Dinge und allgemeine Verwaltung umfasst. Bei Ausübung ihrer Tätigkeiten sei sie an keine Arbeitszeit gebunden gewesen.

Der steuerliche Vertreter der Bf wandte ergänzend ein, dass die Tätigkeiten für die GmbH über den XY-Vertrieb von Frau VN1 NN abgewickelt worden seien. Auf die Frage, wie die tatsächliche Abwicklung dieser Tätigkeiten von Frau VN1 NN - ohne organisatorische Eingliederung in die GmbH - erfolgt sein könne, gab der steuerliche Vertreter der Bf sinngemäß an, dass der XY-Vertrieb über ein kaufmännisches Umfeld verfüge und in diesem betrieblichen Umfeld auch die Tätigkeiten für die GmbH erbracht worden seien.

Aus den Inhalten des vorgelegten Verwaltungsaktes ist für das BFG nicht erkennbar, dass die belangte Behörde allfälligen Beweisanträgen zum Nachweis dafür, dass im Streitzeitraum bezüglich der "andauernd erbrachten Dienstleistungen" von Frau VN1 NN "keine organisatorische Eingliederung in den Betrieb der GmbH" vorgelegen sei, nicht entsprochen hätte.

Nach Ansicht des BFG ist es in Anbetracht der zu würdigenden Sach- und Aktenlage den Beschwerdeaussführungen zum vorliegenden Streitpunkt der Bf nicht gelungen, eine Unschlüssigkeit der Sachverhaltsfeststellung des Finanzamtes (siehe Ausführungen zu

Punkt 2. laut BVE vom 21.02.2011), die Alleingesellschafterin VN1 NN sei bei Erbringung ihrer umfangreichen kaufmännischen Tätigkeiten (Buchhaltung, Auftragsabwicklung, allgemeine Verwaltung, etc.) für die GmbH in deren geschäftlichen Organismus andauernd eingegliedert gewesen, aufzuzeigen.

Indem Frau VN1 NN im beschwerdegegenständlichen Zeitraum auch unstrittig für die laufende Auftragsabwicklung der GmbH zuständig gewesen war, entfaltete sie dadurch zweifelsohne auch nach außen hin eine klar als auf Dauer angelegt erkennbare operative betriebliche Tätigkeit, mit welcher der Unternehmenszweck der Bf verwirklicht wurde. Damit ist eine Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Bf im Sinne der nachstehend referierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nach Ansicht des BFG zu bejahen.

Im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, werde die gesonderte Prüfung des in § 47 Abs. 2 EStG 1988 normierten Tatbestandselements der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck "sonst" in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt, dann könne sich der Ausdruck "alle" in derselben - auf die gesetzliche Definition des steuerlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 verweisenden - Vorschrift nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers beziehen. Weiteren Elementen, wie dem Fehlen eines Unternehmerrisikos und einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, könne - in Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung - Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nur noch in solchen Fällen zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre. Von einer solchen fehlenden Eingliederung sei aber nach dem in ständiger Rechtsprechung entwickelten Verständnis zu diesem Tatbestandsmerkmal in aller Regel nicht auszugehen (vgl. seitdem in ständiger Rechtsprechung etwa VwGH 22.12.2004, 2003/15/0056; VwGH 26.07.2007, 2007/15/0095; VwGH 23.01.2013, 2010/15/0187; VwGH 29.05.2018, Ra 2017/15/0108).

Die nach dieser Rechtsprechung entscheidende Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft wird durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird (vgl. VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018; VwGH 15.12.2004, 2003/13/0067; VwGH 01.06.2006, 2006/15/0029; VwGH 21.09.2006, 2006/15/0233; VwGH 19.03.2008, 2008/15/0083).

Zutreffend wurde von der belangten Behörde in der Beschwerdevorentscheidung vom 21.02.2011 auch ausgeführt, dass die Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 weder auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten (vgl. VwGH 26.11.2003, 2001/13/0219) noch auf dessen Eigenschaft als handelsrechtlicher Geschäftsführer abstellt (vgl. VwGH 19.12.2001, 2001/13/0225; VwGH

19.12.2001, 2001/13/0151). Auch steht es, wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 26.11.2003, 2001/13/0219, ausgeführt hat, der Beurteilung der Einkünfte als solcher nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht entgegen, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft erbracht werden, sonst eine andere Qualifizierung der daraus erzielten Einkünfte geböte (vgl. VwGH 23.05.2007, 2004/13/0073).

Wenn der steuerliche Vertreter der Bf vermeint, eine Eingliederung von Frau VN1 NN in den betrieblichen Organismus der Bf habe nicht bestanden, weil sie auch in ihrem XY-Vertrieb für die Bf tätig geworden sei, so wird mit diesem "behaupteten" Beschwerdeeinwand verkannt, was unter einer Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft zu verstehen ist. Dies deshalb, da nach der oben wiedergegebenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Merkmal der Eingliederung in den Organismus des Betriebes einer Gesellschaft bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare, operative Tätigkeit hergestellt wird, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird. Insoweit vermag auch der Umstand, dass Frau VN1 NN als Alleingesellschafterin der Bf nicht auch deren handelsrechtliche Geschäftsführerin war, der Annahme einer Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Bf nicht entgegen stehen (vgl. VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018).

Zusammengefasst gilt daher festzuhalten, dass das Finanzamt im Einklang mit getroffenen Sachverhaltsfeststellungen sowie unter Mitbeachtung der oben angeführten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu Recht zum Ergebnis gelangte, dass die an die Alleingesellschafterin Frau VN1 NN im Streitzeitraum 2006 bis 2008 bezahlten "Managementvergütungen" Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 darstellen, was entsprechend den einschlägigen Bestimmungen des FLAG 1967 und des WKG 1998 deren Einbeziehung in die Beitrags- bzw Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag rechtfertigt.

2. Geldwerter Vorteil für die Privatnutzung des Firmen-KFZ (Renault Espace) durch den Geschäftsführer

Vom GPLA-Prüfungsorgan wurde aktenkundig festgestellt, dass das gegenständlich in Rede stehende Firmen-KFZ, ein Personenkraftwagen der Marke Renault Espace (Kennzeichen 123), am 25.10.2006 von der GmbH angeschafft worden war.

Evident und unstrittig ist, dass es über die Nutzung bzw. den tatsächlichen betrieblichen Einsatz dieses Firmen-KFZ ab 25.10.2006 bis 31.12.2008 keinerlei detaillierten Fahraufschreibungen (auch keine Fahrtenbücher) gibt und weder der Geschäftsführer VN2 NN als Arbeitnehmer der Bf noch die Alleingesellschafterin VN1 NN der Bf - als Ehegatten - in diesem Zeitraum über ein sogenanntes privates Familienfahrzeug verfügten.

Aus dem Inhalt des GPLA-Prüfungsaktes zeigt sich, dass die Bf auf die Sachverhaltsfeststellung, dem Arbeitnehmer/Geschäftsführer/Nichtgesellschafter Herrn VN2 NN (Ehegatten der Alleingesellschafterin), sei im gesamten Prüfungszeitraum - außer

dem Firmenwagen - kein anderes Fahrzeug für allfällige Privatfahrten zur Verfügung gestanden, nicht eingegangen worden war.

Fakt ist, dass im Dienstvertrag zwischen der Bf und dem Arbeitnehmer VN2 NN vom 01.10.2003 die Vereinbarung festgehalten ist, dass dem Arbeitnehmer "die Benützung von Firmenfahrzeugen für private Zwecke" nicht gestattet sei.

Fakt ist allerdings auch die Tatsache, dass nachvollziehbare Fahrtaufzeichnung darüber, dass vom Geschäftsführer "ausschließlich betriebliche Fahrten" mit dem Firmen-KFZ (Renault Espace) vorgenommen worden seien, im Streitzeitraum nicht geführt worden seien. Für einen tauglichen schlüssigen Beweis über die Nichtprivatnutzung des Firmen-KFZ (Renault Espace) durch den Arbeitnehmer VN2 NN hätte die Bf bereits im Rahmen der laufenden Lohnverrechnung in geeigneter Art und Weise Vorsorge (zB. Auftrag zur Fahrtenbuchführung) treffen müssen. Mangels Vorlage eines ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuches war die Überprüfbarkeit der Einhaltung eines tatsächlich gelebten "Privatnutzungsverbotes des Firmen-KFZ durch den Arbeitnehmer VN2 NN" somit weder für die Bf als Arbeitgeberin noch für das Prüfungsorgan feststellbar.

Evident ist, dass die Alleingesellschafterin für die Privatnutzung dieses Firmen-KFZ über den Zeitraum 11/2006 - 12/2007 einen Fahrkostenersatz (Fahrleistung: 8.603,2 km) an die GmbH geleistet hat.

Des Weiteren steht unstrittig fest, dass die Bf die mit diesem Firmen-KFZ zusammenhängenden Betriebsausgaben des Jahres 2008 bei der Gewinnermittlung der GmbH um einen Privatanteil von 25% gekürzt hat. Laut Vorbringen des steuerlichen Vertreters der Bf im Beschwerdeschriftsatz vom 05.02.2010 habe es sich bei der im Schätzungswege angenommenen 25%igen KFZ-Nutzungsentnahme des Jahres 2008 ausschließlich um Privatfahrten der Alleingesellschafterin gehandelt.

In der Aktennotiz des GPLA-Prüfungsorgans (Bl. 17) vom 30.04.2010 wurde wiederholt festgehalten, dass über die Nutzung des Firmen-KFZ (Renault Espace) kein Fahrtenbuch geführt worden war. Auch sei die Ermittlung der Fahrleistung von ca. 8.600 km durch die Alleingesellschafterin an Hand von Kalenderaufschreibungen rekonstruiert worden. Des Weiteren wurde eingeräumt, dass es eine exakte Aufzeichnung über privat gefahrene Fahrleistungen mit dem Firmen-KFZ (Renault Espace) daher nicht gebe. Auch wurde bestätigt, dass es im Streitzeitraum kein im Privateigentum der Eheleute NN stehendes Familienfahrzeug gegeben habe.

Fest steht, dass die belangte Behörde in der Beschwerdeentscheidung vom 21.02.2011 der Bf die Erwägungen zur Beweiswürdigung zum Streitpunkt "Sachbezug KFZ VN2 NN" - unter Hinweis auf entsprechende VwGH-Judikatur (vgl. VwGH vom 03.05.2000, 99/13/0186) - offen gelegt hat. An der Bf wäre es gelegen gewesen, in ihrem Vorlageantrag vom 01.02.2011 konkrete Sachverhalte vorzutragen, welche einen klaren Ausschluss jeder privaten Nutzung des Firmen-KFZ durch den Arbeitnehmer/ Geschäftsführer im vorliegenden Fall hätten aufzeigen können. Eine derart geforderte zweckmäßige Beweismittelführung hat die Bf jedoch unterlassen.

Gemäß dem im Abgabungsverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt.

Unter Berücksichtigung der Ermittlungsergebnisse des GPLA-Prüfungsorgans und in Gesamtabwägung obiger Sachverhaltsumstände folgt das BFG in freier Beweiswürdigung der getroffenen Feststellung der belangten Behörde (siehe dazu auch die umfangreichen Ausführungen zu Punkt 3. laut BVE vom 21.02.2011) , dass im Streitzeitraum ab 15.11.2006 bis 31.12.2008, also entgegen dem lediglich "behaupteten Beschwerdevorbringen", sehr wohl eine Privatnutzung des Firmen-KFZ (Renault Espace) durch den Arbeitnehmer VN2 NN im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum erfolgt ist. Im Hinblick auf die im Streitzeitraum erfolgte Gesamtentlohnung des Arbeitnehmers/ Geschäftsführers VN2 NN - für dessen ausgeübte Tätigkeit - erweist sich auch der Ansatz bzw. die Hinzurechnung eines halben KFZ-Sachbezuges als "geldwerten Vorteil bei seinen Arbeitslohneinkünften" sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach als schlüssig und berechtigt. Dass Familienmitglieder mangels Fahrzeugen im Privathaushalt "Firmenwagen" für Privatfahrten nach Abrede wahlweise benützen, entspricht nach Ansicht des BFG im Einklang mit den getroffenen Schlussfolgerungen des Finanzamtes durchaus den Erfahrungen des täglichen Lebens.

Bei dieser Sach- und Aktenlage erweist sich die vom Finanzamt vorgenommene Einbeziehung des geldwerten Vorteils für die Privatnutzung des Firmen-KFZ (Renault Espace) durch den Arbeitnehmer/Geschäftsführer/Nichtgesellschafter Herrn VN2 NN (Ehegatten der Alleingesellschafterin), in Form und Ansatzes eines halben Sachbezugswertes (2006: € 435,60; 2007 u. 2008: je € 3.409,20) in die Beitrags- bzw Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag als rechtskonform und richtig.

Aus den vorgenannten Gründen war über die Bescheidbeschwerden betreffend Festsetzung des DB und DZ für die Jahre 2006 bis 2008 spruchgemäß zu entscheiden.

V. 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.

Durch dieses Erkenntnis wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die vorliegende Entscheidung des Gerichtes beruht im Wesentlichen auf der Gesamtbetrachtung der

Sachverhaltsumstände des Einzelfalles im Wege der freien Beweiswürdigung und unter Beachtung der von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dazu entwickelten umfangreichen Judikaturlinie (siehe Zitierungen im Erkenntnis). Eine ordentliche Revision ist daher unzulässig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 15. Oktober 2019