

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der A, Adresse, vertreten durch V, Adresse1, über die Beschwerde vom 3. Jänner 2018 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 15. Dezember 2017 betreffend Dienstgeberbeitrag zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden wie folgt abgeändert:

1. Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Jahr 2015 wird mit 14.340,92 Euro festgesetzt.
2. Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Jahr 2016 wird mit 15.136,77 Euro festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Mit den Abgabenbescheiden vom 15. Dezember 2017 wurden der Beschwerdeführerin für die Jahre 2015 und 2016 der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (Dienstgeberbeitrag) vorgeschrieben. Begründend wurde auf den Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom selben Tag verwiesen. In diesem wurde für die verfahrensgegenständlichen Jahre ausgeführt, von der Gesellschaft mit beschränkter Haftung werde ausschließlich dem Geschäftsführer ein Kraftfahrzeug auch für die private Nutzung zur Verfügung gestellt. Dieser Vorteil sei in der Höhe der der Gesellschaft tatsächlich entstandenen gesamten Kraftfahrzeugkosten (betriebliche und nichtbetriebliche) auf Basis des unternehmensrechtlichen Ansatzes als sonstige Vergütung jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 anzusetzen. Die ermittelten Bemessungsgrundlagen seien daher der Dienstgeberbeitrags- bzw. Kommunalsteuerpflicht zu unterziehen. Die Beträge seien aus der Buchhaltung entnommen worden.

Gegen diese Bescheide richtete sich die Beschwerde vom 3. Jänner 2018. Die Beschwerdeführerin, vertreten durch V, brachte vor, das Begehren richte sich gegen die Höhe der Festsetzung der Dienstgeberbeiträge. Vor dem Hintergrund einer näher genannten Entscheidung des Landesverwaltungsgerichtes könne die Bemessungsgrundlage bestenfalls in Höhe des Privatanteils des Kraftfahrzeuges bestehen. Bei der Prüfung seien diese von der Behörde für die Jahre 2013 und 2014 mit 20% der Kraftfahrzeugkosten festgesetzt worden. Daher seien für die Dienstgeberbeiträge auch für die Jahre 2015 und 2016 nur jene 20% der tatsächlichen Kraftfahrzeugkosten der Bemessungsgrundlage zu unterwerfen. Es werde beantragt, die Beträge auf Basis einer Bemessungsgrundlage von 20% der tatsächlichen Kraftfahrzeugkosten festzusetzen.

Mit der Beschwerdevorentscheidung vom 19. Februar 2018 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend führte die belangte Behörde Folgendes aus:

„ Gemäß § 22 Z 2 2. Teilstrich 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. Gemäß § 41 Abs 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Nach § 41 Abs 2 FLAG 1967 in der seit 1.1.1994 geltenden Fassung sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988. Als Beitragsgrundlage gilt die Summe der Arbeitslöhne, wozu nach § 41 Abs 3 FLAG 1967 die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 im Falle eines wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers zählen. Die Berechnung des Dienstgeberbeitrages erfolgt dabei immer von den „Bruttobezügen“, daher sind Werbungskosten oder Betriebsausgaben nicht von vorneherein abzuziehen (Kuprianin Csazsar/Lenneis/Wanke, FLAG, § 43, Rz 45).

Als Bruttobezüge sind beim wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art mit dem Begriff der Betriebseinnahmen gleichzusetzen. Betriebseinnahmen sind betrieblich veranlasste Wertzugänge in Geld oder geldwerten Vorteilen (VwGH 17.10.1991, 89/13/0261; siehe auch EStR 2000 Rz 1001).

Nicht zu den Betriebseinnahmen zählen durchlaufende Posten.

Hinsichtlich eines Firmen-KFZ liegen Betriebseinnahmen grundsätzlich in der Höhe des unternehmensrechtlichen Ansatzes vor. Die Kürzung durch die PKW-Angemessenheits-VO stellt lediglich eine Betriebsausgabenbeschränkung gemäß § 20 EStG 1988 dar und hat auf die Betriebseinnahmen keinen Einfluss. Eine steuerliche Kürzung in der Mehr-Weniger Rechnung der GmbH hat somit keinen Einfluss auf Ebene des Gesellschafter-Geschäftsführers. Ganz im Gegenteil, die auf den über das angemessene Ausmaß zugewendeten Vorteil entfallenden Steuerfolgen werden von der GmbH (zusätzlich) übernommen.

Als Sachbezüge sind somit auch solche Bezüge anzusetzen, die eine Gesellschaft ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer als Vergütung der bei ihm angefallenen

Betriebsausgaben gewährt (vgl erstmals VwGH 04.02.2009, 2008/15/0260, und zuletzt VwGH 19.03.2013, 2012/15/0212). So zählen nach Auffassung des VwGH etwa der Telefonkostensatz sowie Kostenersätze für Reisespesen zur Beitragsgrundlage für die Lohnnebenkosten, da (im Bereich der Kommunalsteuer) § 5 Abs 1 lit a KommStG 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 abstellt. Eine „Saldierung“ der Vergütungen mit Betriebsausgaben des Geschäftsführers wie im Einkommensteuerrecht ist somit für Zwecke der Lohnnebenkosten nicht vorgesehen, sodass grundsätzlich die gesamte Vergütung der Lohnnebenkostenpflicht unterliegt [Prinz in PV-Info 10/2013, 14 (17)]. Diese Auffassung entspricht im Übrigen auch der ständigen Rechtsprechung des UFS (vgl etwa UFS vom 19.04.2011, RV/0263-I/08 mwN; UFS vom 28.6.2007, RV/0505-I/05; UFS vom 27.10.2008, RV/0702-K/07).

Somit liegen im gegenständlichen Fall Betriebseinnahmen des Gesellschafter-Geschäftsführer in Höhe der gesamten Ausgaben bei der GmbH vor, und etwaige, auf den betrieblichen Anteil entfallende Betriebsausgaben sind für die Berechnung der Lohnnebenkosten unbeachtlich, da diese, wie ausgeführt, von den Bruttobezügen berechnet werden. Daher ist auch die Frage, ob Fahrten beruflich veranlasst sind bzw. welcher Anteil auf die Privatnutzung entfällt unerheblich.

Im Übrigen ist die Sachbezugswerte-Verordnung - abgesehen von der Option der Rz 79 der Kommunalsteuer-Information des BMF (Info des BMF vom 28.12.2011, BMF-010222/0260-VI/7/2011) - für wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer nicht anwendbar.

In Bezug auf die in der Beschwerde zitierte Entscheidung des LVwG Tirol vom 21.06.2016, 2015/12/2927, ist folgendes auszuführen: Diese Entscheidung vermag den Standpunkt der Behörde nicht zu beeinflussen, da es sich um eine Einzelfallentscheidung handelt, die keine generelle Bindungswirkung auf zukünftige Urteile entfalten. Gleiches gilt für das Erkenntnis des LVwG Oberösterreich vom 09.11.2017, LVwG-450256/6/HW/MA, gegen das Amtsrevision eingebracht wurde.

Ebensowenig überzeugt das Erkenntnis des BFG vom 22.08.2014, RV/7101184/2013, das überdies vor Veröffentlichung der Ergebnisunterlage des Salzburger Steuerdialoges 2014 (BMF-010222/0057-VI/7/2014) ergangen ist. In diesem Fall wurde entsprechend der Kommunalsteuer-Information Rz 79 in der damals gültigen Fassung ein „geschätzter“ Privatanteil den Lohnnebenkosten unterworfen. Das BFG hat diese Vorgangsweise bestätigt und als zulässig erachtet. Daraus ist aber nicht ableitbar, dass immer nur die „Privatfahrten“ für die Bemessung der Lohnnebenkosten herangezogen werden können. Gegenstand des Verfahrens waren im Sinne der damaligen Rechtsansicht nur die auf die Privatfahrten entfallenden Kosten.

Abzuwarten bleibt, wie das BFG bzw. der VwGH entscheidet, wenn im Zuge der GPLA sämtliche der GmbH entstandenen Kosten (betriebliche und private) als Beitragsgrundlage für die Lohnnebenkosten herangezogen werden.

Daher war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“

Dagegen richteten sich die Vorlageanträge vom 5. März 2018, in denen eine mündliche Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht beantragt wurde.

Mit Schreiben vom 19. März 2020 forderte das Bundesfinanzgericht die belangte Behörde auf, zu dem in der Beschwerde vertretenen Standpunkt, 20% der tatsächlichen Kraftfahrzeugkosten seien als Privatanteil der Berechnung des Dienstgeberbeitrages zugrunde zu legen, Stellung zu nehmen. Im Zuge der durchgeführten Prüfung sei für die Jahre 2013 und 2014 betreffend das vom Geschäftsführer verwendete Kraftfahrzeug ein Privatanteil von 20% ermittelt worden und dieser Anteil der Berechnung des Dienstgeberbeitrages zu Grunde gelegt worden. Aus dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 15. Dezember 2017 ließen sich keine Hinweise dafür entnehmen, dass sich der Anteil der privaten Nutzung des Kraftfahrzeuges durch den Geschäftsführer in den verfahrensgegenständlichen Jahren 2015 und 2016 gegenüber den Jahren 2013 und 2014 geändert habe. Vielmehr lasse sich aus dem Bericht der Schluss ableiten, dass die unterschiedliche Beurteilung der gemeinsam geprüften Jahre ihre Ursache in einer ab dem Jahr 2015 angewendeten geänderten Rechtsansicht gehabt habe. Es seien keine Feststellungen getroffen worden, die auf ein geändertes Nutzungsverhalten des Geschäftsführers schließen ließen.

In Beantwortung dieses Vorhalts teilte die belangte Behörde mit Schreiben vom 22. April 2020 Folgendes mit:

„ Bezugnehmend auf Ihr Schreiben vom 19.03.2020, betreffend einer Stellungnahme zu der durchgeführten Außenprüfung bzw. dem damit in Verbindung stehenden anhängigen Beschwerdeverfahren bei dem im Betreff genannten Unternehmen, erlaube ich mir festzuhalten, dass die Feststellungen auf der zum damaligen Zeitpunkt für alle Prüfer geltende Richtlinienmeinung basierten.

Es ist damit zusammengefasst festzuhalten, dass der im Zuge der Prüfung ermittelte Privatanteil nach Meinung der Finanzverwaltung auch für die verfahrensgegenständlichen Jahre (2015-2016) anzuwenden wäre. “

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Im verfahrensgegenständlichen Fall stand unstrittig fest, dass in den verfahrensgegenständlichen Jahren der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, zu 100% am Stammkapital der Beschwerdeführerin beteiligt war. Ebenso stand außer Streit, dass die Beschwerdeführerin in den verfahrensgegenständlichen Jahren dem Geschäftsführer ein Kraftfahrzeug auch für private Zwecke zur Verfügung gestellt hat und diese Zurverfügungstellung nicht bei der Bemessung des Dienstgeberbeitrages berücksichtigt hat. Im Beschwerdeverfahren war lediglich die Höhe des hierfür anzusetzenden geldwerten Vorteils strittig.

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten. Dienstnehmer sind gemäß § 41 Abs. 2 FLAG Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988) stehen, freie

Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 Allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes (ASVG), sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988. Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. 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.

Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 (in der Fassung BGBl. Nr. 201/1996) sind unter anderem die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für 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. Der Geschäftsführer war an der Beschwerdeführerin wesentlich beteiligt. Im verfahrensgegenständlichen Fall war aufgrund der Vorbringen der Beschwerdeführerin und der Feststellungen der belangten Behörde unstrittig, dass der Geschäftsführer aufgrund der über einen langen Zeitraum andauernden Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung (der Geschäftsführer vertritt die Beschwerdeführerin seit dem Jahr 2000 selbständig) in den betrieblichen Organismus der Beschwerdeführerin eingebunden war und die ihm gewährten Vergütungen als Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 zu beurteilen waren.

Zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens außer Streit stand auch, dass die Überlassung eines Kraftfahrzeuges an die Beschwerdeführerin für private Fahrten einen geldwerten Vorteil darstellt, der als Betriebseinnahmen zu erfassen ist. Der von der belangten Behörde in den angefochtenen Bescheiden vertretene Ansicht, wonach für die Nutzung des von der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeuges durch den Geschäftsführer nicht lediglich die anteiligen Kosten für die privaten Fahrten, sondern die gesamten der Beschwerdeführerin entstandenen Kosten der Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Dienstgeberbeitrages hinzuzurechnen seien, war nicht zu folgen. Denn das dem Geschäftsführer überlassene Kraftfahrzeug befindet sich im Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin. Die mit dem Kraftfahrzeug zusammenhängenden Aufwendungen der Beschwerdeführerin stellen Betriebsausgaben dar, die bei der Gewinnermittlung der Beschwerdeführerin zu berücksichtigen sind (VwGH 19.4.2018, Ro 2018/15/0003). Es kann daher nur der auf die private Nutzung entfallende Anteil der Kraftfahrzeugkosten den Lohnnebenkosten unterworfen werden (vgl. BFG 13.2.2018, RV/7104061/2016; 16.7.2018, RV/2101427/2016).

Die zu § 15 Abs. 2 EStG 1988 ergangene Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge (Sachbezugswerteverordnung) regelt in § 4 die Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges und spricht demnach in § 4 Abs. 1 nur die Privatnutzung der arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuge durch den Arbeitnehmer an. Der im verfahrensgegenständlichen Fall wesentlich beteiligte Geschäftsführer wird zwar mit seinen Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 nach § 41 Abs. 2 FLAG für Zwecke der Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages (samt

Zuschlag) dem Kreis der „Dienstnehmer“ zugeordnet, dies ändert aber nichts daran, dass sie aus einkommensteuerrechtlicher Sicht nicht als Arbeitnehmer nach § 47 Abs. 1 EStG 1988 (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) anzusehen ist, sodass auch für die Ermittlung allfälliger geldwerter Vorteile als Betriebseinnahmen nach der für die verfahrensgegenständlichen Jahre geltenden Rechtslage § 4 Sachbezugswerteverordnung nicht anwendbar ist.

Besteht für einen wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer die Möglichkeit, ein von der Kapitalgesellschaft zur Verfügung gestelltes Kraftfahrzeug für privat veranlasste Fahrten zu benützen, liegen sonstige Vergütungen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 vor, die in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Dienstgeberbeitrages einzubeziehen sind. Bis zum Inkrafttreten der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Bewertung von Sachbezügen betreffend Kraftfahrzeuge bei wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern, BGBl. II Nr. 70/2018, ab dem Kalenderjahr 2018 war der Wert dieser Sachleistungen nach den allgemeinen Grundsätzen zu schätzen (VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0099).

Die Beschwerdeführerin vertrat den Standpunkt, 20% der tatsächlichen Kraftfahrzeugkosten als Privatanteil der Berechnung des Dienstgeberbeitrages zugrunde zu legen. Bei der Beschwerdeführerin wurde für die Jahre 2013 bis 2016 eine Lohnsteuerprüfung durchgeführt. Im Zuge dieser Prüfung wurde vom Prüforgang für die Jahre 2013 und 2014 betreffend das vom Geschäftsführer verwendete Kraftfahrzeug ein Privatanteil von 20% ermittelt und dieser Anteil der Berechnung des Dienstgeberbeitrages zu Grunde gelegt. Aus dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 15. Dezember 2017 lassen sich keine Hinweise dafür entnehmen, dass sich der Anteil der privaten Nutzung des Kraftfahrzeuges durch den Geschäftsführer in den verfahrensgegenständlichen Jahren 2015 und 2016 gegenüber den Jahren 2013 und 2014 geändert hätte. Vielmehr lässt sich aus dem Bericht der Schluss ableiten, dass die unterschiedliche Beurteilung der gemeinsam geprüften Jahre ihre Ursache in einer ab dem Jahr 2015 angewendeten geänderten Rechtsansicht hatte. Es wurden keine Feststellungen getroffen, die auf ein geändertes Nutzungsverhalten des Geschäftsführers schließen ließen. Ebenso wenig hat die belangte Behörde ein solches in ihrer Stellungnahme vom 22. April 2020 kundgetan. Im Gegenteil, die belangte Behörde vertrat nunmehr den Standpunkt, dass er ermittelte Privatanteil von 20% auch für die verfahrensgegenständlichen Jahre anzuwenden sei.

Als geldwerter Vorteil für die private Nutzung des dem Geschäftsführer zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeuges waren daher für die Jahre 2015 und 2016 20% der, der Beschwerdeführerin tatsächlich entstandenen Kraftfahrzeugkosten der Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Dienstgeberbeitrages hinzuzurechnen. Laut den mit Vorlagebericht dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Buchhaltungsunterlagen betrugen die Kosten für das dem Geschäftsführer zur Verfügung gestellte Kraftfahrzeug im Jahr 2015 9.762,77 Euro (davon 20% sind 1.952,55 Euro);

im Jahr 2016 beliefen sich die Gesamtkosten auf 15.350,65 Euro (davon 20% sind 3.070,13 Euro).

Gemäß § 323c Abs. 4 BAO in der Fassung Bundesgesetz, BGBl. I Nr. 16/2020, in Verbindung mit § 2a BAO sind, wenn aufgrund von Maßnahmen, die zur Verhinderung der Verbreitung von COVID-19 getroffen werden, die Bewegungsfreiheit oder der zwischenmenschliche Kontakt eingeschränkt sind, mündliche Verhandlungen und Vernehmungen mit Ausnahme von audiovisuellen Vernehmungen nur durchzuführen, soweit dies zur Aufrechterhaltung einer geordneten Rechtspflege unbedingt erforderlich ist. Im verfahrensgegenständlichen Fall wurde die belangte Behörde zur Abgabe einer Stellungnahme aufgefordert. In dieser hat sie die Richtigkeit der Vorbringen der Beschwerdeführerin bestätigt. Den Vorbringen der Beschwerdeführerin, die sich nunmehr mit der Ansicht der belangten Behörde decken, war zu folgen. Es war daher zur Aufrechterhaltung einer geordneten Rechtspflege die Durchführung einer mündlichen Verhandlung nicht unbedingt erforderlich, sodass auf Grund der derzeit geltenden COVID-19 bedingten Einschränkungen von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung Abstand genommen worden ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Das Bundesfinanzgericht ist von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen, sondern hat sich auf diese und auf den klaren und eindeutigen Wortlaut der einschlägigen Bestimmungen gestützt. Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren sind keine Rechtsfragen aufgeworfen worden, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt. Eine Revision ist nicht zulässig.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 27. April 2020