

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 15. Juni 2016 egen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 25. Mai 2016 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zu diesem Beitrag für die Jahre 2012 bis 2014

zu Recht erkannt:

I.

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

II.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

III.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Auf Grund der Ergebnisse einer abgabenbehördlichen Prüfung wurden vom Finanzamt sowohl der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und der Zuschlag zu diesem Beitrag für die Jahre 2012 bis 2014 neu festgesetzt.

Zum Sachverhalt wurde im Bericht über die Außenprüfung ausgeführt, dass dem Alleingesellschafter-Geschäftsführer im gesamten Prüfungszeitraum ein „arbeitgebereigenes“ Fahrzeug (Auto) zur alleinigen Nutzung zur Verfügung gestanden sei. Fahrtenbücher oder ähnliche Aufzeichnungen über die betriebliche und private Nutzung wären für den gesamten Prüfungszeitraum nicht geführt worden. Der Gesellschafter-Geschäftsführer verfüge im Privatvermögen über keine Fahrzeuge.

Bei der privaten Nutzung des betrieblichen Fahrzeuges handle es sich um eine sonstige Vergütung iSd § 22 Z 2 EStG 1988. Werde ein Firmen-KFZ ausschließlich dem wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer zur Verfügung gestellt, lägen sonstige Vergütungen jeder Art in Höhe der gesamten Ausgaben bei der GmbH vor. Allfällige auf den betrieblichen Anteil entfallende Betriebsausgaben (beim Gesellschafter-Geschäftsführer) seien für die Lohnnebenkosten unbeachtlich, da diese sich von den Bruttobezügen zu berechnen wären. Im Zuge der Prüfung werde daher der aus der Nutzung des betrieblichen Fahrzeuges entstandene Vorteil (Jahr 2012: 9.145,41 Euro, Jahr 2013: 8.993,94 Euro, Jahr 2014: 10.288,48 Euro) als sonstige Vergütung den Lohnnebenkosten unterworfen.

Gegen diese Bescheide wurde innerhalb offener Frist Beschwerde erhoben und ein Antrag nach § 262 Abs 2 lit a BAO auf Unterbleiben einer Beschwerdeentscheidung gestellt.

Die Beschwerde wurde wie folgt begründet:

Aus Richtlinien könnten keine über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten abgeleitet werden. Das Lohnsteuerprotokoll 2014, welches im Übrigen entgegen jeglichem „fair play“ auch für Jahre vor 2015 Anwendung finden solle, regle einerseits eine Bemessungsgrundlage, welche in keiner Weise im Einklang mit § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 stehe, andererseits regle es einen Freibrief zur Pönalisierung eines einheitlichen Tatbestandes. Eben dieses Lohnsteuerprotokoll werde allerdings zur Grundlage gegenständlicher Bescheide gemacht.

Der Beschwerdeführer (gemeint wohl: der Gesellschafter-Geschäftsführer) nutze ein Fahrzeug der GmbH mitunter auch für private Zwecke. In den Jahren 2012 bis 2014 wäre der Beschwerdeführer (gemeint wohl: der Gesellschafter-Geschäftsführer) von der Gesellschaft für gegenständliches Fahrzeug mit Kostenersätzen in Höhe von € 3.036,77 für das Jahr 2012, in Höhe von € 2.923,96 für das Jahr 2013 und in Höhe von € 2.642,98 für das Jahr 2014 belastet worden. Die Kostenersätze wären auf Basis eines geschätzten Anteils an den gesamten KFZ-Kosten ermittelt worden. Der Geschäftsführer habe diese Kostenersätze an die Gesellschaft im

Rahmen der Kompensation mit Gewinnausschüttungen vergütet. Infolge der Bezahlung des Vorteils aus eigenem Einkommen des Geschäftsführers läge diesbezüglich keine sonstige Vergütung nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vor.

Nunmehr negiere das Finanzamt diese Kostenersätze ohne nähere Befassung mit denselben (siehe auch Schreiben an die GPLA vom 27.4.2016), verneine auch das „geringere Übel“ der Anlehnung an § 4 der Sachbezugswerteverordnung und ermittle eine Bemessungsgrundlage von den ungekürzten (keine Anrechnung der geleisteten Kostenersätze) unternehmensrechtlichen Aufwendungen.

Die unternehmensrechtlichen Aufwendungen fielen in der rechtlichen Sphäre der GmbH an. Das Fahrzeug sei zivilrechtliches Eigentum der Gesellschaft, sämtliche Rechnungen seien an die Gesellschaft gerichtet. Die Nutzung des Fahrzeugs stehe im Interesse der Gesellschaft. Nutze ein Gesellschafter ein Fahrzeug partiell privat, könne nur der auf die private Nutzung entfallende Anteil (von den unternehmensrechtlichen Aufwendungen) als sonstige Vergütung nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gesehen werden. Eine darüber hinausgehende Zurechnung sei rechtswidrig und auch nicht plausibel (zB erfolge nach dem Lohnsteuerprotokoll unabhängig vom Umfang der Privatnutzung eine einheitliche Zurechnung der gesamten unternehmensrechtlichen Aufwendungen). Der Verweis im Lohnsteuerprotokoll auf eine gleichartige Regelung bei Kilometergeldern, Fahrtkostenvergütungen, pauschalen Taggeldern oder übernommenen GSVG-Beiträgen sei nicht schlüssig. Sämtliche diese Aufwendungen würden in der Vermögenssphäre des Geschäftsführers (Vergütung von KM-Geld für Fahrzeug des GF; vom GF selbst bezahlte Reisekosten mit nachfolgender Vergütung durch die Gesellschaft; GSVG Beiträge des GF, welche von der Gesellschaft bezahlt werden) anfallen und seien selbstverständlich unter § 22 Z 2 T 2 EStG 1988 zu subsummieren. Diese Zurechnung ergäbe sich schlüssig auch aus der ertragsteuerlichen Betrachtungen. Hinsichtlich der Zurechnung des gesamten unternehmensrechtlichen KFZ-Aufwandes widerspreche das Lohnsteuerprotokoll jeglicher Steuersystematik.

Weiters werde als rechtswidrig erkannt, wenn im Erlasswege gleiche Sachverhalte entsprechend dem Verhalten des Abgabepflichtigen unterschiedlich behandelt würden. Es entziehe sich jedem Rechtsverständnis, wenn im Lohnsteuerprotokoll einerseits bei bisherigem Ansatz eines Sachbezugswertes nach § 4 der Sachbezugswertverordnung alles in Ordnung sein solle, gegengleich bei einem Nichtansatz, einem eventuell nur geringfügig fehlerhaftem Ansatz oder auch bei Belastung von Kostenanteilen die vollen unternehmensrechtlichen Aufwendungen die Bemessungsgrundlage darstellen sollten.

Das BFG habe in der Entscheidung RV/7101184/2013 vom 22.8.2014 aufbereitet, dass die zu § 15 Abs 2 EStG 1988 ergangene Verordnung in § 4 nur die Privatnutzung des arbeitgebereigenen Fahrzeuges durch den Arbeitnehmer geregelt ist. Der wesentlich beteiligte Geschäftsführer werde zwar mit seinen Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 nach § 41 Abs 2 FLAG 1967 für Zwecke der Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages (samt Zuschlag) dem Kreis der „Dienstnehmer“ zugeordnet; dies ändere aber nichts daran, dass er aus einkommensteuerrechtlicher Sicht nicht als Arbeitnehmer nach § 47 Abs 1 EStG 1988

anzusehen sei und die in Rede stehenden Vorschriften der Sachbezugswerteverordnung nicht anwendbar wären.

Der Beschwerdeführer habe durch Vergütung eines geschätzten Kostenanteiles der privaten Nutzung des firmeneigenen KFZ ausreichend Rechnung getragen. Das kommentarlose Negieren dieses Kostenanteils unter Rückbezug auf einen Erlass und der Ansatz des vollen unternehmensrechtlichen Aufwands als Bemessungsgrundlage stehe nicht im Einklang mit § 22 Z 2 EStG 1988.

Beantragt wurde, die bekämpften Bescheide durch Bescheide zu ersetzen, die den Beschwerdegründen Rechnung tragen würden.

Das Finanzamt legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung am 24. Juni 2016 vor.

In der Folge wurde der Verwaltungsakt um eine Stellungnahme der Prüferin vom 1. Juli 2016 und ein Mail des steuerlichen Vertreters vom 30. Juni 2016 um die Umbuchungslisten 2012 bis 2014, die Bilanzen 2012 bis 2015 und einen Kontoauszug des Verrechnungskontos des Gesellschafter-Geschäftsführers für den Zeitraum 2012 bis 2014 ergänzt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH). Ihr Geschäftsführer ist der zu 100% am Stammkapital beteiligte Gesellschafter.

Dem Geschäftsführer wurde seitens der Beschwerdeführerin als zusätzliche Vergütung für seine Tätigkeit ein im Betriebsvermögen der Gesellschaft stehendes Kraftfahrzeug (auch) zur privaten Nutzung überlassen und fand eine private Nutzung auch tatsächlich statt.

Über das Ausmaß der privaten Nutzung liegen keine Aufzeichnungen oder sonstigen Nachweise vor.

Der Geschäftsführer war verpflichtet, die auf die Privatfahrten entfallenden Kosten der Gesellschaft zu vergüten und wurde dieser Verpflichtung dadurch nachgekommen, dass im Rahmen der Umbuchungen eine Berücksichtigung eines pauschalen geschätzten Kostenanteiles durch Einbuchung am Verrechnungskonto des Geschäftsführers erfolgte. Die Kostenanteile beliefen sich im Jahr 2012 auf € 3.036,77, im Jahr 2013 auf € 2.923,96 und im Jahr 2014 auf € 2.642,98.

Das Verrechnungskonto wies jeweils zum Jahresende eine Forderung der Beschwerdeführerin gegenüber ihrem Geschäftsführer aus. Ende des Jahres 2015 weist das Verrechnungskonto auf Grund einer Gewinnausschüttung ein (hohes) Guthaben zugunsten des Geschäftsführers aus.

2. Beweiswürdigung

Der oben dargestellte Sachverhalt ergibt sich (schlüssig) aus dem Inhalt des Verwaltungsaktes, insbesondere den unwidersprochen gebliebenen Ausführungen in der Bescheidbegründung und der Beschwerde.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu den Spruchpunkten I. und II.

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

Abs 2 der in Rede stehenden Bestimmung normiert, dass Dienstnehmer Personen sind, 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 sind.

Der Beitrag des Dienstgebers ist nach Abs 3 der gegenständlichen Bestimmung 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 des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG.

Der Beitrag beträgt 4,5 vH der Beitragsgrundlage (§ 41 Abs 5 FLAG 1967).

[§ 122 Abs 7 und 8 WKG](#) regelt, dass der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag beim einzelnen Kammermitglied von der Summe der in seiner Unternehmung (seinen Unternehmungen) nach § 2 WKG anfallenden Arbeitslöhne zu berechnen ist, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG 1967 gilt.

Im vorliegenden Fall besteht kein Zweifel, dass die dem Alleingesellschafter-Geschäftsführer zugeflossenen Bezüge Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 darstellen. Dass hinsichtlich der Nutzung des „arbeitgebereigenen“ PKW's derartige Einkünfte vorliegen, ergibt sich klar aus der Rechtsprechung (vgl zB VwGH 13.4.2005, [2003/13/0014](#), unter Hinweis auf VwGH 10.11.2004, [2003/13/0018](#), und VwGH 24.10.2019, [Ra 2018/15/0099](#)) und wird in der Beschwerde dem Grunde nach auch gar nicht bestritten.

Letzteres jedoch eingeschränkt auf die private Nutzung. Und genau diese Einschränkung ist im gegenständlichen Fall strittig. Während nämlich das Finanzamt die gesamten im Rechenwerk der Beschwerdeführerin aufscheinenden Kosten als für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag

relevant angesehen hat, wird in der Beschwerde die Rechtsansicht vertreten, dass in die Bemessungsgrundlage nur jener Anteil einzufließen hat, der auf die private Nutzung entfällt.

Mit dieser Rechtsansicht ist die Beschwerdeführerin im Recht, hat dies doch der Verwaltungsgerichtshof zur vergleichbaren Rechtslage im Bereich der Kommunalsteuer klar judiziert (vgl zB VwGH 19.4.2018, [Ro 2018/15/0003](#), oder VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0099).

Auch trifft es zu, dass die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zwar in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzurechnen sind, ein wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer deshalb aber nicht als Arbeitnehmer iSd § 47 EStG 1988 anzusehen ist. Aus diesem Grund ist auch (bis zum Jahr 2018, s BGBl II 70/2018) die Sachbezugswerteverordnung zur Bemessung des auf die Privatnutzung entfallenden Sachbezuges nicht verpflichtend anwendbar. Vielmehr ist der Vorteil, der dem Gesellschafter-Geschäftsführer zugeflossen ist, in tatsächlicher Höhe festzustellen und anzusetzen bzw sind die entsprechenden Betriebseinnahmen (des Gesellschafter-Geschäftsführers) beim Fehlen entsprechender Aufzeichnungen nach den allgemeinen Grundsätzen des § 184 BAO zu schätzen (vgl nochmals das Erkenntnis des VwGH vom 13.4.2005).

Im vorliegenden Fall ist die tatsächliche Privatnutzung ebenso unstrittig wie die Tatsache, dass keinerlei Aufzeichnungen geführt wurden, die eine Ermittlung des Sachbezuges in tatsächlicher Höhe möglich machen würde, weshalb eine Schätzung zu erfolgen hat. Das Bundesfinanzgericht orientiert sich für diese Schätzung an den Werten der Sachbezugswerteverordnung in der für die Jahre 2012 bis 2014 gültigen Fassung. Dies einerseits, da bis zum Lohnsteuerprotokoll 2014 eine Schätzung in Höhe der Sachbezugswerte ausdrücklich in den Richtlinien der Finanzverwaltung als zulässig erklärt wurde und andererseits mit der ab 2018 erfolgten Änderung der Sachbezugswerteverordnung der Ansatz eines Sachbezugswertes nach der Verordnung beim Fehlen von Auszeichnungen über das tatsächliche Ausmaß verbindlich normiert wurde. Diese Vorgangsweise wurde dem Vertreter der Beschwerdeführerin telefonisch mitgeteilt, hat dieser seine Zustimmung dazu erteilt und mit Schreiben vom 28. Mai 2020 auch die diesbezüglichen Bemessungsgrundlagen unter Anschluss entsprechender Nachweise mitgeteilt. Auf Grund der bekannt gegebenen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges ergibt sich ein Sachbezug (ohne Kürzung auf die Höchstsätze der Sachbezugswerteverordnung) von jährlich € 7.887,48. Verglichen mit den vom Finanzamt in den bekämpften Bescheiden angesetzten gesamten, der Beschwerdeführerin entstandenen Kosten, ist damit die - neben der unstrittig auch betrieblich erfolgten - private Nutzung nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes jedenfalls ausreichend abgegolten.

Aus der Steuersystematik und der Rechtsprechung (vgl dazu neuerlich das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19.4.2018) ergibt sich, dass (verpflichtende) Kostenbeiträge jedenfalls den anzusetzenden Sachbezug mindern. Dies auch dann, wenn dieser erst am

Jahresende ermittelt und über das Verrechnungskonto dem Gesellschafter angelastet wird. Gegenständlich ergibt sich aus dem Verwaltungsakt, dass eine diesbezügliche Verpflichtung bestanden hat und die Belastung des Verrechnungskontos per 31. Dezember jeden Jahres erfolgt ist. Auch ergibt sich aus dem Verwaltungsakt keinerlei Zweifel daran, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer über eine entsprechende Bonität verfügt hat und wird dies letztlich auch durch die in den Bilanzen ausgewiesenen Gewinnvorträge, die ausgewiesenen Bankguthaben im Zusammenspiel mit den ausgewiesenen Forderungen und Verbindlichkeiten sowie durch die im Jahr 2015 tatsächlich erfolgte Gewinnausschüttung unter Beweis gestellt. Damit ist ein Kostenersatz auch dann anzuerkennen, wenn das in der Buchhaltung der GmbH eingerichtete, kontokorrentmäßig geführte Verrechnungskonto Schuldenstände des Gesellschafter-Geschäftsführers ausweist und ein (tatsächlicher) Ausgleich erst im Jahr 2015 erfolgt ist (vgl idS auch BFG 11.5.2018, [RV/3100247/2017](#), oder BFG 30.6.2018, [RV/1100374/2012](#)). Eine andere Sichtweise wäre allenfalls nur geboten, wenn nach den Gesamtumständen Zweifel an der Ernsthaftigkeit der diesbezüglichen Vereinbarung und der Verbuchung als Forderung (etwa wegen fehlender Bonität des Gesellschafter-Geschäftsführers) geboten wären (vgl dazu VwGH 28.9.2011, [2006/13/0084](#)), was gegenständlich jedoch offensichtlich nicht der Fall ist.

Damit vermindern sich die anzusetzenden, oben dargestellten Sachbezüge um € 3.036,77 für das Jahr 2012, um € 2.923,96 für das Jahr 2013 und um € 2.642,98 für das Jahr 2014.

Ausgehend von den bekämpften Bescheiden ergibt sich somit folgende Berechnung:

Jahr 2012

BMGI lt Prüfung			€	71.155,77
abzügl Hinzurechnung Sachbezug PKW lt Prüfung			€	- 9.145,41
zzgl Sachbezug PKW lt Erkenntnis	€	7.887,48		
abzugl Kostenbeitrag	€	- 3.036,77		
Hinzurechnung lt Erkenntnis			€	4.850,71
BMGI lt Erkenntnis			€	66.861,07
Festsetzung Dienstgeberbeitrag (BMGI x 4,5%)			€	3.008,75
bisher lt Selbstberechnung			€	- 2.790,47
Nachforderung lt Erkenntnis			€	218,28
Festsetzung Zuschlag zum DB (BMGI x 0,43%)				287,50

bisher lt Selbstberechnung			€	- 266,65
Nachforderung lt Erkenntnis			€	20,85

Jahr 2013

BMGI lt Prüfung			€	72.285,55
abzügl Hinzurechnung Sachbezug PKW lt Prüfung			€	- 8.993,94
zzgl Sachbezug PKW lt Erkenntnis	€	7.887,48		
abzugl Kostenbeitrag	€	- 2.923,96		
Hinzurechnung lt Erkenntnis			€	4.963,52
BMGI lt Erkenntnis			€	68.255,13
Festsetzung Dienstgeberbeitrag (BMGI x 4,5%)			€	3.071,48
bisher lt Selbstberechnung			€	- 2.848,12
Nachforderung lt Erkenntnis			€	223,36
Festsetzung Zuschlag zum DB (BMGI x 0,43%)				293,50
bisher lt Selbstberechnung			€	- 272,15
Nachforderung lt Erkenntnis			€	21,35

Jahr 2014

BMGI lt Prüfung			€	77.347,33
abzügl Hinzurechnung Sachbezug PKW lt Prüfung			€	- 10.288,48
zzgl Sachbezug PKW lt Erkenntnis	€	7.887,48		
abzugl Kostenbeitrag	€	- 2.642,98		
Hinzurechnung lt Erkenntnis			€	5.244,50
BMGI lt Erkenntnis			€	72.303,35
Festsetzung Dienstgeberbeitrag (BMGI x 4,5%)			€	3.253,65

bisher lt Selbstberechnung			€	- 3.017,65
Nachforderung lt Erkenntnis			€	236,00
Festsetzung Zuschlag zum DB (BMGl x 0,43%)				310,90
bisher lt Selbstberechnung			€	- 288,37
Nachforderung lt Erkenntnis			€	22,53

3.2. Zu Spruchpunkt III. (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.

Im vorliegenden Fall hat das Bundesfinanzgericht den festgestellten Sachverhalt entsprechend der angeführten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gewürdigt und entsprechend dieser entschieden. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war daher nicht zu lösen.

Innsbruck, am 2. Juni 2020