

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch BG&P Binder Grossek & Partner Steuerberatung und Wirtschafts- prüfung GmbH, Neufeldweg 93, 8010 Graz, über die Beschwerden vom 10. Juni 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 14. April 2015 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2009, 2010, 2011, 2012 und 2013, zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden wie folgt abgeändert:

Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2009	Beträge in Euro
Bemessungsgrundlage	371.061,45
Dienstgeberbeitrag	16.697,77
Bisher war vorgeschrieben	16.658,30
Nachforderung	39,47
Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2009	
Bemessungsgrundlage	371.061,45
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	1.484,25
Bisher war vorgeschrieben	1.480,73
Nachforderung	3,52

Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2010	Beträge in Euro
Bemessungsgrundlage	494.778,85
Dienstgeberbeitrag	22.265,05
Bisher war vorgeschrieben	22.225,49
Nachforderung	39,56
Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2010	
Bemessungsgrundlage	494.778,85
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	1.979,12
Bisher war vorgeschrieben	1.975,58
Nachforderung	3,54

Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2011	Beträge in Euro
Bemessungsgrundlage	530.760,89
Dienstgeberbeitrag	23.884,24
Bisher war vorgeschrieben	23.845,25
Nachforderung	38,99
Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2011	
Bemessungsgrundlage	530.760,89
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2.123,04
Bisher war vorgeschrieben	2.119,57
Nachforderung	3,47

Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2012	Beträge in Euro
Bemessungsgrundlage	600.201,69
Dienstgeberbeitrag	27.009,08
Bisher war vorgeschrieben	26.964,45
Nachforderung	44,63
Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2012	
Bemessungsgrundlage	600.201,69
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2.340,79
Bisher war vorgeschrieben	2.336,93
Nachforderung	3,86

Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2013	Beträge in Euro
Bemessungsgrundlage	643.899,94
Dienstgeberbeitrag	28.975,50
Bisher war vorgeschrieben	28.943,01
Nachforderung	32,49
Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2013	
Bemessungsgrundlage	643.899,94
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2.511,21
Bisher war vorgeschrieben	2.508,40
Nachforderung	2,81

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Zuge einer GPLA wurde laut Niederschrift über die Schlussbesprechung festgestellt, dass für den Gesellschafter-Geschäftsführer die Möglichkeit bestanden hat, ein arbeitgebereigenes Kfz für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich der Fahrten Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen.

Auf Grund dieser Feststellung zog der Prüfer den gesamten unternehmensrechtlichen Ansatz der Aufwendungen für das Kfz als Bemessungsgrundlage für den DB und DZ heran. Hierzu wird ausgeführt, dass beim wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art mit dem Begriff der Betriebseinnahmen gleichzusetzen seien. Betriebseinnahmen seien betrieblich veranlasste Wertzugänge in Geld oder geldwerten Vorteilen. Bei der Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kfz's würden beim Gesellschafter-Geschäftsführer Betriebseinnahmen grundsätzlich in der Höhe des unternehmensrechtlichen Ansatzes vorliegen. Als Bemessungsgrundlage für den DB und DZ sei der Vorteil in Höhe der der GmbH tatsächlich entstandenen gesamten Kfz-Kosten (betriebliche und nicht betriebliche) auf Basis des unternehmensrechtlichen Ansatzes als sonstige Vergütung jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988 anzusetzen.

Das Finanzamt folgte dieser im Zuge der GPLA getroffenen einzigen Feststellung und erließ die angefochtenen Bescheide, mit denen DB und DZ in Höhe von insgesamt € 4.245,93 nachgefordert wurden.

In den dagegen nach Fristverlängerungsansuchen fristgerecht erhobenen Beschwerden wurde eingewendet, dass diese Feststellung nicht nachvollziehbar sei. Aus dem Gesetzestext lasse sich nicht ableiten, dass auch die betrieblich veranlassten Kfz-Kosten in die Bemessungsgrundlage für den DB und DZ miteinbezogen werden sollen. Keinesfalls könnten unter den Begriff „Einkünfte“ nur die Einnahmen ohne Berücksichtigung der Ausgaben subsumiert werden. Zum Sachverhalt wird ausgeführt, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer von der Möglichkeit, das arbeitgebereigene Kfz für nicht berufliche Fahrten zu benützen, nur in geringem Umfang Gebrauch gemacht habe, da sich in seinem Privatvermögen ein gleichwertiges Fahrzeug befunden habe. Angepasst an die tatsächlichen Verhältnisse seien in den Einkommensteuererklärungen 2009 bis 2013 jährliche Privatnutzungen in Höhe von 5% im Rahmen der Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit iSd § 22 Z 2 EStG erklärt worden. Es

werde daher beantragt, die bekämpften Bescheide unter Berücksichtigung eines geldwerten Vorteils von 5% der gesamten Kfz-Kosten zu berichtigen.

Das Finanzamt legte die Beschwerden ohne Erlassung von Beschwerdeentscheidungen an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und begehrte die Abweisung der Beschwerden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Im Beschwerdeschreiben wird zum Sachverhalt angegeben, dass für den Gesellschafter-Geschäftsführer im Rahmen seiner Tätigkeit im Zeitraum 2009 bis 2013 die Möglichkeit bestanden habe, ein arbeitgebereigenes Kfz für nicht beruflich veranlasste Fahrten zu benutzen, wovon der Gesellschafter-Geschäftsführer allerdings nur in einem geringen Umfang Gebrauch gemacht habe, da sich in seinem Privatvermögen ein gleichwertiges Fahrzeug befunden habe. Ein Fahrtenbuch wurde nicht geführt. In der Lohnverrechnung wurde dieser Vorteil nicht berücksichtigt, jedoch in den Einkommensteuererklärungen der geprüften Jahre durch den Ansatz von 5% der jährlichen betrieblichen Aufwendungen als Einnahmen erklärt.

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 das arbeitgebereigene Kfz vom Gesellschafter-Geschäftsführer im Ausmaß von 5% privat genutzt wurde und beantragte die Berichtigung der bekämpften Bescheide unter Berücksichtigung eines geldwerten Vorteils von 5% der gesamten Kfz-Kosten.

Zur der von der Bf angegebenen Höhe der Privatnutzung in Höhe von 5% der jährlichen betrieblichen Aufwendungen wurde das Finanzamt mit Vorhalt vom 11.3.2020 ersucht, die von

der Bf angegebene tatsächliche Privatnutzung in Höhe von 5% der gesamten KFZ-Kosten zu überprüfen und, falls das Ausmaß der von der Bf geschätzten Privatnutzung keinesfalls den tatsächlichen Umständen entspricht, anhand einer fundierten und nachvollziehbaren und der Bf zur Kenntnis gebrachten Schätzung unter Bekanntgabe der Bemessungsgrundlagen die Privatnutzung neu zu ermitteln.

Da das Finanzamt sich zu diesem Ersuchen nicht geäußert hat, geht das Bundesfinanzgericht auf Grund des an das Finanzamt gerichteten Ersuchens, falls das Ausmaß der von der Bf geschätzten Privatnutzung keinesfalls den tatsächlichen Umständen entspricht, die Privatnutzung neu zu ermitteln, davon aus, dass das Ausmaß der von der Bf geschätzten Privatnutzung in Höhe von 5% der gesamten Kfz-Aufwendungen annähernd den tatsächlichen Verhältnissen entspricht.

Die Bemessungsgrundlagen für die Nachforderungen der den angefochtenen Bescheiden zu Grunde liegenden Abgaben waren wie folgt neu zu ermitteln:

Bem. Grl. der angefochtenen Bescheide 2009	€ 387.725,11
abzüglich Hinzurechnung lt. Prüfung	€ -17.540,69
zuzüglich 5% Kfz-Aufwand lt. Bf	€ 877,03
Bem. Grl. lt. BFG	€ 371.061,45

Bem. Grl. der angefochtenen Bescheide 2010	€ 511.479,77
abzüglich Hinzurechnung lt. Prüfung	€ -17.579,91
zuzüglich 5% Kfz-Aufwand lt. Bf	€ 878,99
Bem. Grl. lt. BFG	€ 494.778,85

Bem. Grl. der angefochtenen Bescheide 2011	€ 547.224,44
abzüglich Hinzurechnung lt. Prüfung	€ -17.330,05
zuzüglich 5% Kfz-Aufwand lt. Bf	€ 866,50
Bem. Grl. lt. BFG	€ 530.760,89

Bem. Grl. der angefochtenen Bescheide 2012	€ 619.044,22
abzüglich Hinzurechnung lt. Prüfung	€ -19.834,24
zuzüglich 5% Kfz-Aufwand lt. Bf	€ 991,71
Bem. Grl. lt. BFG	€ 600.201,69

Bem. Grl. der angefochtenen Bescheide 2013	€ 657.614,88
abzüglich Hinzurechnung lt. Prüfung	€ -14.436,78
zuzüglich 5% Kfz-Aufwand lt. Bf	€ 721,84
Bem. Grl. lt. BFG	€ 643.899,94

Aus den dargestellten Gründen war den Beschwerden stattzugeben.

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

Unzulässigkeit der ordentlichen Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 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.

Nachdem die Beschwerde insoweit keine für die Entscheidung maßgeblichen Rechtsfragen aufwirft, denen im Sinne der zitierten Bestimmungen grundsätzliche Bedeutung zukäme, war unter Hinweis auf die zitierte eindeutige und einheitliche Rechtsprechung die Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision auszusprechen.

Graz, am 9. Juni 2020