

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Peter Unger in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch ACCURATA Steuerberatungs GmbH & Co KG, Rechte Kremszeile 62, 3500 Krems an der Donau, über die Beschwerde vom 25.9.2015 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Waldviertel vom 27.8.2015, betreffend Festsetzung von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, jeweils für die Jahre 2011 bis 2014, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

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.

II. 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 bei der beschwerdeführenden Gesellschaft (in Folge: Beschwerdeführerin) für die streitgegenständlichen Jahre 2011 bis 2014 durchgeführten gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben wurden ua diverse Feststellungen im Zusammenhang mit der (auch)

privaten Nutzung eines Kraftfahrzeugs durch den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer getroffen.

Mit den angefochtenen Bescheiden vom 25.8.2015 setzte die belangte Behörde - den Prüfungsfeststellungen folgend - die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ua unter Heranziehung der gesamten, sowohl auf die betriebliche als auch auf die private Nutzung entfallenden KFZ-Kosten neu fest, woraus sich jeweils eine Nachforderung an Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ergab.

In ihrer Beschwerde führte die Beschwerdeführerin aus, dass in den Streitjahren jeweils im Zuge der Bilanzerstellung das Verrechnungskonto des Gesellschafters mit einem anteiligen Kostenbeitrag für die privaten Fahrten iHv geschätzten 5% der gesamten KFZ-Kosten belastet wurde. Die Höhe des Privatanteils sei (wie auch bereits bei früheren Prüfungen) von der Prüferin zu keinem Zeitpunkt beanstandet worden. Der relativ geringe Privatanteil ergebe sich daraus, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer überwiegend im Vertrieb für die Beschwerdeführerin tätig sei und dabei viele Auslandsreisen anfielen, weshalb die jährliche Gesamtkilometerzahl des verwendeten PKW bei ca 40.000 km liege. Aufgrund der verrechneten Kostenbeiträge seien im Streitzeitraum weder Dienstgeberbeiträge noch Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag angeführt worden. Es werde zudem die Ansicht vertreten, dass ein geldwerter Vorteil jedenfalls mit dem Anteil der Privatnutzung begrenzt sei und nicht auch die Kostenanteile für eine betriebliche Nutzung in die Bemessungsgrundlage für den DB und den DZ einbezogen werden dürften. Da im vorliegenden Fall die Verrechnung eines Kostenersatzes des Gesellschafter-Geschäftsführers an die Gesellschaft erfolgte, sei folglich überhaupt kein geldwerter Vorteil vorgelegen.

Ausdrücklich außer Streit stellte die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerde die von der belangten Behörde neben dem Vorteil aus der KFZ-Nutzung ebenfalls in die Bemessungsgrundlage für DB und DZ nachträglich miteinbezogenen pauschalen Reisekostenersatzes, welche die Beschwerdeführerin an den Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlt hat. Diese Kosten seien von der Lohnverrechnung der Beschwerdeführerin bislang irrtümlich nicht berechnet und abgeführt worden.

Mit Beschwerdevorentscheidung wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab und führte ua erneut aus, dass für die Nutzung des Firmen-KFZ der Beschwerdeführerin durch den Gesellschafter-Geschäftsführer die gesamten der Beschwerdeführerin entstandenen Kosten (sowohl für private als auch für betriebliche Fahrten) als Bemessungsgrundlage für die Lohnnebenkosten (DB, DZ, KommSt) heranzuziehen seien.

Hiergegen stellte die Beschwerdeführerin fristgerecht einen Vorlageantrag, woraufhin die belangte Behörde die Beschwerde- und Aktenvorlage gemäß § 265 BAO vornahm.

Mit Schreiben vom 11.5.2020 zog die Beschwerdeführerin die Anträge auf Senatszuständigkeit und mündliche Verhandlung zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Feststellungen

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Beschwerdeführerin hat ihrem wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer ein Kraftfahrzeug zur Nutzung überlassen, welches auch für Privatfahren des Gesellschafter-Geschäftsführers genutzt wurde.

Das Ausmaß der privaten Nutzung des Kraftfahrzeuges durch den Gesellschafter-Geschäftsführer betrug im Streitzeitraum 2011 bis 2014 jeweils 5 % der gesamten Nutzung.

Die unternehmensrechtlichen Kosten der Gesamtnutzung des Kraftfahrzeuges betrugen:

Im Jahr 2011: 19.700,80 €; im Jahr 2012: 14.477,26 €, im Jahr 2013: 19.734,19 € und im Jahr 2014: 5.891,60 €.

Die an den Gesellschafter-Geschäftsführer verrechneten Kostenbeiträge für die Privatnutzung (5% der Gesamtkosten) betrugen:

Für das Jahr 2011: 985,04 €; für 2012: 723,86 €, für das Jahr 2013: 986,71 € und für das Jahr 2014: 294,58 €.

Die Beschwerdeführerin zahlte an ihren Gesellschafter-Geschäftsführer pauschale Reisekostenersätze in der folgenden Höhe:

Im Jahr 2011: 2.460,20 €; im Jahr 2012: 2.219,73 €, im Jahr 2013: 1.929,95 € und im Jahr 2014: 1.527,20 €.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich allesamt aus den Akten, insbesondere den bereits der belangten Behörde vorgelegten bzw dem Gericht nachgereichten Auszügen aus den Buchhaltungskonten. Dagegen sprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich. Insbesondere wurden auch von der belangten Behörde nicht die Ausführungen der Beschwerdeführerin über das Ausmaß der Privatnutzung des Kraftfahrzeugs von 5 % in Zweifel gezogen und durch entsprechende Erhebungen anderes festgestellt.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsstellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Bescheidabänderungen)

§ 41 FLAG lautet auszugsweise:

"(1) Den Dienstgeberbeitrag haben 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.

(2) Dienstnehmer sind 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.

(3) Der Beitrag des Dienstgebers ist 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.

(4) [...] Übersteigt die Beitragsgrundlage in einem Kalendermonat nicht den Betrag von 1 460 Euro, so verringert sie sich um 1 095 Euro."

Der Dienstgeberbeitrag betrug im gegenständlichen Streitzeitraum (2011 bis 2014) gemäß § 41 Abs 5 FLAG 4,5 % der Beitragsgrundlage.

Ebenso wie der Dienstgeberbeitrag knüpft auch der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (Kammerumlage II) nach [§ 122 Abs 7 und 8 WKG](#) an die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG an und betrug im Streitzeitraum für die Beschwerdeführerin 0,40 % der Beitragsgrundlage.

Für die Rechtslage vor der VO BGBl II 2018/70 (erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2018 anzuwenden) über die [Bewertung von Sachbezügen betreffend Kraftfahrzeuge bei wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern](#), hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 19.4.2018, Ro 2018/15/0003, die Rechtsansicht vom Bundesfinanzgericht (bzgl DB und DZ; vgl zB BFG 22.8.2014, [RV/7101184/2013](#); BFG 26.9.2017, [RV/7106438/2016](#) und BFG 13.2.2018, [RV/7104061/2016](#)) und der Landesverwaltungsgerichte (bzgl KommSt; vgl zB LVwG Tirol 21.6.2016, LVwG-2015/12/2927-5; LVwG OÖ 9.11.2017, LVwG-450256/6/HW/MA) bestätigt, wonach im gegebenen Zusammenhang allein die auf die private Nutzung eines Firmen-Kraftfahrzeugs entfallenden Kosten einen geldwerten Vorteil darstellen und somit in die Bemessungsgrundlagen für KommSt, DB und DZ einfließen dürfen, wobei allfällige Kostenersätze abzuziehen sind (vgl dazu ua *Zorn*, Betriebliche Nutzung des Firmenautos kein Gehaltsbestandteil des GmbH-Geschäftsführers, RdW 2018, 387). Dass dabei auch eine (wie im vorliegenden Fall) erst am Jahresende erfolgte Ermittlung der entsprechenden Kosten samt Anlastung auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafters für die Feststellung des (Umfangs des) geldwerten Vorteils zu berücksichtigen ist, wurde vom Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 24.10.2019, Ra 2018/15/0099, mwN, klargestellt.

Soweit die belangte Behörde daher zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag die gesamten Kosten der KFZ-Nutzung herangezogen hat und somit auch jene, die auf die betriebliche Nutzung des Kraftfahrzeugs entfallen, hat sie die Rechtslage verkannt und die angefochtenen Bescheide schon deshalb mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet.

Da im vorliegenden Fall im Ausmaß der privaten Nutzung des Kraftfahrzeuges entsprechende Verrechnungen von Kostenersätzen an den Gesellschafter-Geschäftsführer erfolgten, kann im Lichte der oben zitierten Rechtsprechung kein (weiterer) geldwerter Vorteil aus der Privatnutzung eines Kraftfahrzeuges als Anteil an der Bemessungsgrundlage von DB und DZ verbleiben.

Hingegen wurde die nachträgliche Erfassung der ausbezahlten pauschalen Reisekostenersätze in die Bemessungsgrundlage von DB und DZ zu Recht von der belangten Behörde

vorgenommen, wobei zu beachten ist, dass im Jahr 2013 und 2014 die anteilige Bemessungsgrundlage (in den Monaten, in denen der Grenzbetrag des § 41 Abs 4 FLAG nicht überschritten wird) durch den Freibetrag gemäß § 41 Abs 4 FLAG reduziert wird.

Die anteilige Bemessungsgrundlage für Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag bezüglich der pauschalen Reisekostenersätze ergibt sich wie folgt:

-) 2011: 2.460,20 €

-) 2012: 2.219,73 €

-) 2013: 321,66 € (1.929,95 € pauschale Reisekostenersätze abzüglich monatliche Freibeträge gem § 41 Abs 4 FLAG)

-) 2014: 254,53 € (1.527,20 € pauschale Reisekostenersätze abzüglich monatliche Freibeträge gem § 41 Abs 4 FLAG)

Die angefochtenen Bescheide waren daher (unter alleiniger nachträglicher Berücksichtigung der pauschalen Reisekostenersätze) gemäß § 279 BAO wie folgt abzuändern:

-) 2011:

Bemessungsgrundlage lt. angefochtenem Bescheid: 49.943,33 €

Bemessungsgrundlage NEU lt BFG: 30.242,53 €

Festsetzung Dienstgeberbeitrag lt. angefochtenem Bescheid: 2.247,45 €

Festsetzung Dienstgeberbeitrag NEU lt BFG: 1.360,91 €

Festsetzung Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag lt. angefochtenem Bescheid: 199,76 €

Festsetzung Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag NEU lt BFG: 120,97 €

-) 2012:

Bemessungsgrundlage lt. angefochtenem Bescheid: 46.522,88 €

Bemessungsgrundlage NEU lt BFG: 32.045,62 €

Festsetzung Dienstgeberbeitrag lt. angefochtenem Bescheid: 2.093,53 €

Festsetzung Dienstgeberbeitrag NEU lt BFG: 1.442,05 €

Festsetzung Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag lt. angefochtenem Bescheid: 186,09 €

Festsetzung Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag NEU lt BFG: 128,18 €

-) 2013:

Bemessungsgrundlage lt. angefochtenem Bescheid: 33.484,66 €

Bemessungsgrundlage NEU lt BFG: 13.750,47 €

Festsetzung Dienstgeberbeitrag lt. angefochtenem Bescheid: 1.506,81 €

Festsetzung Dienstgeberbeitrag NEU lt BFG: 618,77 €

Festsetzung Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag lt. angefochtenem Bescheid: 133,94 €

Festsetzung Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag NEU lt BFG: 55 €

-) 2014:

Bemessungsgrundlage lt. angefochtenem Bescheid: 10.498,88 €

Bemessungsgrundlage NEU lt BFG: 4.607,28 €

Festsetzung Dienstgeberbeitrag lt. angefochtenem Bescheid: 472,45 €

Festsetzung Dienstgeberbeitrag NEU lt BFG: 207,33 €

Festsetzung Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag lt. angefochtenem Bescheid: 42 €

Festsetzung Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag NEU lt BFG: 18,43 €

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der Revision)

Gemäß § 25a Abs 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art 133 Abs 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 BVG 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.

Mit dem vorliegenden Erkenntnis ist das Bundesfinanzgericht nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Bewertung von Sachbezügen betreffend Kraftfahrzeuge bei wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern abgewichen, sondern folgt der in den Erkenntnissen vom 19. April 2018, Ro 2018/15/00037, und 24. Oktober 2019, Ra 2018/15/0099, zum Ausdruck gebrachten Judikaturlinie.

Es war daher gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 18. Mai 2020