

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf.***, vertreten durch ***V.***, über die Beschwerde vom 14. November 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes ***FA*** (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 4. November 2016 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1. Jänner 2015 bis 31. Dezember 2015 zu Recht erkannt:

I.) Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) wie folgt abgeändert.

Jahr	Beitragsgrundlage (€)	DB (€)	DZ (€)
2015	554.044,78	24.932,02	1.994,56

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang und Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin, eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, stellte im Prüfungszeitraum ihrem (wesentlich beteiligten) Gesellschafter-Geschäftsführer ein Kraftfahrzeug zur Verfügung. Der auf die Privatnutzung des Kraftfahrzeuges entfallende Anteil (geschätzte 20 %) wurde dem Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführer angelastet.

Als Ergebnis einer den Zeitraum 1. Jänner 2013 bis 31. Dezember 2015 umfassenden Prüfung lohnabhängiger Abgaben setzte das Finanzamt mit Bescheiden vom 4. November 2016 gegenüber der Bf. den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB)

sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für das Jahr 2015 fest.

Es folgte den Feststellungen des Prüfers, der im Rahmen der Außenprüfung einen pauschalen Ansatz von 8.640,00 Euro abzüglich eines „Eigenanteiles“ von 2.314,56 Euro, demnach einen Betrag in der Höhe von 6.325,44 Euro in die Bemessungsgrundlage für den DB und DZ einbezog.

Das Finanzamt wies die dagegen fristgerecht eingebrachte Beschwerde vom 14. November 2016 mit Beschwerdevorentscheidung vom 22. März 2017 als unbegründet ab und änderte die angefochtenen Bescheide dahingehend ab, dass es als Bemessungsgrundlage nunmehr einen Betrag von 563.990,49 Euro annahm und den DB mit 25.379,57 Euro sowie den DZ mit 2.030,37 Euro festsetzte.

Dies im Wesentlichen mit folgender Begründung (auszugsweise):

Werde einem wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer, der eine Tätigkeit nach § 22 Z 2 EStG 1988 selbständig ausübe, ein Firmen-PKW unentgeltlich überlassen, so stelle der Vorteil aus der Zurverfügungstellung des PKWs in Höhe der der GmbH tatsächlich entstandenen Gesamtkosten des PKWs (betriebliche und nicht betriebliche) einen als Betriebseinnahme zu erfassenden geldwerten Vorteil dar und sei bei der Gesellschaft als Geschäftsführervergütung anzusetzen.

Werde der PKW beim wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer betrieblich eingesetzt, wie im vorliegenden Sachverhalt, stünden der Betriebseinnahme im Umfang der betrieblichen PKW-Nutzung Betriebsausgaben gegenüber. Das betragliche Ausmaß dieser Betriebsausgabenpost entspreche dem Verhältnis, das sich aus der Gegenüberstellung von betrieblichem Einsatz zum gesamten (auch privaten) Einsatz des überlassenen Fahrzeuges ergebe. Durch den Abzug des auf die betriebliche Nutzung entfallenden Anteiles werde lediglich der auf den privat genutzten Teil entfallende Vorteil steuerwirksam. Allfällige auf den betrieblichen Anteil entfallende Betriebsausgaben seien für die Lohnnebenkosten unbeachtlich, da diese sich von den „Bruttobezügen“ berechnen würden.

Bei Rechtsbeziehungen zwischen Körperschaften und Gesellschaftern gelte das sog. Trennungsprinzip. Daher sei sowohl der Zufluss als auch der Abfluss iSd § 19 EStG aus der Sicht des wesentlich Beteiligten und nicht aus Sicht der Gesellschaft zu beurteilen. Während der Zufluss aus Sicht des Gesellschafters durch die Zurverfügungstellung des Firmen-KFZ „laufend“ gegeben sei, sei ein Abfluss erst dann anzunehmen, wenn er in der Vermögenssphäre des Gesellschafters auch tatsächlich wirksam werde. Die bloße Verbuchung eines Privatanteiles auf dem Verrechnungskonto begründe lediglich eine Forderung der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter und bewirke noch keinen tatsächlichen Abfluss iSd § 19 EStG. Erst dann, wenn der Gesellschafter die Forderung gegenüber der Gesellschaft tilge, werde ein Abfluss iSd § 19 EStG bewirkt.

Mit der fristgerechten Einbringung des Vorlageantrags vom 31. März 2017 gilt die Bescheidbeschwerde wiederum als unerledigt (§ 264 Abs. 3 BAO).

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Beweiswürdigung

Der unter Punkt I. angeführte Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt vorgelegten Verwaltungsakten sowie aus den Angaben und Vorbringen der beschwerdeführenden Partei. Ausgehend von den Ermittlungsergebnissen sieht das Bundesfinanzgericht den maßgeblichen Sachverhalt als ausreichend geklärt an. Es liegen in sachverhaltsmäßiger Hinsicht keine begründeten Zweifel vor, die durch weitere Ermittlungen zu verfolgen wären, zumal auch die Verfahrensparteien keine solchen begründeten Zweifel darlegten, dass weitere Erhebungen erforderlich und zweckmäßig erscheinen.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I.

Die Beschwerde richtet sich ausdrücklich gegen die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag für die Privatnutzung des Firmenfahrzeugs durch den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer. Die sonstigen Feststellungen im Prüfbericht vom 4. November 2016, auf den in den angefochtenen Bescheiden verwiesen wird, blieben unbeanstandet.

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

Nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 sind Dienstnehmer u.a. alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie auch an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Der Beitrag ist von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind u.a. 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 (§ 41 Abs. 3 FLAG 1967).

Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 fallen unter die 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) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Der Dienstgeberbeitrag betrug im gegenständlichen Streitzeitraum (2015) gemäß § 41 Abs. 5 FLAG 1967 4,5 % der Beitragsgrundlage, der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag betrug für die Bf. 0,36 % 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 im Erkenntnis VwGH 19.4.2018, Ro 2018/15/0003, entschieden, dass 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. auch Zorn in RdW 2018, 387). Dass dabei auch eine erst am Jahresende erfolgte Ermittlung der entsprechenden Kosten samt Anlastung auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafter für die Feststellung des (Umfangs des) geldwerten Vorteils zu berücksichtigen ist, wurde im Erkenntnis VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0099, klargestellt.

Ein Kostenersatz ist auch dann anzuerkennen, wenn das in der Buchhaltung der GmbH eingerichtete, kontokorrentmäßig geführte Verrechnungskonto Schuldenstände des Gesellschafter-Geschäftsführers ausweist und ein (tatsächlicher) Ausgleich erst später erfolgt. 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 BFG 2.6.2020, RV/3100567/2016 mwN). Für eine solche Annahme finden sich jedoch in den vorgelegten Verwaltungsakten keine Anhaltspunkte.

Der Verwaltungsgerichtshof hält somit 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. etwa VwGH 22.12.2005, 2003/15/0063). Dass die Schätzung der Bf. des auf die private Nutzung entfallenden Anteiles der gesamten Kraftfahrzeugkosten nicht mit den tatsächlichen Gegebenheiten übereinstimmen würde, kann der als Bescheidbegründung dienenden Feststellung im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung nicht entnommen werden und wurde auch von der belangte Behörde im weiteren Verfahren nicht vorgebracht.

Im Beschwerdefall ist für den gesamten Anteil der Privatnutzung (20 %) ein Kostenbeitrag (2.314,56 Euro) auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers angelastet

worden, sodass kein Raum für eine Erhöhung der Beitragsgrundlage für den DB und DZ verbleibt.

Berechnung:

DB	Beitrglg.	DB	Beitrglg. lt. angef. Bescheid	DB lt. Bescheid	DB Diff.
2015	554.044,78	24.932,02	560.370,22	25.216,66	284,64
DZ	Beitrglg.	DZ	Beitrglg. lt. angef. Bescheid	DZ lt. Bescheid	DZ Diff.
2015	554.044,78	1.994,56	560.370,22	2.017,34	22,78

2.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

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 2018/15/0003, und 24. Oktober 2019, Ra 2018/15/0099, zum Ausdruck gebrachten Judikaturlinie.

Eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Linz, am 3. Mai 2021