

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Moore Salzburg GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Innsbrucker Bundesstraße 126, 5020 Salzburg, über die Beschwerde vom 30. August 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 16. August 2016 betreffend Dienstgeberbeitrag 2011, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden wie folgt abgeändert:

	2011	2012	2013
BemGrl	228.921,11	237.929,56	352.951,78
DB	10.301,45	10.706,83	15.882,83
Bisher	10.064,36	10.113,53	15.267,03
Nachforderung	237,09	593,3	615,8
DZ	961,48	999,27	1.482,38
Bisher	939,35	943,9	1.424,91
Nachforderung	22,13	55,37	57,47

Die Bemessungsgrundlagen und die Berechnung 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

Mit Bescheiden vom jeweils 16.8.2016 wurden der Beschwerdeführerin (im Folgenden kurz: Bf) aufgrund der Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung vom Finanzamt der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und der Zuschlag zu diesem Beitrag für die Jahre 2011 bis 2013 wie folgt neu vorgeschrieben:

Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für das Jahr 2011

Bemessungsgrundlage	239.941,55 €
Dienstgeberbeitrag	10.797,37 €
Bisher war vorgeschrieben	10.064,36 €
Nachforderung/Gutschrift	733,01 €

Bescheid über die Festsetzung des Säumniszuschlages für den DB

Bemessungsgrundlage	0,00 €
Säumniszuschlag	0,00 €

Bescheid über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für das Jahr 2011

Bemessungsgrundlage	239.941,55 €
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	1.007,76 €
Bisher war vorgeschrieben	939,35 €
Nachforderung/Gutschrift	68,41 €

Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für das Jahr 2012

Bemessungsgrundlage	242.667,55 €
Dienstgeberbeitrag	10.920,04 €
Bisher war vorgeschrieben	10.113,53 €
Nachforderung/Gutschrift	806,51 €

Bescheid über die Festsetzung des Säumniszuschlages für den DB

Bemessungsgrundlage	0,00 €
Säumniszuschlag	0,00 €

Bescheid über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für das Jahr 2012

Bemessungsgrundlage	242.667,55 €
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	1.019,17 €
Bisher war vorgeschrieben	943,90 €
Nachforderung/Gutschrift	75,27 €

Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für das Jahr 2013

Bemessungsgrundlage	357.130,44 €
Dienstgeberbeitrag	16.070,87 €
Bisher war vorgeschrieben	15.267,03 €
Nachforderung/Gutschrift	803,84 €

Bescheid über die Festsetzung des Säumniszuschlages für den DB

Bemessungsgrundlage	0,00 €
Säumniszuschlag	0,00 €

Bescheid über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für das Jahr 2013

Bemessungsgrundlage	357.130,44 €
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	1.499,94 €
Bisher war vorgeschrieben	1.424,91 €
Nachforderung/Gutschrift	75,03 €

Zur Begründung wurde auf den Bericht über die Außenprüfung mit selben Datum verwiesen. Darin wurde ausgeführt: „Gemäß § 41 (3) FLAG 1967 gilt als Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag grundsätzlich die Summe der Arbeitslöhne, die an die Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer (Lohnsteuer) unterliegen. Arbeitslöhne sind insbesondere Bezüge gemäß § 25 Abs.1 Z 1 lit. a und b EStG 88 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG

88. 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. 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 88 dar und hat auf die Betriebseinnahmen keinen Einfluss auf Ebene des Gesellschafter-Geschäftsführers. Wird ein Firmen-Kfz dem wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer zur Verfügung gestellt, liegen sonstige Vergütungen jeder Art in Höhe der gesamten Ausgaben bei der GmbH vor. Allfällige auf den betrieblichen Anteil entfallende Betriebsausgaben sind für die Lohnnebenkosten unbeachtlich, da diese sich von den "Bruttobezügen" berechnen. Auch eine verbindliche Festlegung von Sachbezugswerten, wie sie im Bereich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit durch die Sachbezugswerte-VO normiert sind, existiert im Bereich der selbständigen Einkünfte nicht. Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ist gem. § 122 (7) Wirtschaftskammergesetz 1988 beim einzelnen Kammermitglied von der Summe der in seiner Unternehmung anfallenden Arbeitslöhne zu berechnen, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG 1967 gilt.“

Aus diesem Grund, so die Behörde, werde daher der aus der Nutzung des betrieblichen Fahrzeuges entstandene Vorteil in Höhe der gesamten Kfz-Kosten (2011: € 12.551,25; 2012: € 5.922,62 und 2013: € 4.863,29) als sonstige Vergütung den Lohnnebenkosten unterworfen. Für das Jahr 2011 werde der anerkannte Privatanteil von 20% der Afa abgezogen.

Aufstellung Geschäftsführerbezüge lt. Bilanz

<u>Bezeichnung</u>	<u>2011</u>	<u>2012</u>	<u>2013</u>
GF-Bezüge lt. Bilanz	74.930,00	82.000,00	83.000,00
PKW Volvo	4.897,21	4.482,90	3.422,52
KFZ Versicherung	1.693,49	1.439,72	1.440,77
Afa	5.960,55		
Privatanteil Afa	-1.192,11		
	86.289,14	87.922,62	87.863,29
GF-Bezug lt.LK	70.000,08	70.000,08	70.000,08
<u>Differenz</u>	<u>16.289,06</u>	<u>17.922,54</u>	<u>17.863,21</u>

Gegen diese Bescheide wurde innerhalb offener Frist mit Schreiben vom 30.08.2016 Beschwerde erhoben.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass sich die Rechtsansicht des Finanzamts auf den Erlass des BMF vom 23.09.2014, BMF-010222/0057-VI/7/2014, gültig ab 24.09.2014, stütze. Zum einen liege der Beschwerdezeitraum (2001-2013) vor dem In-Kraft-Treten dieses Erlasses, zum

anderen sei bereits in der Entscheidung des BFG vom 22.08.2014 (RV/7101184/2013) unmissverständlich klargestellt worden, dass nur der private Anteil in die Bemessungsgrundlage der lohnabhängigen Abgaben einzubeziehen sei. Dies entspreche zudem auch der bisherigen Prüfungspraxis. Der private Anteil in Höhe von 20% sei dem Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführer gegengebucht worden. Dies stelle eine Rechnungslegung der GmbH gegenüber dem Gesellschafter-Geschäftsführer in Höhe der privaten Nutzung des Kfz dar, weshalb überhaupt kein geldwerter Vorteil aus der Überlassung des Firmen PKWs gegeben sei. Überdies sei fest zu halten, dass selbst nach dem Erlass des BMF vom 23.09.2014, BMF-010222/0057-VI/7/2014 nur dann die 'tatsächlichen Ausgaben der GmbH' als Bemessungsgrundlage der Lohnnebenkosten heranzuziehen sind, wenn der wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer das von der Gesellschaft zur Verfügung gestellte Kfz "ausschließlich" nutzen kann. Im gegenständlichen Fall ist dies jedoch nicht zutreffend, da das besagte Kfz auch von anderen Mitarbeitern im Rahmen der Dienstausbübung benutzt werden kann und auch benutzt wird. Auch aus diesem Grunde ist die angefochtene Vorgangsweise der Finanzverwaltung unzulässig. Dieser Umstand wurde im vorliegenden Sachverhalt nicht berücksichtigt, unsere Mandantschaft bietet hierzu nachdrücklich den Nachweis mittels Zeugenaussagen zur Bestätigung dieser Tatsache an.

Zusammenfassend wurde festgehalten:

„Im Zuge der GPLA wurden unserer Mandantschaft für die Jahre 2011-2013 die gesamten Kosten eines PKWs, welcher (auch) dem wesentlich beteiligtem Geschäftsführer zur Verfügung gestellt wurde, zur Bemessungsgrundlage der Lohnnebenkosten hinzugerechnet. Lediglich für das Jahr 2011 wurde der, zum Übrigen unstrittige, Privatanteil von 20% in der Form berücksichtigt, dass dieser von der Afa des besagten Kfz bei der Hinzurechnung in Abzug gebracht wurde, wobei sich uns diese Vorgangsweise sowohl dem Grunde als auch der Höhe (hinsichtlich der originär verbliebenden laufenden Aufwendungen) nach nicht erschließt. Damit vollzog das Finanzamt offenbar eine per Erlass ab 24.09.2014 vom Bundesministerium für Finanzen gewünschte Vorgehensweise. Hierbei wird jedoch nicht nur übersehen, dass die Prüfungszeiträume allesamt vor Inkrafttreten des Erlasses abgeschlossen waren, sondern auch, dass hiermit eindeutig entgegen der bisherigen Verwaltungs und Prüfungspraxis als auch gegen die nach wie vor unverändert in Kraft stehenden Richtlinien -(BMF010222/0260-VI/7/2011 und EStR idjgF) agiert wird. Bei (weiterhin unveränderter) Gesetzeslage stellte auch der BFG (RV/7101184/2013 vom 22.08.2014) bereits unmissverständlich fest, dass nur der private Anteil in die Bemessungsgrundlage der lohnabhängigen Abgaben einzubeziehen ist. Da durch die Berücksichtigung des Privatanteils am Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers überhaupt kein geldwerter Vorteil aus der Überlassung des Kfz gegeben ist, bleibt selbst dieser in die Bemessungsgrundlage der lohnabhängigen Abgaben außer Ansatz.“ Zudem basiert die Vorgehensweise des Finanzamts auf der irrigen Annahme, wonach das besagte Kraftfahrzeug dem wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer ausschließlich überlassen wurde, was nicht den Tatsachen entspricht und deshalb die

inhaltliche Vorgehensweise in den angefochtenen Bescheiden schon aus diesem Grunde bzw. selbst nach dem ab 24.09.2014 in Kraft getretenen Erlass BMF10222/0057- VI/7/2014 nicht zur Anwendung kommen kann. Es wird die Außerachtlassung der Kosten des PKW hinsichtlich der Bemessungsgrundlage der lohnabhängigen Abgaben beantragt.“

Es wurde eine Direktvorlage an das BFG beantragt.

Die Beschwerde wurde in der Folge mit Beschwerdeverentscheidung vom 28.11.2016 als unbegründet abgewiesen und zur Begründung ausgeführt, dass in die Beitrags- bzw. Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag bzw. dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag alle Gehälter und sonstige Vergütungen einzubeziehen seien, die im Rahmen der sonstigen selbstständigen Tätigkeit vereinnahmt werden. Als Bruttobezüge seien beim wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer die Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art mit dem Begriff der Betriebseinnahmen maßgeblich. Auf allfällige Betriebsausgaben komme es nicht an (UFS vom 19.04.2011, RV/0263-I/08 mwN.) Für Prüfungszeiträume vor dem Jahr 2015 könne von der Gesellschaft ein Privatanteil durch Schätzung ermittelt und dem Verrechnungskonto des Geschäftsführers angelastet werden, wodurch ein Ansatz bei der Ermittlung der Lohnnebenkosten entfalle. Die Gesellschaft übe in diesem Fall ein ihr zustehendes Wahlrecht hinsichtlich der Bemessung des Sachbezuges aus. Es sei jedoch zu beachten, ob die verrechneten Kosten auch tatsächlich vom Gesellschafter-Geschäftsführer getragen worden seien. Dies sei im vorliegenden Fall nicht geschehen. Die Gesellschaft habe ihr Wahlrecht daher nicht ausgeübt und es erfolge der zwingende Ansatz der tatsächlichen Gesamtaufwendungen.

In der Folge beantrage die Bf fristgerecht mittels Vorlageantrag vom 05.12.2016, dass die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt wird. In der Begründung verwies die Bf ergänzend zu ihrem bisherigen Vorbringen insbesondere auf die Entscheidungen BFG vom 22.08.2014, RV/7101184/2013, und LVwG (Innsbruck) vom 21.06.2016, 2015/12/2927-5. Das von der Behörde angesprochene Verrechnungskonto stehe im positiven Sollsaldo, somit zugunsten des Gesellschafter-Geschäftsführers. Eine Nichtanerkennung würde eine Verneinung der Zulässigkeit betreffend der in der Buchführung üblichen und notwendigen Verrechnungskonten seitens der Finanzverwaltung bedeuten.

Das Finanzamt legte am 17.01.2017 die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mit Schreiben vom 22.02.2021 richtete der steuerliche Vertreter der Bf einen ergänzenden Schriftsatz an das Bundesfinanzgericht, in dem er ausführte, dass das gegenständliche Kraftfahrzeug, Volvo XC 70, am 12.01.2004 zu einem Preis von € 47.684,41 angeschafft und zu diesem Zeitpunkt zugelassen worden sei. Die private Nutzung sei äußerst gering und werde auf jährlich rund 1.000 km geschätzt. Dem Gesellschafter-Geschäftsführer seien im verfahrensgegenständlichen Zeitraum noch zwei weitere, ausschließlich privat genutzte,

Kraftfahrzeuge zur Verfügung gestanden. Urlaubsreisen seien mit dem Zug gemacht worden. Die schätzungsweise Annahme von 20% sei aufgrund der weiteren PKWs hoch gegriffen. Zudem sei ein Privatanteil von 20 % gängige Verwaltungspraxis. Die Heranziehung Sachbezugswerte entsprechend der Verordnung - selbst bei Ansatz des lediglich halben Sachbezuges (jährlich € 4.291,68) - stünde nicht in einem sachgerechten Verhältnis zu den tatsächlichen Kosten des betreffenden Firmen-PKW, dies insbesondere in den Jahren 2012 (€ 5.922,62) und 2013 (€ 4.863,29). Diesem Schreiben wurden die Zulassungsscheine zweier Pkw angeschlossen, die auf den Gesellschafter-Geschäftsführer zugelassen waren.

Mit E-Mail vom 24.03.2021 wurde der Bf daraufhin noch einmal vom Bundesfinanzgericht hinsichtlich des Verrechnungskontos des Gesellschafter-Geschäftsführer befragt.

In seiner beantwortenden E-Mail vom 06.04.2021 führte der steuerliche Vertreter aus, dass sich die zugrundeliegenden gesamten Kfz-Kosten im beschwerdegegenständlichen Zeitraum wie folgt darstellen würden:

	„2011	2012	2013
Aufwand PKW:	€ 4.897,21	€ 4.482,90	€ 3.422,52
KFZ-Versicherung:	€ 1.693,49	€ 1.439,72	€ 1.440,77
Afa:	€ 5.960,55	€ 0,00	€ 0,00
gesamt daher	€ 12.551,25	€ 5.922,62	€ 4.863,29

Hiervon wird ein Privatanteil von 20% angenommen und am Verrechnungskonto nachfolgende Verrechnungsbuchungen diesbezüglich durchgeführt:

20% PA von Aufwand PKW 2011:	€ 979,44 (Buchungsdatum 31.12.2011)
20% PA von Afa 2011:	€ 1.192,11 (Buchungsdatum 31.12.2011)
20% PA von Versicherung 2013:	€ 288,15 (Buchungsdatum 31.12.2014)
gesamt bislang berücksichtigt:	€ 2.459,70“

Zum verbleibenden Aufwand (Kfz-Versicherung 2011 iHv € 1.693,49; Aufwand gesamt 2012 iHv € 5.922,62 sowie Aufwand PKW 2013 iHv € 3.422,52) finde sich am Verrechnungskonto keine Verbuchung eines Privatanteils, weshalb gegen eine entsprechende Nachberücksichtigung einer Bemessungsgrundlage von € 2.207,73 (entspricht 20% Privatanteil der Gesamtkosten 2011-2013 abzüglich der bereits verrechneten € 2.459,70) keine Einwände bestünden. Zur Verminderung des Saldos am Verrechnungskonto seien insbesondere regelmäßig

Gewinnausschüttungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer (im Zeitraum 2011-2015 netto € 400.356,75) durchgeführt worden, weshalb von einer tatsächlichen Rückzahlung und eines entsprechenden Willens ausgegangen werden könne, zumal ein allfälliger Saldo in der gegebenen Bonität des Gesellschafter-Geschäftsführers stets unzweifelhaft Deckung finden würde. Eine Aufstellung der Kapitalertragsteuer hinsichtlich der genannten Gewinnausschüttungen wurden diesem Schreiben beigelegt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH). Der alleinige Geschäftsführer ist zu 80 % am Stammkapital beteiligt. Die Gesellschaft hat noch einen weiteren zu 20 % am Stammkapital beteiligten Gesellschafter.

Dem Geschäftsführer wurde von der Bf im gegenständlichen Zeitraum als zusätzliche Vergütung für seine Tätigkeit ein im Betriebsvermögen der Gesellschaft stehendes Kraftfahrzeug zur Verfügung gestellt. Dieses Kfz wurde ihm auch zur privaten Nutzung überlassen. Eine private Nutzung fand tatsächlich statt.

Die Anschaffungskosten des gegenständlichen Kfz betrugen im Jahr 2004 € 47.684,91.

Folgende Kosten sind in den Jahren 2011 – 2013 für dieses Kfz entstanden:

	2011	2012	2013
Aufwand PKW	€ 4.897,21	€ 4.482,90	€ 3.422,52
KFZ-Versicherung	€ 1.693,49	€ 1.439,72	€ 1.440,77
Afa	€ 5.960,55		
gesamt	€ 12.551,25	€ 5.922,62	€ 4.863,29

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

Ein Teil der auf die Privatfahrten entfallenden Kosten wurde durch Einbuchung eines pauschalen geschätzten Kostenanteiles am Verrechnungskonto des Geschäftsführers mit

diesem verrechnet. Der Anteil wurde dabei mit 20% der jeweiligen Kosten geschätzt. Folgende Kostenanteile (insgesamt € 2.459,70) wurden auf dem Verrechnungskonto verbucht:

	2011	2012	2013
Aufwand PKW	€ 979,44 (20%)		
KFZ-Versicherung			€ 288,15 (20%)
Afa	€ 1.192,11 (20%)		

Die darüber hinaus verbleibenden Kfz-Kosten wurden bislang nicht verrechnet.

In den Jahren 2010-2015 fanden Gewinnausschüttungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer in der Höhe von insgesamt € netto € 400.356,75 (netto) statt.

Auf den Gesellschafter-Geschäftsführer waren im beschwerdegegenständlichen Zeitraum noch zwei weitere Kfz zugelassen. Dabei handelte es sich jedoch um sog. „historisch wertvolle Fahrzeuge“ („Oldtimer“) mit einer begrenzten Zulassung (nicht mehr als 120 Tage im Jahr laut Zulassungsschein). Der Wohnort des GF ist innerstädtisch in einer Lage mit besonders guter Infrastruktur und wenige Gehminuten von seiner Arbeitsstätte entfernt.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind aktenkundig. Dagegensprechende Umstände sind nicht ersichtlich.

3. Rechtliche Beurteilung

4. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Gemäß § 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.

Nach Abs 2 dieser Bestimmung sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 EStG 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.

Der Beitrag des Dienstgebers ist nach Abs 3 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 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. Der Beitrag beträgt 4,5 vH der Beitragsgrundlage (§ 41 Abs 5 FLAG 1967).

§ 122 Abs 7 und 8 WKG normiert, 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.

Die dem Gesellschafter-Geschäftsführer zugeflossenen Bezüge stellen eindeutig Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 dar. Es ist weiters unstrittig, dass hinsichtlich der Nutzung des zur Verfügung gestellten Kfz grundsätzlich derartige Einkünfte vorliegen (vgl auch VwGH 13.4.2005, 2003/13/0014, VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0099).

Im vorliegenden Fall ist jedoch strittig ob die gesamten Kfz-Kosten für die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag heranzuziehen sind oder, wie in der Beschwerde ausgeführt, nur jener Anteil, der auf die private Nutzung entfällt.

Der VwGH hat zur vergleichbaren Rechtslage im Bereich der Kommunalsteuer eindeutig festgehalten, dass nur der auf die private Nutzung entfallenden Anteil der Kfz-Kosten für die Bemessungsgrundlage der Lohnnebenkosten heranzuziehen ist (VwGH 19.4.2018, Ro 2018/15/0003; VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0099). Die mit dem Kraftfahrzeug zusammenhängenden Aufwendungen der Bf stellen Betriebsausgaben dar, die bei der Gewinnermittlung der Bf 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. auch BFG 13.02.2018, RV/7104061/2016; BFG 16.07.2018, RV/2101427/2016; BFG 27.04.2020, RV/2100262/2018 und BFG 02.06.2020, RV/3100567/2016).

Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 sind zwar in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzurechnen, ein wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer ist deshalb ist aber nicht als Arbeitnehmer iSd § 47 EStG 1988 anzusehen. Aus diesem Grund war auch die Sachbezugswerteverordnung zur Bemessung des auf die Privatnutzung entfallenden Sachbezuges im beschwerdegegenständlichen Zeitraum nicht verpflichtend anwendbar. 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 daher der Wert dieser Sachleistungen nach den allgemeinen Grundsätzen zu schätzen (VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0099). Dabei ist als Basis der Wert der gesamten betrieblichen Kosten anzusetzen und von diesen betrieblichen Kosten der geschätzte privat gefahrene Anteil - nach Art einen Privatanteils - zu ermitteln.

Im gegenständlichen Beschwerdefall 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. Eine Heranziehung der Sachbezugswerte (halber Sachbezug jährlich rund € 4.291,62, das sind 1,5% von 47.684,91 x 12 geteilt durch 2 nach § 4 SachbezugswerteVO) erscheint aufgrund der Tatsache, dass in den Jahren 2012 und 2013 keine Afa mehr in Abzug gebracht wurde (gesamte Kosten 2012: € 5.922,62 und 2013: € 5.922,62) nicht zielführend. Vom Finanzamt wurde auch keine Argumente vorgebracht, die einen Anteil der privaten Nutzung von mehr als 20% untermauern würden. Ein darunterliegender Privatanteil ist hingegen ebenfalls nicht anzunehmen, da dies nicht der allgemeinen Lebenserfahrung entspricht. Bei den beiden im Privatvermögen des Geschäftsführers befindlichen Kfz handelt es sich um Fahrzeuge mit begrenzter Zulassung. Derartige Fahrzeuge stellen keinen Ersatz für die Verwendung eines „Familien-PKWs“ dar. Auch die Urlaubsreisen mit dem Zug scheinen wenig glaubhaft und wurden außerdem nicht nachgewiesen, aus diesem Grund kann ein Anteil von weniger als 20% nicht angenommen werden. Allerdings wohnt der GF in einem Wohnviertel, das durch seine besonders gute Infrastruktur bekannt ist.

Als geldwerter Vorteil für die private Nutzung des dem Geschäftsführer zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeuges waren daher für die Jahre 2011 – 2013 sohin 20 % der, der Bf tatsächlich entstandenen, Kraftfahrzeugkosten der Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag hinzuzurechnen.

Aus der Steuersystematik und der Rsp ergibt sich weiters, 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. 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 ist (BFG 02.06.2020, RV/3100567/2016; BFG 11.05.2018, RV/3100247/2017; BFG 30.06.2018, 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) bestünden (vgl zB. VwGH 28.9.2011, 2006/13/0084).

Im gegenständlichen Fall ist eine Belastung des Verrechnungskontos für einen Teil der Kfz-Kosten in der Höhe von 20 % davon erfolgt. Eine fehlende Bonität des Gesellschafter-Geschäftsführer geht aus den Verwaltungsakten nicht hervor. Die tatsächlich erfolgten Gewinnausschüttungen in der Höhe von über € 400.000,- innerhalb eines Zeitraumes von fünf Jahren, stellen ebenfalls unter Beweis, dass ein Ausgleich des Verrechnungskontos regelmäßig erfolgt ist. Der Beschwerde nicht vollinhaltlich stattgegeben, weil der Antragsteller einen geringeren Privatanteil monierte. Aus den oa Sach- und Rechtsgründen war aber über einen Ansatz von 20% nicht abzuweichen. Somit vermindern sich die anzusetzenden, oben dargestellten Sachbezüge entsprechend laut Berechnungsblatt:

	2011	2012	2013										
GF-Bezüge lt Bilanz	74.930,00	82.000,00	83.000,00										
PKW Kosten	4.897,21	4.482,90	3.422,52										
Kfz Versicherung	1.693,49	1.439,72	1.440,77										
Afa	5.960,55												
Privatanteil Afa	-1.192,11												
	86.289,14	87.922,62	87.863,29										
GF-Bezug lt LK	70.000,08	70.000,08	70.000,08		DB		DZ						
Differenz	16.289,06	17.922,54	17.863,21			4,5 Prozent	68,41	0,42 Prozent					
DB	733,01	806,51	803,84										
DZ	68,41	75,27	75,03			806,51	75,27						
						803,84	75,03						
Privatanteil Koster	979,44	896,58	684,50										
Verr Konto	979,44												
Privatanteil Vers	338,70	287,94	288,15										
Verr Konto			288,15										
Privatanteil Alfa	1.192,11												
Verr Konto	1.192,11												
								2011	2012	2013			
Berechnung neu:													
	2011	2012	2013										
GF-Bezüge lt Bilanz	74.930,00	82.000,00	83.000,00		239.941,55	BemGrI	228.921,11	237.929,56	352.951,78				
PKW Kosten		896,58	684,50		10.797,37	DB	10.301,45	10.706,83	15.882,83				
Kfz Versicherung	338,70	287,94											
Afa					10.064,36	Bisher	10.064,36	10.113,53	15.267,03				
	75.268,70	83.184,52	83.684,50										
					733,01	Nachforderung	237,09	593,30	615,80			961,46867	
GF-Bezug lt LK	70.000,08	70.000,08	70.000,08										
Differenz	5.268,62	13.184,44	13.684,42									999,30413	
						DZ	961,48	999,27	1.482,38				
DB	237,09	593,30	615,80									1482,3975	
DZ	22,13	55,37	57,47			Bisher	939,35	943,90	1.424,91				
						Nachforderung	22,13	55,37	57,47				

5. 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. Die Rechtsprechung zu dieser

Rechtsfrage ist ausreichend geschärft (VwGH 19.4.2018, Ro 2018/15/0003; 24.10.2019, Ra 2018/15/0099; 19.4.2018, Ro 2018/15/0003), sodass eine Revision nicht zuzulassen war.

Salzburg, am 9. Juli 2021