

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Dr. Anna Radschek, die Richterinnen Dr. Elfriede Murtinger, sowie die fachkundigen Laienrichter Gerald Cuny-Kreuzer und Dr. Franz Kandlhofer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 24. Mai 2019 gegen die Bescheide des ehemaligen Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 7. Mai 2019 betreffend Haftung für Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 2014 bis 2017, Steuernummer 08-368/2278, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 13.07.2021 in Anwesenheit der Schriftführerin FOI Andrea Newrkla zu Recht erkannt:

I.

1. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Haftung für Lohnsteuer 2014 bis 2017, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 2014 und 2015 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

2. Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 2016 und 2017 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.
Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben betragen:

Jahr	2016	2017
Bemessungsgrundlage	330.652,66 Euro	590.141,70 Euro
Dienstgeberbeitrag	14.879,37 Euro	24.195,81 Euro
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	1.322,61 Euro	2.360,57 Euro

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben

Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, deren Unternehmen Bau- und Installationsdienstleistungen anbietet. Im Rahmen einer die Jahre 2014 bis 2017 umfassenden Gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) wurden folgende verfahrensgegenständliche Feststellungen getroffen:

1. Betreffend Geschäftsführerbezüge von Herrn ***GF1***:

Im Prüfungszeitraum sei zunächst die ***GmbH1*** 100%ige Gesellschafterin der beschwerdeführenden Gesellschaft gewesen. Herr ***GF1*** sei bei dieser 2014 bis 6/2016 zu 100% beteiligter Gesellschafter Geschäftsführer gewesen. Daher seien die in diesem Zeitraum an ihn ausbezahlten Vergütungen im Hinblick auf seine indirekte Beteiligung an der Beschwerdeführerin über die ***GmbH1*** als Einkünfte gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 bzw. gemäß § 25 Abs.1 Z 1 lit. a EStG 1988 in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag (DB) und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) in folgender Höhe einzubeziehen (Beträge in Euro):

Zeitraum	Vergütungen	DB	DZ
01.03.2014 – 31.07.2014	37.000,00	1.665,00	148,00
01.01.2015 - 31.05.2015	25.000,00	1.125,00	100,00
01.10.2015 – 31.10.2015	5.000,00	225,00	20,00
01.12.2015 – 31.12.2015	5.000,00	225,00	20,00
01.01.2016 – 31.12.2016	42.000,00	1.890,00	168,00

2. Geschäftsführerbezüge von Herrn ***GF2***:

Herr ***GF2*** sei ab 07.12.2016 100%iger Gesellschafter- Geschäftsführer der Beschwerdeführerin gewesen. Dieser sei aufgrund eines Gestellungsvertrages zwischen der ***GF2*** Vermögensverwaltung GMBH und der Beschwerdeführerin als Manager und Geschäftsführer der Beschwerdeführerin bestellt worden. Der Gestellungsvertrag sei mit 01.09.2016 datiert, die ***GF2*** Vermögensverwaltung GMBH sei jedoch erst mit 03.10.2016 errichtet worden. Laut Firmenbuch handle es sich um eine Holding, die nach außen hin keinen Marktauftritt aufweise und auch keine Dienstnehmer beschäftige.

Auf Grund der Tatsache, dass Herr ***GF2*** ab Dezember 2016 Gesellschafter- Geschäftsführer der Beschwerdeführerin gewesen sei, und er seine Leistungen für diese nur persönlich hätte erbringen können, seien ihm die laut Buchungsjournal ausbezahlten Geschäftsführerbezüge im Zeitraum 2016/2017 persönlich als Einkünfte gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 zuzurechnen und daher in die Bemessungsgrundlage für DB und DZ einzubeziehen:

Zeitraum	Vergütungen	DB	DZ
01.01.2017 – 31.12.2017	80.000,00	3.280,00	320,00

3. Privatnutzung von arbeitgebereigenen KFZ:

Dem Arbeitnehmer ***AN1*** sei ein KFZ der Marke Citroen Berlingo mit Anschaffungswert 15.000,00 Euro und dem Arbeitnehmer ***AN2*** ein KFZ VW Kastenwagen TDI mit einem Anschaffungswert von 23.000,00 Euro auch für Privatfahrten zur Verfügung gestanden. Aus diesem Grund sei jeweils der halbe Sachbezugswert mit 0,75% der Anschaffungskosten der KFZ monatlich für die Jahre 2014 und 2015 und mit 1% für 2016 und 2017 in folgender Höhe zu berücksichtigen (alle Beträge in Euro):

KFZ	Anschaffungskosten	Jahr	Sachbezugswert monatlich
Citroen Berlingo	15.000,00	2014, 2015	112,50
Citroen Berlingo	15.000,00	2016, 2017	150,00
VW Kastenwagen TDI	23.000,00	2016, 2017	230,00

Daraus würden sich in den einzelnen Jahren für die beiden Arbeitnehmer folgende Sachbezüge ergeben, denen nachfolgend angeführte Beträge an Lohnsteuer, DB und DZ entsprechen würden:

Name	Zeitraum	Sachbezug	L	DB	DZ
AN1	01.03. - 31.12.2014	1.125,00	410,60	50,63	4,50
AN1	01.01. - 31.12.2015	1.350,00	492,72	60,75	5,40
AN2	01.10. – 31.12.2016	690,00	289,80	31,05	2,76
AN1	01.01. – 31.12.2016	1.800,00	630,00	81,00	7,20
AN2	01.01. – 31.12.2017	2.760,00	1.159,20	113,16	11,04
AN1	01.01. – 31.12.2017	1.800,00	630,00	73,80	7,20

Angefochtene Bescheide

Das Finanzamt erließ in der Folge den Feststellungen der GPLA folgende Bescheide vom 07.05.2019 betreffend Haftung für Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2014 bis 2017.

Beschwerde

In der fristgerecht eingebrachten Beschwerde brachte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin – soweit im gegenständlichen Beschwerdeverfahren von Relevanz - im Wesentlichen vor:

1. Privatnutzung von arbeitgebereigenen KFZ:

Die Behörde gehe ohne ersichtlichen bzw. nachvollziehbaren Grund davon aus, dass Herr ***GF1*** Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit. a EStG 1988 erzielt hätte. Die Prüfung stütze sich bei der Einordnung der Bezüge auf eine Aussage von Herrn ***GF1***, welche er bei einer Niederschrift im Zuge von finanzpolizeilichen Ermittlungen am 12.01.2015 getätigt haben solle. Der Beschwerdeführerin seien diese Unterlagen gänzlich unbekannt. Auch könne es nicht sein, dass ein Werkvertragsnehmer, der bereits langjährig für

das Unternehmen als Werkvertragsnehmer tätig gewesen sei und dessen Funktion dem Finanzamt offengelegt worden sei und dies in einer Vorprüfung durch das gleiche Prüfungsorgan bestätigt worden sei, Arbeitnehmereigenschaft durch einseitige Aussagen vor der Finanzbehörde erlange.

Selbst wenn sich aus diesen Aussagen eine Zuordnung zu den Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 ergeben sollte, könne diese nur gegenüber dem Arbeitnehmer geltend gemacht werden, weil es dem Grundsatz von Treu und Glauben widerspreche, wenn das Finanzamt diese Informationen nicht an das Unternehmen weitergebe, sondern das Unternehmen in die zivilrechtlich äußerst bedenkliche Situation dränge, einen allenfalls entstehenden Schaden bei dem Werkvertragsnehmer, der sich nunmehr als „Dienstnehmer“ entpuppe, einzufordern.

Den Ausführungen im GPLA-Bericht werde Folgendes entgegengehalten:

Im Zeitraum 01.01.2015 bis 30.06.2016 sei Herr ***Ges2*** alleiniger Gesellschafter der Beschwerdeführerin gewesen und habe dieser die Anteile treuhändig für die ***GmbH1*** gehalten. Dies sei gegenüber dem Finanzamt auch offengelegt worden.

In der ***GmbH1*** sei wiederum in diesem Zeitraum Herr ***GF1*** alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer gewesen. Daher seien die Geschäftsführerbezüge des Herrn ***GF1*** in diesem Zeitraum durch die indirekte Beteiligung über die ***GmbH1*** Vergütungen nach § 22 Z 2 EStG 1988, wie dies das Prüfungsorgan ja auch für 2014 festgestellt habe. Die Beschwerdeführerin könne daher nicht zum Lohnsteuerabzug für die Vergütungen an Herrn ***GF1*** herangezogen werden.

Herr ***Ges3*** habe im Zeitraum 06/2016 bis 12/2016 als alleiniger Gesellschafter der Beschwerdeführerin die Anteile treuhändig für die ***GmbH1*** gehalten. Ab Juni 2016 habe Herr ***GF1*** nur mehr über 6% der Anteile an der ***GmbH1*** verfügt, sei dort aber noch immer alleiniger Geschäftsführer gewesen.

Ab diesem Zeitpunkt gilt könnten die Vergütungen an Herrn ***GF1*** nur mehr allenfalls der Muttergesellschaft zugerechnet werden. Ein Zufluss an Herrn ***GF1*** – sofern einer überhaupt stattgefunden hätte – könnte damit auch nur mehr über die Lohnverrechnung der Muttergesellschaft verrechnet werden.

2. Betreffend Gestellungsvertrag mit der ***GF2*** Vermögensverwaltung GMBH:

Ab 07.12.2016 sei Herr ***GF2*** 100%iger Gesellschafter und Geschäftsführer der Beschwerdeführerin gewesen. Dieser sei aufgrund des zwischen der ***GF2*** Vermögensverwaltung GmbH und der Beschwerdeführerin abgeschlossenen Gestellungsvertrages der Beschwerdeführerin als Manager zur Verfügung gestellt worden. Zusätzlich sei vereinbart worden, dass die Beschwerdeführerin Herrn ***GF2*** zum

Geschäftsführer bestellen könne, wobei hierfür keine zusätzliche Vergütung zuerkannt werde. Die ***GF2*** Vermögensverwaltung GmbH habe sodann in weiterer Folge an die Beschwerdeführerin Rechnungen für die Gestellung ihres Geschäftsführers gestellt.

Gleichzeitig habe Herr ***GF2*** in der ***GF2*** Vermögensverwaltung GmbH einen Geschäftsführerbezug erhalten, welcher in der ***GF2*** Vermögensverwaltung GmbH dem DB und DZ zu unterwerfen gewesen sei.

Wenn nun die von der ***GF2*** Vermögensverwaltung GmbH in Rechnung gestellten Leistungen bei der Beschwerdeführerin dem DB und DZ unterworfen würden, komme es zwangsläufig zu einer Doppelbesteuerung. Deshalb seien die an die ***GF2*** Vermögensverwaltung GmbH bezahlten Beträge für deren Geschäftsführer aus der Beitragsgrundlage auszuscheiden.

3. Privatnutzung der arbeitgebereigenen KFZ:

Zu den diesbezüglichen Feststellungen der GPLA werde festgehalten, dass es sich bei den beiden Kfz um sogenannte Montagewagen handle, welche in der zweiten Reihe keine Sitzbank hätten und hinten überdies verblendet seien. Die private Nutzung eines solchen Kfz sei naturgemäß extrem eingeschränkt und unüblich.

Die private Nutzung der Montage-Kfz sei den Dienstnehmern untersagt gewesen und hätten diese die Kfz nach Dienstschluss bei der Arbeitsstätte abstellen müssen. Eine Ausnahme habe nur dann bestanden, wenn einer der Dienstnehmer Bereitschaftsdienst gehabt habe. In diesem Fall sei der Dienstnehmer mit dem Kfz nach Hause gefahren, damit er im Notfall sofort einsatzbereit gewesen sei.

Fahrtenbücher seien elektronisch geführt (GPS) und auch regelmäßig überprüft worden. Eine Hinzurechnung als Sachbezug sei demnach hinfällig.

Beschwerdevorentscheidung

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 03.07.2019 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde nach zusammengefasster Wiedergabe der Feststellungen der GPLA und des Beschwerdevorbringens Folgendes – soweit entscheidungsrelevant – vorgebracht:

1. Betreffend Geschäftsführerbezüge von Herrn ***GF1***:

Betreffend die Tätigkeit des Herrn ***GF1*** seien keinerlei Verträge vorgelegt worden, obwohl diese abverlangt worden seien. Dieser habe für seine operative Tätigkeit regelmäßig monatlich gleichbleibende Beträge mit der Bezeichnung Geschäftsführerbezüge erhalten. Aufgrund der Tatsache, dass Herr ***GF1*** selbst angegeben habe, er sei operativ für die

Beschwerdeführerin als Geschäftsführer tätig gewesen, liege durch diese regelmäßige Tätigkeit eine Eingliederung im Unternehmen vor und ergebe sich allein schon daraus ein wesentliches Merkmal der Dienstnehmereigenschaft.

Für die Bezüge des Herrn ***GF1*** sei - entgegen der Behauptung in der Beschwerde - keine Lohnsteuer vorgeschrieben worden.

Laut Buchungsjournal und Bestätigung von dem damaligen Geschäftsführer und Ansprechpartner der Beschwerdeführerin, Herrn ***VA***, habe Herr ***GF1*** die gegenständlichen Zahlungen zusätzlich zu den Entgelten als gewerberechtllicher Geschäftsführer erhalten. Dabei sei zu erwähnen, dass die letztgenannten Bezüge außer Streit stünden. Herr ***GF1*** habe im Jahr 2017 von Jänner bis Oktober monatlich je 3.500 Euro erhalten. Nachweise, dass diese Beträge in Höhe von insgesamt 35.000 Euro (wie in der Beschwerde behauptet) nicht zusätzlich zu den gewerberechtllichen Geschäftsführerentgelten gezahlt worden seien, gebe es nicht.

2. Betreffend Geschäftsführerbezüge von Herrn ***GF2***:

Laut Buchungsjournal seien Geschäftsführerbezüge gebucht worden. Darüber hinaus sei im Gestellungsvertrag vereinbart worden, dass Herr ***GF2*** Manager- bzw. Geschäftsführungsfunktionen bei der Beschwerdeführerin bekleide. In den Rechnungen der ***GF2*** Vermögensverwaltung GmbH an die Beschwerdeführerin würden (wahrscheinlich als Leistungsbezeichnung) Manager- und Geschäftsführer-Bezug angeführt.

Dass Herr ***GF2*** darüber hinaus bei der ***GF2*** Vermögensverwaltung GmbH einen Geschäftsführerbezug erhalten habe, sei für das gegenständliche Verfahren nicht relevant.

Inwieweit die ***GF2*** Vermögensverwaltung GmbH tatsächlich einen Marktauftritt gehabt habe oder für andere Unternehmen tätig worden sei, hätte im Zuge der Beschwerde nicht dargelegt werden können. Worin sich genau die Tätigkeit eines Managers von dem eines Geschäftsführers unterscheiden sollte, sei auch nicht aufgeklärt worden.

Richtigerweise werde in der Beschwerde angeführt, dass gemäß § 21 Abs. 1 BAO für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhalts maßgebend sei. Auf die Formulierungen im Gestellungsvertrag sowie auf die ausgestellten Rechnungen zwischen den beiden Unternehmen (Beschwerdeführerin und ***GF2*** Vermögensverwaltung GmbH) werde daher nochmals verwiesen.

Gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 fielen unter Einkünfte aus sonstiger selbstständiger Arbeit Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt

würden. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft stehe einer unmittelbaren Beteiligung gleich.

Werkleistungen seitens Herrn ***GF2*** seien nicht behauptet bzw. eingewendet worden. Dass Herr ***GF1*** regelmäßig als zumindest „Manager“ für die Beschwerdeführerin tätig geworden sei, stehe außer Streit. Dass die Managertätigkeiten jemand anderer erbracht hätte, sei auch nicht eingewendet worden. Aufgrund des mittelbaren wesentlichen Beteiligungsverhältnisses seien die für Herrn ***GF2*** gegenständlichen Bezüge diesem gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 - wie auch eingangs für Herrn ***GF1*** - persönlich zuzurechnen.

3. Privatnutzung der arbeitgebereigenen KFZ:

Zunächst werde darauf hingewiesen, dass keine Fahrtenbücher geführt worden seien. Dass den Dienstnehmern die private Nutzung der Fahrzeuge untersagt worden sei, sei nicht nachgewiesen worden. Ob das Verhalten diesbezüglich auch tatsächlich kontrolliert worden sei, sei ebenfalls nicht nachgewiesen worden und gebe es dazu keine Aufzeichnungen.

Zu erwähnen sei, dass lediglich für zwei Fahrzeuge ein halber Sachbezug angesetzt worden sei. Auch für Zeiten, in welchen die GPS Aufzeichnungen vorgelegt worden seien (2017), sei der halbe Sachbezug festgesetzt worden, da die Aufzeichnungen mangelhaft bzw. nicht vollständig und nachvollziehbar gewesen seien, und daher eine reine berufliche Nutzung nicht hätte nachgewiesen werden können.

Ein Sachbezugswert sei nur dann nicht anzusetzen, wenn es sich um Spezialfahrzeuge handle, die auf Grund ihrer Ausstattung eine andere private Nutzung praktisch ausschließen (zB ÖAMTC- oder ARBÖ-Fahrzeuge oder Montagefahrzeuge mit eingebauter Werkbank). Dieser Umstand sei bei den gegenständlichen Fahrzeugen nicht gegeben gewesen.

Vorlageantrag

Die Beschwerdeführerin beantragte fristgerecht die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und verwies auf die bisherigen Ausführungen in der Beschwerde. Festgehalten wurde auch, dass der Beschwerdeführerin bislang keine Einsicht in die Niederschrift mit Herrn ***GF1*** vom 12.01.2015 gewährt worden sei.

Mündliche Verhandlung

In der antragsgemäß durchgeführten mündlichen Senatsverhandlung verwiesen die Parteien auf die eingebrachten Schriftsätze.

Die Masseverwalterin der Bf. gab zu bedenken, die KFZ seien nur dazu von den Dienstnehmern nach Hause genommen worden, um damit bei Notdiensten schnell reagieren zu können. Sie gehe daher davon aus, dass es keine Privatfahrten gegeben habe.

Der Finanzamtsvertreter erklärte, bereits die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte würden Privatfahrten darstellen, weshalb die halben Sachbezugswerte durchaus angemessen seien. Gegenteilige Nachweise seien nicht vorgelegt worden.

Von den Parteien wurde außer Streit gestellt, dass in den Jahren 2014 bis inklusive November 2016 die Anteile an der Beschwerdeführerin treuhändig für die LMA-Beteiligungsgesellschaft gehalten worden seien und Herr ***GF1*** wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer gewesen sei.

Der Finanzamtsvertreter erklärte, im folgenden Zeitraum sei davon auszugehen, dass die Einkünfte des Herrn ***GF1*** solche aus nichtselbständiger Tätigkeit seien, etwas Anderes sei nicht nachgewiesen worden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1. Betreffend Geschäftsführerbezüge von Herrn ***GF1***:

An der beschwerdeführenden Gesellschaft waren im Zeitraum 01.01.2014 bis 31.12.2017 folgende Personen bzw. Gesellschaften jeweils zu 100 % beteiligt:

Zeitraum	Gesellschafter:	treuhändig für:
01.01.2014 – 14.07.2014	***GmbH1***	-----
14.07.2014 – 09.05.2016	***Ges2***	***GmbH1***
09.05.2016 -14.11.2016	***Ges3***	***GmbH1***
14.11.2016 – 31.12.2017	***GF2***	-----

Herr ***GF1*** war lediglich in den Monaten Jänner und Februar 2014 im Firmenbuch als handelsrechtlicher Geschäftsführer eingetragen, übte diese Tätigkeit jedoch im gesamten Streitzeitraum aus und erhielt dafür Vergütungen in Höhe der im GPLA-Bericht festgehaltenen Beträge. Er war im Rahmen seiner laufend für die Beschwerdeführerin erbrachten Tätigkeit niemandem gegenüber weisungsgebunden.

In den Jahren 2016 und 2017 wurden an ihn monatlich 3.500,00 Euro ausbezahlt.

Herr ***GF1*** hielt in der Zeit vom 20.09.2013 bis 30.05.2016 100 % der Anteile an der ***GmbH1***, von 01.06.2016 bis 31.12.2017 war er nur mehr zu 6% an dieser beteiligt.

Die ***GmbH1*** war jedoch an der Beschwerdeführerin nur bis 14.11.2016 beteiligt.

1.2. Betreffend Geschäftsführerbezüge von Herrn ***GF2***:

Herr ***GF2*** hielt im Zeitraum 01.12.2016 bis 31.12.2017 persönlich 100 % der GmbH-Anteile der Beschwerdeführerin, und vertrat die Beschwerdeführerin seit 14.11.2016 zunächst als einziger Geschäftsführer und ab 26.09.2017 gemeinsam mit Herrn ***GF3***.

Gleichzeitig war er zu 100% Gesellschafter der ***GF2*** Vermögensverwaltung GmbH.

Aufgrund eines Gestellungsvertrages vom 01.09.2016 mit der ***GF2*** Vermögensverwaltung GmbH wurden die Vergütungen für seine Tätigkeit im Jahr 2017 in Höhe von insgesamt 80.000,00 Euro an diese Gesellschaft überwiesen und standen Herrn ***GF2*** keine direkten Ansprüche gegenüber der Beschwerdeführerin zu.

Die ***GF2*** Vermögensverwaltung GmbH wurde mit Notariatsakt vom 03.10.2016 gegründet. Als Gegenstand des Unternehmens werden im Wesentlichen angeführt:

„1. Der Erwerb, das Halten und der Verkauf von Unternehmensbeteiligungen im In- und Ausland, die Verwaltung solcher Beteiligungen und die Durchführung von Holding- Geschäften und damit zusammenhängender Aufgaben.

2. Management und Unternehmensführung in Beteiligungsunternehmen der Gesellschaft

3. Sonstige Veranlagung und Verwaltung eigenen Vermögens.

4. Handel mit Waren aller Art.

...“

Die ***GF2*** Vermögensverwaltung GmbH war 2017 weder an der Beschwerdeführerin noch an einer anderen Firma beteiligt und hatte auch keine Arbeitnehmer. Es konnte ausschließlich Herr ***GF2*** für sie tätig werden. Mit dem von der Beschwerdeführerin bezogenen Honorar wurde ausschließlich seine Tätigkeit entlohnt.

1.3. Betreffend Privatnutzung von arbeitgebereigenen KFZ:

Den Herrn ***AN1*** und ***AN2*** wurden für ihre Tätigkeiten die oben genannten KFZ zur Verfügung gestellt.

Es gibt keine Unterlagen dafür, dass ihnen die Benutzung dieser Fahrzeuge für private Fahrten untersagt worden wäre, und dass sie diese nicht auch privat benutzt hätten. Es kann aber angenommen werden, dass die Privatfahrten nicht mehr als 500 km im Monat ausmachten.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den Firmenbuchauskünften, den Feststellungen der GPLA, und – soweit diese bestritten werden – aufgrund folgender Beweiswürdigung:

ad Geschäftsführerbezüge ***GF1***:

Von der Beschwerdeführerin konnten keine Unterlagen vorgelegt werden, aus denen sich ergeben würde, dass die Geschäftsführergehälter von Herrn ***GF1*** bereits in die Bemessungsgrundlagen für DB und DZ einbezogen worden wären. Aus den vorgelegten Unterlagen ist zu schließen, dass eine Einbeziehung bisher nicht erfolgte.

Dass und wem gegenüber Herr ***GF1*** weisungsgebunden gewesen sein sollte, ergibt sich weder aus der mit ihm aufgenommenen Niederschrift noch aus irgendwelchen anderen Unterlagen. Seine Aussagen legen vielmehr nahe, dass er die laufenden Geschäfte der Beschwerdeführerin selbständig abwickelte und dabei niemanden zur Rechenschaft verpflichtet war.

ad Marktauftritt der ***GF2*** Vermögensverwaltung GmbH:

Die Beschwerdeführerin konnte keine Unterlagen dafür vorlegen, dass die ***GF2*** Vermögensverwaltung GmbH 2017 weitere Verträge neben dem Gestellungsvertrag mit der Beschwerdeführerin abgeschlossen hätte, noch dass sie über Arbeitnehmer verfügte. Es ist daher davon auszugehen, dass die gewählte Vorgangsweise lediglich zur Umgehung der DB- und DZ-Pflicht der Geschäftsführervergütungen dienen sollte.

ad Privatnutzung der dienstgebereigenen KFZ:

Auch die Beschwerdeführerin behauptet nicht, ein angeblich erteiltes Verbot von Privatfahrten kontrolliert zu haben, zumal es keine Aufzeichnungen über die mit den beiden Fahrzeugen zurückgelegten Fahrten gibt. Da den Dienstnehmern jedenfalls gestattet war, im Fall der Notdienstübernahme die Fahrzeuge mit nachhause zu nehmen, kann schon deshalb eine Privatnutzung nicht ausgeschlossen werden. Im Hinblick auf die Ausstattung der Fahrzeuge ist aber anzunehmen, dass keine allzu weiten Privatfahrten damit unternommen wurden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung bzw. teilweise Stattgabe)

3.1.1. Betreffend Geschäftsführerbezüge von Herrn *GF1***:**

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

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

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei 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.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, welcher von der in § 41 FLAG 1967 festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Wie der VwGH in ständiger Judikatur ausführt, sind § 41 Abs. 2 und 3 FLAG 1967 dahingehend auszulegen, dass der Verweis auf § 22 Z 2 EStG 1988 lediglich Teilstrich 2 der letztgenannten gesetzlichen Bestimmung betrifft.

Unter Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 fallen (neben anderen taxativ aufgezählten Einkünften) gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 leg. cit. 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. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich.

Gemäß § 25 Abs. 1 lit a und b EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit u.a. (Arbeitslohn):

- a) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Dazu zählen auch Pensionszusagen, wenn sie ganz oder teilweise anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder der Lohnerhöhungen, auf die jeweils ein Anspruch besteht, gewährt werden, ausgenommen eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 sieht dies vor.
- b) Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt sind, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehlt.

Die Bestimmung des § 47 Abs. 2 EStG 1988, auf welche die Vorschrift des § 22 Z 2 Teilstrich 2 leg. cit. zur Umschreibung der Merkmale eines Dienstverhältnisses verweist, normiert in ihrem ersten Satz, dass ein Dienstverhältnis vorliegt, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine

Arbeitskraft schuldet. Der zweite Satz des § 47 Abs. 2 EStG 1988 umschreibt die Tatbestandsvoraussetzung des ersten Satzes dahin, dass der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft dann schuldet, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

In Abkehr von seiner früheren Rechtsprechung hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, durch einen verstärkten Senat für den Fall eines mehr als 50 % an der GmbH beteiligten Geschäftsführers ausgesprochen, dass bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Geschäftsführer bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen wäre. Vom Fehlen einer solchen Eingliederung ist aber nach dem in ständiger Judikatur entwickelten Verständnis zu diesem Tatbestandsmerkmal in aller Regel nicht auszugehen. Die nach dieser Rechtsprechung entscheidende Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft wird bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird (vgl. z.B. VwGH 28.05.2008, 2006/15/0280).

Dementsprechend ist davon auszugehen, dass der über die treuhändig für die ***GmbH1*** an der Bf. beteiligte Geschäftsführer, der in den Jahren 2014 bis 2017 sowohl die Beschwerdeführerin nach außen als deren Geschäftsführer vertrat als auch in der Folge regelmäßig für sie tätig wurde, unzweifelhaft in den betrieblichen Organismus der Beschwerdeführerin eingebunden war. Diese Eingliederung wurde von der Beschwerdeführerin auch nicht bestritten.

Herr ***GF1*** bezog daher für die im Rahmen seiner Geschäftstätigkeit für die Beschwerdeführerin erhaltenen Vergütungen Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, solange er zu über mehr als 25% an der Beschwerdeführerin (wenn auch nur mittelbar) beteiligt war.

Da aber die ***GmbH1*** ab 14.11.2016 an der Beschwerdeführerin nicht mehr beteiligt war, und auch Herr ***GF1*** keine Beteiligung direkt an der Beschwerdeführerin hielt, erzielte er mit den von der Beschwerdeführerin erhaltenen Vergütungen für seine Tätigkeit ab da nicht mehr Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, konnte aber auch nicht solche als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 lit. b EStG 1988 erzielen.

Da aber jegliche Anhaltspunkte für die Weisungsgebundenheit des Herrn ***GF1*** fehlen und auch niemals ein Dienstvertrag mit ihm abgeschlossen wurde, liegen auch mangels eines

Dienstverhältnisses keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 lit. a EStG 1988 vor.

Dementsprechend unterliegen weder die im Dezember 2016 ausbezahlten Bezüge noch jene im Jahr 2017 dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.

Die Bemessungsgrundlagen für DB und DZ sind daher für 2016 um 3.500,00 Euro und für 2017 um 35.000,00 Euro zu reduzieren. Für die Jahre 2014 und 2015 ergibt sich keine Änderung.

3.1.2. Betreffend Geschäftsführerbezüge von Herrn ***GF2*** 2017:

Gemäß § 2 Abs. 4a EStG 1988 sind Einkünfte aus einer Tätigkeit als organschaftlicher Vertreter einer Körperschaft sowie aus einer höchstpersönlichen Tätigkeit der leistungserbringenden natürlichen Person zuzurechnen, wenn die Leistung von einer Körperschaft abgerechnet wird, die unter dem Einfluss dieser Person steht und über keinen eigenständigen, sich von dieser Tätigkeit abhebenden Betrieb verfügt. Höchstpersönliche Tätigkeiten sind nur solche als Künstler, Schriftsteller, Wissenschaftler, Sportler und Vortragender.

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2015 (BGBl I 163/2015 vom 28.12.2015) wurde eine explizite Zurechnungsbestimmung mit § 2 Abs 4a EStG 1988 eingefügt. Nach der Regelung sollen Einkünfte aus Tätigkeiten als organschaftlicher Vertreter einer Körperschaft bzw. einer höchstpersönlichen Tätigkeit der leistungserbringenden natürlichen Person zugerechnet werden, wenn

1. die abrechnende Körperschaft unter dem Einfluss dieser Person steht und
2. über keinen eigenständigen, sich von der Tätigkeit abhebenden Betrieb verfügt.

Von einem „Einfluss“ ist auszugehen, wenn die Person oder ein Angehöriger (z.B. über die Beteiligungshöhe) wesentlich auf die Willensbildung der Körperschaft Einfluss nehmen kann. Eine fixe Beteiligungshöhe wird in den Materialien nicht genannt, es kommt daher auf den jeweiligen Einzelfall an.

Ein „eigenständiger, sich abhebender geschäftlicher Betrieb“ korreliert insbesondere mit der Beschäftigung von Mitarbeitern, wobei es auf die rechtliche Ausgestaltung nicht ankommt; bloße Hilfstätigkeiten (Sekretariat, Hilfsdienst) führen nicht zu eigenständigen geschäftlichen Betrieben. Dagegen liegt ein eigenständiger Betrieb vor, wenn die höchstpersönliche Tätigkeit der natürlichen Person bloßer Ausfluss der eigenbetrieblichen Tätigkeit der Körperschaft ist (insbesondere bei rechtsberatenden Berufen – z.B. Entsendung eines Anwalts in den Vorstand einer Privatstiftung durch die Anwalts-GmbH).

Grundsätzlich sind die Implikationen des § 2 Abs. 4a EStG 1998 bezüglich des „eigenständigen Betriebes“ durch die bisherige VwGH-Rechtsprechung zu zwischengeschalteten Gesellschaften abgedeckt: Das Höchstgericht verweist zur Zurechnung von Einkünften in ständiger Rechtsprechung auf die Möglichkeit, sich bietende Marktchancen auszunützen, Leistungen zu

erbringen oder zu verweigern. Entscheidend ist dabei, dass das Zurechnungssubjekt über die Einkunftsquelle verfügt, also wirtschaftlich darüber disponieren kann (vgl. Jakom/Laudacher EStG 2021, § 2 Rz 41).

Die höchstpersönlichen Tätigkeiten sind im Gesetz abschließend aufgezählt. Dazu zählt u.a. die Tätigkeit einer organschaftlichen Vertretung einer Körperschaft (wie bspw. Geschäftsführung einer GmbH).

Im Hinblick darauf, dass der Herr ***GF2*** zu 100% an der ***GF2*** Vermögensverwaltung GmbH beteiligt und auch ihr Geschäftsführer war, ist jedenfalls von einem beherrschenden Einfluss auszugehen.

Da die ***GF2*** Vermögensverwaltung GmbH weder Arbeitnehmer beschäftigt, noch weitere Projekte neben der Geschäftsführung der Beschwerdeführerin 2017 abgewickelt hat, sind die Voraussetzungen des § 2 Abs. 4a EStG 1988 erfüllt.

Die Vergütungen der Beschwerdeführerin für die Geschäftsführung sind daher ihrem Alleingesellschafter persönlich zuzurechnen. Aufgrund seiner kontinuierlichen Tätigkeit als Geschäftsführer ist von seiner Eingliederung in den Organismus der Beschwerdeführerin auszugehen.

Unter Berücksichtigung der zu 3.1.1. dargestellten Rechtslage erzielte daher auch Herr ***GF2*** Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, die dementsprechend gemäß § 41 Abs. 2 FLAG 1967 und gemäß § 122 Abs. 7 und 8 WKG in die Bemessungsgrundlage für den DB und DZ einzubeziehen sind.

3.1.3. Betreffend Privatnutzung von arbeitgebereigenen KFZ:

Gemäß § 4 Abs. 1 über die Bewertung bestimmter Sachbezüge (Sachbezugswerteverordnung) idF BGBl. II Nr. 366/2012 ist für den Fall, dass für den Arbeitnehmer die Möglichkeit besteht, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benutzen, ein Sachbezug von 1,5 % (für Jahre bis inklusive 2015) bzw. 2% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 720 Euro (für 2014 und 2015) 960 Euro monatlich, anzusetzen. Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen. Selbständig bewertbare Sonderausstattungen gehören nicht zu den Anschaffungskosten.

Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des § 4 Abs. 1 Sachbezugswerteverordnung im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist gemäß § 4 Abs. 2 Sachbezugswerteverordnung ein Sachbezug im Ausmaß des halben Sachbezugswertes gemäß Abs. 1 anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind dabei unbeachtlich.

Zu den Privatfahrten zählen auch (gelegentliche) Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (vgl. VwGH 01.04.2009, 2006/08/0305) sowie Familienheimfahrten, nicht aber die Familienheimfahrten bei einem steuerlich anerkannten Familienwohnsitz (dann Werbungskosten). Ist der Wohnsitz des Arbeitnehmers mit der Arbeitsstätte ident, dann sind Fahrten zwischen der mit dem Wohnsitz identen Arbeitsstätte und einer anderen Arbeitsstätte ebenfalls als Fahrt zwischen Wohnsitz und Arbeitsstätte und damit als Privatfahrt anzusehen (vgl. VwGH 16.07.1996, 96/14/0033; VwGH 16.09.2003, 97/14/0173; VwGH 19.03.2008, 2006/15/0289; VwGH 25.11.2009, 2007/15/0209; UFS 25.05.2007, RV/0161-I/06; *Mayr/Hayden* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG § 15 Rz 100).

Ein Sachbezugswert ist dann zuzurechnen, wenn nach der Lebenserfahrung auf Grund des Gesamtbildes der Verhältnisse anzunehmen ist, dass der Arbeitnehmer die eingeräumte Möglichkeit, das arbeitgebereignen Kraftfahrzeug privat zu verwenden - wenn auch nur fallweise - nützt (vgl. VwGH 07.08.2001, 97/14/0175). Allein die Möglichkeit, ein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug für private Fahrten zu nutzen, rechtfertigt noch keinen Sachbezug (vgl. VwGH 15.11.2005, 2002/14/0143 mwN).

Ist jedoch nach der Lebenserfahrung aufgrund des Gesamtbildes der Verhältnisse anzunehmen, dass der Arbeitnehmer die eingeräumte Möglichkeit ein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug privat zu verwenden – wenn auch nur fallweise – nützt, ist ein Sachbezug anzusetzen (vgl. VwGH 07.08.2001, 97/14/0175; VwGH 26.03.2003, 2001/13/0092; VwGH 24.09.2014, 2011/13/0074).

Es gibt im Verfahrensrecht keine Beweisregel, nach welcher es grundsätzlich Aufgabe des Arbeitgebers wäre, durch Führung eines Fahrtenbuches den Beweis dafür zu erbringen, dass der Pkw dem Arbeitnehmer nicht für private Fahrten überlassen worden wäre (vgl. VwGH 30.05.1995, 92/13/0200; 11.12.1996, 95/13/0262). Allerdings trifft den Arbeitgeber in einem solchen Fall die erhöhte Mitwirkungspflicht zur Sachverhaltsfeststellung (vgl. VwGH 10.10.1996, 94/15/0093).

Ein Sachbezug ist überdies dann nicht anzunehmen, wenn ein ernst gemeintes Verbot von Privatfahrten durch den Arbeitgeber vorliegt und dieser für die Wirksamkeit des Verbots sorgt (vgl. VwGH 22.03.2000, 99/13/0164; VwGH 27.02.2003, 99/15/0193; VwGH 26.05.2004, 2001/08/0229; VwGH 13.05.2009, 2006/08/0266; VwGH 25.11.2009, 2007/15/0209; VwGH 24.06.2010, 2007/15/0238); eine Kontrolle des Verbots durch dienstmäßig unterstellte Personen ist jedoch nicht ausreichend (vgl. *Mayr/Hayden* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG § 15 Rz 104).

Geeignete Mittel für die Überwachung des Verbotes könnten die Kontrolle der Kilometerstände anhand eigener Aufzeichnungen des Arbeitgebers nach jeder beruflich veranlassten Fahrt oder die Führung von Fahrtenbüchern sein (vgl. UFS 07.08.2007, RV/1905-W/05). In der Praxis wird regelmäßig ein Fahrtenbuch für den Nachweis der ausschließlichen

betrieblichen Verwendung das einzige geeignete Beweismittel sein (vgl. UFS 25.06.2007, RV/0226-K/05; *Mayr/Hayden* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG § 15 Rz 104).

Da keinerlei Aufzeichnungen geführt wurden und ein ernsthaftes Verbot von Privatfahrten mit den beiden Fahrzeugen, dessen Einhaltung auch kontrolliert wurde, nicht nachgewiesen werden konnte, war davon auszugehen, dass die beiden Dienstnehmer die Fahrzeuge auch für Privatfahrten nutzten.

Im Hinblick darauf, dass die beiden Fahrzeuge in erster Linie als Montagefahrzeuge genutzt wurden, und daher nicht sonderlich bequem waren, erscheint es durchaus nachvollziehbar, dass die Fahrzeuge nicht für längere Privatfahrten genutzt wurden, weshalb die Berücksichtigung des halben Sachbezugswertes als ausreichend erscheint.

Die Bemessungsgrundlagen für 2016 und 2017 werden daher folgendermaßen ermittelt (Beträge in Euro):

Jahr	2016	2017
Bemessungsgrundlage laut AP	334.152,66	625.141,70
abzüglich Vergütungen ***GF1***	- 3.500,00	- 35.000,00
Bemessungsgrundlage	330.652,66	590.141,70

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.

Da über die zu beurteilenden Rechtsfragen, der Einbeziehung von Vergütungen wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer in die Bemessungsgrundlagen für DB und DZ sowie der Ansatz von Sachbezugswerten für die private Nutzung von betrieblichen Fahrzeugen im Sinne der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs entschieden wurde, war die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen.

Wien, am 27. Juli 2021