

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Manuela Fischer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch SWT-Union Wirtschaftstreuhand GmbH, Schöpfleuthnergasse 18, 1210 Wien, über die Beschwerde vom 22. Juni 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 30. Mai 2017 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) und Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2011 bis 2014, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise 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

Bei der Beschwerdeführerin (Bf.) wurde im Jahr 2017 hinsichtlich der Lohnabgaben der Jahre 2010 bis 2014 eine Außenprüfung (AP), konkret eine gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) durchgeführt.

Wie dem Bericht der AP vom 30.5.2017 sowie der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 22.5.2017 u.a. zu entnehmen war, wurde festgestellt, dass die Bf. im Prüfungszeitraum dem wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer (GF), Herrn ***1***, ein Firmen-KFZ zur Verfügung gestellt hatte. Diesbezüglich seien sonstige Vergütungen iSd § 22 Z 2 EStG 1988 vorgelegen und seien diese bisher nicht bei der Berechnung der Lohnnebenkosten berücksichtigt worden. Da jedoch auch an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen

Dienstnehmer iSd KommStG 1993 und des FLAG 1967 seien, seien die der Bf. tatsächlich entstandenen Kosten, sowohl betriebliche als auch nicht betriebliche, in die Beitrags- / Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag (DB) und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) einbezogen worden.

Aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen sowie unter Hinweis auf die diesbezügliche ständige Rechtsprechung des VwGH seien die folgenden Aufwendungen 2011 – 19.505,68; 2012 – 11.518,98; 2013 – 11.070,89 sowie 2014 – 16.594,91 in die Bemessungsgrundlagen der Kommunalsteuer sowie des DB und DZ einzubeziehen und die Abgaben nachzuverrechnen.

Die Abgabenbehörde folgte den Feststellungen der AP und erließ die entsprechenden **Bescheide betreffend DB und DZ für die Jahre 2011 bis 2014** mit Datum 30.5.2017.

Gegen die angeführten Bescheide betreffend DB und DZ der Jahre 2011 bis 2014 erhob die Bf. mit Schriftsatz vom **22.6.2017 Beschwerde**.

In der Beschwerde war u.a. festgehalten, dass die Bf. ihrem geschäftsführenden Gesellschafter im Prüfungszeitraum ein Firmen-Kfz in geringfügigem Ausmaß auch zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt habe. Das Prüfungsorgan habe mitgeteilt, dass auf Basis von Gesprächen beim Salzburger Steuerdialog die Abgabenbehörde die Ansicht vertrete, dass die gesamten unternehmensrechtlichen Kfz-Kosten die Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer, den DB und den DZ bilden sollten.

Die Bf. hielt fest, dass diese Vorgangsweise auf einer Erlassregelung beruhe und werde auf die gesetzliche Bestimmungen, § 41 Abs. 3 FLAG und § 122 Abs. 7 WKG, hingewiesen, wonach als Bemessungsgrundlage für DB und DZ Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG heranzuziehen seien. Der Gesetzgeber habe wohl unmissverständlich gemeint, dass nur die Vorteile, die der geschäftsführende Gesellschafter daraus ziehe, die Bemessungsgrundlagen bilden können.

Im gegenständlichen Fall könne nur der geldwerte Vorteil für die nicht betrieblichen Fahrten die Bemessungsgrundlage bilden. Die erlassmäßige Rechtsauslegung des Prüfungsorgans stehe im klaren Widerspruch zum Gesetz.

Es wurde die vollinhaltliche Stattgabe der Beschwerde beantragt.

Mit **Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 7.7.2017** wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Die Abgabenbehörde verwies insbesondere auf die gesetzlichen Bestimmungen wonach gemäß § 5 Abs. 1 KommStG 1993 als Bemessungsgrundlage grundsätzlich die Summe der Arbeitslöhne, die an die Dienstnehmer der in der Gemeinde gelegenen Betriebsstätte gewährt worden sind, gilt. Arbeitslöhne sind insbesondere 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 analoge Bestimmung der Arbeitslöhne ist hinsichtlich des Dienstgeberbeitrages in § 41 Abs. 3

FLAG 1967 geregelt. Bei Vorliegen von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit unterliegt grundsätzlich die Monats-Bruttolohnsumme der Kommunalsteuer bzw. dem Dienstgeberbeitrag.

Als „Bruttobezüge“ seien beim wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art mit dem Begriff der Betriebseinnahmen gleichzusetzen. Betriebseinnahmen seien betrieblich veranlasste Wertzugänge in Geld oder geldwerten Vorteilen (VwGH 17.10.1991, 89/13/0261). Hinsichtlich eines Firmen-KFZ lägen Betriebseinnahmen grundsätzlich in der Höhe des unternehmensrechtlichen Ansatzes vor. Werde ein Firmen-KFZ ausschließlich dem wesentlich beteiligten G-GF zur Verfügung gestellt, lägen sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 in Höhe der gesamten Ausgaben der GmbH vor. Eine verbindliche Festlegung von Sachbezugswerten, wie sie im Bereich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit durch die Sachbezugswerte-VO normiert sind, existiere im Bereich der selbständigen Einkünfte nicht. Da kein Ansatz eines Sachbezuges in Anlehnung an § 4 der Sachbezugswerte-VO, BGBl. II Nr. 416/2001 in der jeweils geltenden Fassung bewertet wurde, sei der Vorteil an den Gesellschafter-Geschäftsführer 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 12 EStG 1988 anzusetzen gewesen.

Mit Schreiben vom 17.7.2017 wurde der **Vorlageantrag** eingebracht und die Entscheidung über die Beschwerde vom 22.6.2017 durch das Bundesfinanzgericht (BFG) beantragt.

In der Begründung wurde u.a. angeführt, dass es die Abgabenbehörde in der BVE unterlassen habe darzulegen, welchen Vorteil der wesentlich beteiligte Geschäftsführer aus der Nutzung des Kfz gezogen habe. Die Argumente in der Beschwerde werden in vollem Umfang aufrechterhalten.

Die Beschwerde wurde dem BFG mit **Vorlagebericht** vom 4.8.2017 übermittelt.

Infolge einer telefonischen Anfrage der RichterIn bei der steuerlichen Vertretung zur Privatnutzung des Kfz wurde mit Schreiben vom 25.11.2021 Stellung genommen und wurden ergänzende Informationen erteilt.

In diesem Schreiben war u.a. angeführt (Zit.) *„Dem geschäftsführenden Gesellschafter wurde im gesamten Prüfungszeitraum ein Firmen-Kfz zur Verfügung gestellt. Dieses Kraftfahrzeug wurde von ihm im Rahmen seiner Tätigkeit verwendet, allen voran für Kundenbesuche bzw. in weiterer Folge Betreuung der Objekte bis zu deren Erledigung. Unsere Mandantschaft ist überwiegend im „hochpreisigen“ Segment des Poolbaues tätig, was ebenfalls mit einer intensiven Betreuung des Klientels durch den Geschäftsführer verbunden ist. Bei dem vom Geschäftsführer verwendeten Firmen-PKW handelt es sich in der Regel um einen Mercedes PKW Kombi, der mit allen für den Verkauf erforderlichen Produkten aber auch mit diversen Ersatz- und Serviceteilen bestückt ist, und daher für private Fahrten außerhalb des Geschäftsbereiches nicht geeignet ist. Vom Geschäftsführer wird daher das Fahrzeug auch nach*

Dienstschluss in seiner privaten Garage bei seiner Wohnung in Wien abgestellt, da die Abstellung auf der Freifläche am Firmengelände die Gefahr des Fahrzeugdiebstahles bzw. deren Inhalt in sich birgt. Die privaten Fahrten - vorwiegend am Wochenende - von seiner Wohnung in Wien zu seinem Haus in Niederösterreich wurden ausschließlich mit seinem Privat-PKW (Porsche, der ebenfalls im Parkdeck seiner Wohnhausanlage in Wien untergestellt ist) getätigt. Die Privatnutzung des Firmen-PKWs beschränkt sich demnach auf die wenigen Kilometer, wo er kleine private Erledigungen während der Arbeitszeit vorgenommen hat, das nur einen sehr kleinen Prozentsatz der gefahrenen Kilometer ausmacht. ...“

Es wurde argumentiert, dass die Privatfahrten maximal 200 – 300 Kilometer im Monat betragen hätten. Fahrten zu Geschäftsterminen seien, da sie früh beginnen und spät abends enden, direkt von der Wohnung zum Kunden und zurück vorgenommen worden, und seien daher als betrieblich anzusehen. Werde ein Dienstwagen nachweislich im Jahr nicht mehr als 6000 km für Privatfahrten genutzt, betrage der Sachbezugswert jeweils die Hälfte. Man könne davon ausgehen, dass der Geschäftsführer nicht mehr als 6000 km privat gefahren sei, sodass für die Privatnutzung maximal die Höhe des halben PKW-Sachbezugswertes zu berechnen sei.

Mit Schreiben vom 1.12.2021 wurde der ursprünglich im Vorlageantrag eingebrachte Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat zurückgenommen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Die Beschwerdeführerin (Bf.) hatte ihrem wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer im Prüfungszeitraum ein firmeneigenes Kfz zur betrieblichen, aber auch privaten, Nutzung zur Verfügung gestellt.

Strittig war im gegenständlichen Fall die Höhe des sich aus der Privatnutzung des firmeneigenen Kfz ergebenden Vorteils für den Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf., d.h. des Anteils der Kfz-Kosten, der der Bemessung des Dienstgeberbeitrages und Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag im Prüfungszeitraum, konkret für die Jahre 2011 bis 2014, durch die AP zugrunde gelegt worden war.

Gemäß **§ 41 Abs. 1 FLAG 1967** haben alle Dienstgeber den Dienstgeberbeitrag (DB) zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.

Abs. 2 dieser Bestimmung normiert, dass Dienstnehmer Personen sind, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, die freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 sind.

Der Beitrag des Dienstgebers ist nach **Abs. 3** der gegenständlichen Bestimmung 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 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 DB beträgt 4,5 % der Beitragsgrundlage (§ 41 Abs. 5 FLAG 1967).

§ 122 Abs. 7 und 8 WKG regelt, dass der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) beim einzelnen Kammermitglied von der Summe der in seiner Unternehmung nach § 2 WKG anfallenden Arbeitslöhne zu berechnen ist, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG 1967 gilt.

Der DZ beträgt im Prüfungszeitraum 0,4 % der Beitragsgrundlage.

Für die Rechtslage vor der VO BGBl II 2018/70 (erstmalig bei Veranlagungen für das Kalenderjahr 2018 anzuwenden) zur „Bewertung von Sachbezügen betreffend Kraftfahrzeuge bei wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern“, hat der Verwaltungsgerichtshof mit seiner Judikatur, vgl. VwGH 19.4.2018, Ro 2018/15/0003 und VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0099, bestätigt, dass allein die auf die private Nutzung eines Firmen-Kfz entfallenden Kosten einen geldwerten Vorteil darstellen und somit nur dieser Teil in die Bemessungsgrundlagen für DB und DZ einfließen dürfen.

Der VwGH führte in seiner Rechtsprechung weiter aus, wenn der Vorteil der dem Gesellschafter-Geschäftsführer aus der privaten Nutzung erwächst, hinsichtlich der Höhe nicht durch Aufzeichnungen in der tatsächlichen Höhe festzustellen ist, dass dieser nach den allgemeinen Grundsätzen des § 184 BAO zu schätzen ist.

Der durch das Bundesfinanzgericht (BFG) zu beurteilende Sachverhalt ergab sich aus der Aktenlage, dem Bericht der AP und den Schriftsätzen der Bf.

Unstrittig war, dass dem Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf. im Prüfungszeitraum firmeneigene PKW sowohl zur betrieblichen als auch zur privaten Nutzung zur Verfügung gestanden waren. Nachgewiesen war, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer im Prüfungszeitraum über einen privaten PKW (Porsche 911) verfügte.

Die der Bf. im Zusammenhang mit dem Firmen-Kfz entstandenen Gesamtkosten betrugen in den Jahren:

2011 – Euro 19.505,68; 2012 – Euro 11.518,98; 2013 – Euro 11.070,89 sowie 2014 – Euro 16.594,91.

Eine Privatnutzung des PKW wurde seitens der Bf. nicht grundsätzlich bestritten. Strittig waren das Ausmaß der Privatnutzung und die daraus folgende Höhe der entstandenen Kosten.

Der Judikatur des VwGH entsprechend, war die Bf. mit der Beschwerde im Recht, wenn sie es als nicht sachgerecht beurteilte, dass auch die auf die betriebliche Nutzung des Kfz entfallenden Kosten zur Bemessung der Lohnnebenkosten herangezogen worden waren.

Auch wenn im vorliegenden Fall die Bf. die Privatnutzung des Kfz durch den Gesellschafter-Geschäftsführer nicht grundsätzlich bestritten hatte, lagen keinerlei Aufzeichnungen, wie z.B. ein Fahrtenbuch, vor, um damit die tatsächliche Höhe der privaten Aufwendungen nachzuweisen und ermitteln zu können.

Da die Ermittlung des dem Gesellschafter-Geschäftsführers gewährten jährlichen geldwerten Vorteils, d.h. des als Vergütung iSd § 22 Z 2 EStG 1988 zu verstehenden Betrages, somit in tatsächlicher Höhe nicht möglich war, hatte diese mittels einer Schätzung nach den Grundsätzen des § 184 BAO zu erfolgen.

Das BFG zog dazu in freier Beweiswürdigung zum einen die Angaben zur Nutzung des Firmen-Kfz in den Schriftsätzen der Bf. heran und orientierte sich weiters an den Werten der Sachbezugswerte-VO in der für die Jahre 2011 bis 2014 gültigen Fassung. Dies einerseits, da bis zum Lohnsteuerprotokoll 2014 eine Schätzung in Höhe der Sachbezugswerte in den Richtlinien der Finanzverwaltung als zulässig erklärt wurde und andererseits mit der ab 2018 erfolgten Änderung der Sachbezugswerte-VO der Ansatz eines Sachbezugswertes nach der Verordnung beim Fehlen von Aufzeichnungen über das tatsächliche Ausmaß verbindlich normiert wurde.

Dementsprechend wurde im Schätzungswege der Anteil für die Privatnutzung des Kfz in folgender Höhe festgestellt:

2011 – Euro 7.200,00

2012 – Euro 7.200,00

2013 – Euro 7.200,00

2014 – Euro 8.640,00

Diese Beträge stellten den als dem Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf. entstandenen geldwerten Vorteil und somit eine Vergütung iSd § 22 Z 2 EStG 1988 dar.

Sie waren in die Bemessungsgrundlagen für den DB und DZ der genannten Prüfungsjahre einzubeziehen.

Indem die Behörde zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Nachverrechnung des DB und DZ jedoch die gesamten bei der Bf. jährlich angefallenen Kosten für das Firmen-Kfz herangezogen hatte, somit auch jene Kosten, die auf die betriebliche Nutzung entfallen waren, hatte sie die Rechtslage verkannt.

Der Beschwerde war daher teilweise stattzugeben. Die Bescheide waren entsprechend abzuändern (s. u.a. Berechnung).

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Bemessungsgrundlagen und Berechnung der Abgaben

Text/Jahr	2011	2012	2013	2013
BemGrdlg lt. Erkenntnis BFG	216.153,43	230.487,46	237.892,44	236.922,20
Dienstgeberbeitrag DB	9.726,90	10.371,94	10.705,16	10.661,50
Bisher lt. Bf.	9.402,90	10.047,94	10.381,16	10.272,70
Nachforderung	324,00	324,00	324,00	388,80
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag DZ	864,61	921,95	951,57	947,69
Bisher lt. Bf.	835,81	893,15	922,77	913,13
Nachforderung	28,80	28,80	28,80	34,56

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 gegenständlichen Erkenntnis wurde nicht von der Rechtsprechung des VwGH abgewichen. Die Revision war daher als unzulässig zu erklären.

Wien, am 9. Dezember 2021

