

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Manuela Fischer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch akzente Wirtschaftstrhd GmbH, Fährichgasse 6, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 14. Februar 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 12. Jänner 2017 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) sowie Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) jeweils für die Jahre 2011 bis 2015, 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 den am Ende der Entscheidung angeführten Berechnungen 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 (in der Folge Bf.) fand hinsichtlich der Jahre 2011 bis 2015 eine **Außenprüfung** (AP), konkret eine gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA-Prüfung), statt.

Dabei wurden Feststellungen u.a. hinsichtlich der Nutzung der firmeneigenen PKW, des Porsche Cayenne bzw. Porsche Panamera, im Prüfungszeitraum durch den Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf., getroffen. Die AP kam zum Schluss, dass dem Gesellschafter-Geschäftsführer daraus geldwerte Vorteile erwachsen seien und zog die gesamten der Bf. im Prüfungszeitraum für die Kfz entstandenen Kosten als Bemessungsgrundlage für die Nachverrechnung der Lohnnebenkosten (DB, DZ) heran. Die getroffenen Feststellungen und

Berechnungen fanden sich dazu im Bericht über die AP vom 12.1.2017 sowie in der zugehörigen Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 15.12.2016.

In der Niederschrift war u.a. festgehalten, dass dem wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf. im Prüfungszeitraum firmeneigene Kfz zur betrieblichen und privaten Nutzung zur Verfügung gestellt worden waren.

Die AP verwies darauf, dass „Bruttobezüge“ eines wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art ISd § 22 Z 2 EStG 1988 seien. Wenn ein Firmen-Kfz ausschließlich dem wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer zur Verfügung gestellt werde, so lägen Vergütungen jeder Art in Höhe der gesamten für das Kfz getätigten Ausgaben der Bf. vor. Sachbezugswerte, wie sie im Bereich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in der Sachbezugswerte-VO normiert seien, existierten im Bereich der selbständigen Einkünfte nicht.

Die AP habe daher für den Prüfungszeitraum auf Basis der Ausgaben der Bf. eine Nachverrechnung betreffend DB und DZ sowie Kommunalsteuer vorzunehmen.

Die Bemessungsgrundlagen stellten sich wie folgt dar:

2011 – 24.105,89; 2012 – 35.748,06; 2013 – 30.757,12; 2014 – 48.439,94; 2015 – 35.831,66.

In der Niederschrift war weiters angeführt, dass die anlässlich der Schlussbesprechung beigebrachten Aufzeichnungen über die Fahrten des Geschäftsführers aufgrund der im Zusammenhang mit solchen Aufzeichnungen geübten Verwaltungspraxis nicht gewürdigt worden seien. Der Geschäftsführer habe zudem nicht im gesamten Zeitraum über einen Privat-PKW verfügt und habe sich sein Hauptwohnsitz ab Februar 2013 in ***2*** befunden.

Die Behörde folgte den Feststellungen der AP und erließ u.a. die entsprechenden **Bescheide am 12.1.2017** betreffend die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages sowie des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2011 bis 2015.

Gegen die o.a. Bescheide wurde fristgerecht mit Schreiben vom **14.2.2017 Beschwerde** erhoben. Die Beschwerde richtete sich gegen die Feststellungen der AP betreffend die „Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kfz“. Es wurde die ersatzlose Aufhebung der genannten Bescheide beantragt.

In der Begründung der Beschwerde war dazu u.a. ausgeführt.

Die AP habe für die geringfügige Nutzung des Firmen-Kfz durch den Gesellschafter-Geschäftsführer die gesamten verbuchten Kfz-Aufwendungen als Bemessungsgrundlage für die Nachverrechnungen herangezogen. Der Geschäftsführer habe im Prüfungszeitraum 2011 bis 2015 das Kfz beinahe ausschließlich für betriebliche Fahrten genützt. Das Kfz habe auch den Mitarbeitern der Bf. für dienstliche Fahrten zur Verfügung gestanden. Zum diesbezüglichen Nachweis seien Fahrtenbücher vorgelegt worden. Der Geschäftsführer habe auch über ein privates Kfz verfügt. Unter Verweis auf eine Entscheidung des LVwG Tirol (2015/12/2927 vom 21.6.2016) führte die Bf. aus, dass der geldwerte Vorteil mit Entgeltcharakter für den

Gesellschafter-Geschäftsführer nur aus den privaten Fahrten mit dem Firmenfahrzeug resultieren könne. Die Nutzung eines Firmenfahrzeuges für betriebliche Belange im Rahmen der Tätigkeit für die Bf. könne nicht als Sachbezug bzw. Vergütung für eine Beschäftigung angesehen werden.

Er sei für die Bf. sachlich nicht gerechtfertigt, dass die gesamten PKW-Kosten als Vergütung angesehen worden seien. Es könne nur jener Teil der Kosten der Bemessungsgrundlage hinzugerechnet werden, der auf die private Nutzung des Firmen-Kfz entfalle.

Da das firmeneigene Kfz nicht ausschließlich dem Gesellschafter-Geschäftsführer zur Verfügung gestanden sei und von diesem nur in geringem Umfang privat genutzt worden sei, werde der Antrag auf ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide gestellt.

Mit **Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 9.3.2017** wies die Behörde die Beschwerde als unbegründet ab.

In der Begründung führte die Behörde grundsätzlich wie schon im Bericht der AP aus und verwies u.a. darauf, dass durch die Bf. kein Ansatz eines Sachbezuges in Anlehnung an die Sachbezugswerte-VO erfolgt sei. Es seien keine Lohnnebenkosten in der Lohnverrechnung des Gesellschafter-Geschäftsführers berücksichtigt worden. Der ihm entstandene Vorteil sei in Höhe jener der GmbH tatsächlich entstandenen Kosten auf Basis des unternehmensrechtlichen Ansatzes als sonstige Vergütung jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988 anzusetzen gewesen.

Mit Schreiben vom 28.3.2017 wurde fristgerecht der **Vorlageantrag** eingebracht.

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht (BFG) vorgelegt. Die Behörde beantragte unter Hinweis auf die Feststellungen der AP sowie auf die BVE die Abweisung der Beschwerde.

Die bei der Schlussbesprechung der AP vorgelegten Unterlagen, als „Fahrtenbuch“ bezeichnet, lagen dem BFG vor. Darin war die Nutzung des Kfz mit Angabe des Tages, des Grundes der Fahrt sowie der Kilometerstände und der gefahrenen Kilometer angeführt.

Zudem wurde im Schreiben der Bf. vom 15.11.2021 durch den Gesellschafter-Geschäftsführer gegenüber dem BFG bestätigt, dass er in den prüfungsgegenständlichen Jahren das firmeneigene Kfz zu rund 25% pro Jahr privat genutzt habe.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

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

Strittig war im gegenständlichen Fall die Höhe des sich aus der Privatnutzung der 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 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 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 bereits während der AP vorliegenden Unterlagen. Die Beschwerde betraf nur die Feststellungen der AP zur Kfz-Nutzung durch den Gesellschafter-

Geschäftsführer. Die weiteren Feststellungen der AP (Nachverrechnung Sachbezug ***1*** 2013 – 2015 ges. Euro 60,09 sowie Abfuhrdifferenz 2015 Euro 490,00) waren unstrittig und nicht angefochten und blieben daher unverändert.

Unstrittig war, dass dem Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf. im Prüfungszeitraum firmeneigene PKW sowohl zur betrieblichen als auch zur privaten Nutzung zur Verfügung gestanden waren. Die der Bf. in diesem Zusammenhang entstandenen Gesamtkosten betrugen in den Jahren:

2011 – Euro 24.105,89; 2012 – Euro 35.748,06; 2013 – Euro 30.757,12; 2014 – Euro 48.439,94; 2015 – Euro 35.831,66.

Eine Privatnutzung der 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 und der Gesellschafter-Geschäftsführer die Nutzung des Kfz mit rund 25% pro Jahr bestätigte, lagen keine Aufzeichnungen vor, die den Anforderungen eines Fahrtenbuches entsprochen hätten um damit die tatsächliche Höhe der privaten Aufwendungen zu ermitteln.

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 in den beigebrachten Unterlagen, „Fahrtenbücher“ heran und orientierte sich weiters an den Werten der Sachbezugswerte-VO in der für die Jahre 2011 bis 2015 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.

Aus den Angaben in den „Fahrtenbüchern“ war in freier Beweiswürdigung der Umfang der betrieblichen Nutzung der firmeneigenen Kfz im Rahmen der Schätzung ableitbar und als erwiesen anzusehen. Damit konnte auch die durch den Gesellschafter-Geschäftsführer erklärte Privatnutzung von jährlich 25% als glaubhaft beurteilt und anerkannt werden.

Auf Basis der bekannten und unstrittigen tatsächlichen Höhe der jährlichen unternehmensrechtlichen Kfz-Gesamtaufwendungen der Bf. (2011 – Euro 24.105,89; 2012 – Euro 35.748,06; 2013 – Euro 30.757,12; 2014 – Euro 48.439,94; 2015 – Euro 35.831,66) wurde im Schätzungswege der Anteil für die Privatnutzung des Kfz und des daraus folgenden geldwerten Vorteils des Gesellschafter-Geschäftsführers in folgender Höhe ermittelt:

2011 – Euro 6.000,00

2012 – Euro 8.900,00

2013 – Euro 7.700,00

2014 – Euro 12.100,00

2015 – Euro 8.900,00.

Neben der als unstrittig beurteilten betrieblichen Nutzung der Kfz, waren mit diesen Werten, die der Bf. entstandenen Kosten aus der privaten Nutzung im Ergebnis als mit den tatsächlichen Gegebenheiten im Einklang stehend zu beurteilen.

Diese Beträge stellten daher 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 Bemessungsgrundlage 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 der Kfz-Nutzung herangezogen hatte, somit auch jene, 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.

Berechnung der Bemessungsgrundlagen und Abgaben (Euro) 2011 - 2015:

BMGI lt Prüfung 2011	405.994,22
abzgl Hinzurechnung Privatnutzung lt Prüfung	-24.105,89
zzgl Privatnutzungsanteil PKW lt Erkenntnis	+6.000,00
BMGI lt Erkenntnis	387.888,33
Festsetzung Dienstgeberbeitrag (BMGI x 4,5%)	17.454,97
bisher lt Selbstberechnung	17.184,97
Nachforderung lt Erkenntnis	270,00
Festsetzung Zuschlag zum DB (BMGI x 0,4%)	1.551,55
bisher lt Selbstberechnung	1.527,55
Nachforderung lt Erkenntnis	24,00

BMGI lt Prüfung 2012	354.822,00
abzgl Hinzurechnung Privatnutzung lt Prüfung	-35.748,06
zzgl Privatnutzungsanteil PKW lt Erkenntnis	+8.900,00
BMGI lt Erkenntnis	327.973,94
Festsetzung Dienstgeberbeitrag (BMGI x 4,5%)	14.758,83
bisher lt Selbstberechnung	14.358,33
Nachforderung lt Erkenntnis	400,50
Festsetzung Zuschlag zum DB (BMGI x 0,4%)	1.311,90
bisher lt Selbstberechnung	1.276,31
Nachforderung lt Erkenntnis	35,59

BMGI lt Prüfung 2013	431.788,66
abzgl Hinzurechnung Privatnutzung lt Prüfung	-30.757,12
zzgl Privatnutzungsanteil PKW lt Erkenntnis	+7.700,00
BMGI lt Erkenntnis	408.731,54
Festsetzung Dienstgeberbeitrag (BMGI x 4,5%)	18.392,92
bisher lt Selbstberechnung	18.042,17
Nachforderung lt Erkenntnis	350,75
Festsetzung Zuschlag zum DB (BMGI x 0,4%)	1.634,93
bisher lt Selbstberechnung	1.603,74
Nachforderung lt Erkenntnis	31,19

BMGI lt Prüfung 2014	446.936,44
abzgl Hinzurechnung Privatnutzung lt Prüfung	-48.439,94
zzgl Privatnutzungsanteil PKW lt Erkenntnis	+12.100,00
BMGI lt Erkenntnis	410.596,50
Festsetzung Dienstgeberbeitrag (BMGI x 4,5%)	18.476,84
bisher lt Selbstberechnung	17.906,87
Nachforderung lt Erkenntnis	569,97
Festsetzung Zuschlag zum DB (BMGI x 0,4%)	1.642,38
bisher lt Selbstberechnung	1.591,72
Nachforderung lt Erkenntnis	50,66

BMGI lt Prüfung 2015	291.342,00
abzgl Hinzurechnung Privatnutzung lt Prüfung	-35.831,66
zzgl Privatnutzungsanteil PKW lt Erkenntnis	+8.900,00
BMGI lt Erkenntnis	264.410,34
Festsetzung Dienstgeberbeitrag (BMGI x 4,5%)	11.898,46
bisher lt Selbstberechnung	11.022,50
Nachforderung lt Erkenntnis	875,96
Festsetzung Zuschlag zum DB (BMGI x 0,4%)	1.057,64
bisher lt Selbstberechnung	979,77
Nachforderung lt Erkenntnis	77,87

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 mit dem Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Zusammenhang mit der Privatnutzung von Kfz durch wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer abgewichen worden war, war eine Revision als nicht zulässig zu erklären.

Wien, am 29. November 2021