

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 31.08.2016 gegen die Bescheide des seinerzeitigen Finanzamtes ***A*** vom 03.08.2016, über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2013 und 2014, zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.
Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage (BMG) und die Höhe des Dienstgeberbeitrages (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) betragen:

	2013	2014
Bemessungsgrundlage	45.182,24 €	58.814,02 €
Dienstgeberbeitrag	2.033,20 €	2.646,63 €
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	180,73 €	235,26 €

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Rahmen einer bei der beschwerdeführenden GmbH (Bf) durchgeführten Gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) den Zeitraum 01.01.2011 bis 31.12.2014 betreffend wurde unter anderem festgestellt, dass die für die wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführerin, Frau ***C***, abgeführten Beiträge an die Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft in Höhe von 6.325,68 € (2011), 6.390,44 € (2012), 11.468,01 € (2013) und 11.129,08 € (2014) von der Bf bezahlt und nicht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag (DB) und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) einbezogen worden seien. Darüber hinaus sei der Gesellschafter-Geschäftsführerin ab Mai 2013 ein firmeneigenes Kraftfahrzeug zur Verfügung gestellt worden, weshalb die gesamten, mit diesem Kfz im Zusammenhang stehenden Ausgaben der Bf in Höhe von 8.617,20 € (2013) und 9.328,86 € (2014), ebenfalls in die Bemessungsgrundlage für DB und DZ einzubeziehen seien.

Im Anschluss an die Gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) und unter Berücksichtigung der getroffenen Feststellungen erließ die Abgabenbehörde am 03.08.2016 Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2013 und 2014.

In der dagegen eingebrachten Beschwerde vom 31.08.2016 führte die steuerliche Vertretung der Bf aus, dass gemäß Rz 279 der Information des BMF zum Kommunalsteuergesetz bei der privaten Verwendung eines Firmenfahrzeuges keine Bedenken bestünden (für die Ermittlung der KommSt-BMGL und wohl auch für DB und DZ), wenn dieser Vorteil durch Ansatz eines Sachbezuges in Anlehnung an die Werte der Sachbezugs-VO oder durch Ansatz der der Gesellschaft entstandenen, auf den nicht betrieblichen Anteil entfallenden Kosten erfasst werde. Die wesentlich beteiligte Geschäftsführerin habe in ihrer Steuererklärung 2013 und 2014 die Privatnutzung mit einem Privatanteil von 20 % erklärt, was der geschätzten privaten Nutzung des Fahrzeuges entspreche. Bei einer Privatnutzung von 20 % ergebe sich die Bemessungsgrundlage für 2013 mit 1.723,44 € und für 2014 mit 1.865,77 €. In eventu könne der Wert laut Sachbezugsverordnung herangezogen werden. Bei Anschaffungskosten von 23.800 € und einem CO₂-Ausschlag > 130 ergebe sich ein Sachbezug von 5.712 € pro Jahr. Auch dieser liege deutlich unter den als Bemessungsgrundlage herangezogenen unternehmensrechtlichen Gesamtkosten. Mit Entscheidung RV/7101184/2013 vom 22.08.2014 habe das BFG festgestellt, dass der von der Beschwerdeführerin selbst für Zweck der Körperschaftsteuererklärung mit 20 % der gesamten KFZ-Kosten ermittelte Privatanteil eine taugliche Schätzung für die Bemessungsgrundlage für DB und DZ darstelle. Eine solche taugliche Schätzung liege auch im Fall der Bf vor. Die steuerliche Vertretung der Bf beantragte, den Privatanteil, der einer geschätzten Privatnutzung von 20 % entspreche, somit 1.723,44 € für 2013 und

1.865,77 € für 2014 als Bemessungsgrundlage für den DB sowie den DZ 2013 und 2014 heranzuziehen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 16.09.2016 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt, dass zur Beurteilung der sonstigen Vergütungen jeder Art die Betriebseinnahmen maßgeblich seien. Betriebseinnahmen seien betrieblich veranlasste Wertzugänge in Geld oder geldwerten Vorteilen (VwGH 17.10.1991, 89/13/0261). Auf allfällige Betriebsausgaben komme es grundsätzlich nicht an. Diese Rechtsansicht entspreche der ständigen Entscheidungspraxis des UFS (UFS vom 19.04.2011, RV/0263-I/08 mwN) und der Rechtsprechung des VwGH (zB in Bezug auf Kilometergelder, Fahrtkostenvergütungen, pauschale Taggelder, übernommene GSVG-Beiträge) zu wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern. Dabei spiele es keine Rolle, ob die Fahrt (mit dem Firmen-KFZ) Wohnung – Arbeitsstätte beruflich veranlasst sei.

In diesem Sinne lägen hinsichtlich eines Firmen-KFZ Betriebseinnahmen grundsätzlich in der Höhe des unternehmensrechtlichen Ansatzes vor. Da kein Ansatz eines Sachbezuges in Anlehnung an § 4 der Sachbezugswerteverordnung, BGBl. II Nr. 416/2001 in der jeweils geltenden Fassung angesetzt worden sei, sei der Vorteil 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 Z 2 EStG 1988 (abzüglich des entrichteten Kostenanteiles) anzusetzen gewesen.

Mit Schriftsatz vom 06.10.2016 stellte die steuerliche Vertretung der Bf den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Verwaltungsgericht und verwies ergänzend auf die zwischenzeitig veröffentlichte Entscheidung des Landesverwaltungsgerichts Tirol, LVwG-2015/12/2927-5 vom 21. Juni 2016: „Nützt ein wesentlich beteiligter geschäftsführender Gesellschafter ein Firmen-KFZ der GmbH auch privat und zwar im geschätzten Ausmaß von 20 %, ist es sachlich nicht gerechtfertigt, die gesamten PKW-Kosten als Vergütung für diese Beschäftigung anzusetzen, sondern nur jenen Teil der Bemessungsgrundlage, der auf die private Nutzung des Firmenfahrzeugs entfällt.“

Mit Vorlageantrag vom 16.02.2018 wurde die Beschwerde von der Abgabenbehörde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vorgelegt.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Die Bf ist in Form einer GmbH als Messe-, Ausstellungs- und Kongressveranstalter tätig.

Der wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführerin wurde ab Mai 2013 von der Bf ein firmeneigenes Kraftfahrzeug zur Nutzung überlassen, welches auch für Privatfahrten der Gesellschafter-Geschäftsführerin genutzt wurde.

Das Ausmaß der privaten Nutzung des Kraftfahrzeuges durch die Gesellschafter-Geschäftsführerin betrug in den Streitjahren 2013 und 2014 jeweils 20 % der gesamten Nutzung.

Die unternehmensrechtlichen Kosten der Gesamtnutzung des Kraftfahrzeuges betrugen im Jahr 2013 8.617,20 € und im Jahr 2014 9.328,86 €.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den dem Bundesfinanzgericht von der Abgabenbehörde übermittelten Unterlagen.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig. Dagegen sprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich. Insbesondere wurden auch von der Abgabenbehörde nicht die Ausführungen der Bf über das Ausmaß der Privatnutzung des Kraftfahrzeuges von 20 % in Zweifel gezogen und durch entsprechende Erhebungen anderes festgestellt.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

3.1. Der festgestellte Sachverhalt ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

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

Gemäß § 41 Abs 2 FLAG sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs 2 EStG 1988 stehen, freie Dienstnehmer iSd § 4 Abs 4 ASVG, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs 3 FLAG ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988 und an frei Dienstnehmer iSd § 4 Abs 4 ASVG.

Der Dienstgeberbeitrag betrug in den Streitjahren 2013 und 2014 gemäß § 41 Abs 5 FLAG 4,5 % der Beitragsgrundlage.

Ebenso wie der Dienstgeberbeitrag knüpft auch der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (Kammerumlage II) nach § 122 Abs 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG) an die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG an und betrug in den Streitjahren für die Bf 0,40 % der Beitragsgrundlage.

Wie der VwGH in ständiger Judikatur ausführt, sind § 41 Abs 2 und 3 FLAG 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) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % beträgt.

Entsprechend den obigen Ausführungen sind daher die Bezüge des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers als Vergütungen iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 anzusehen und in die Bemessungsgrundlage des DB und DZ einzubeziehen.

Im Hinblick darauf, dass Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag von Gehältern und sonstigen Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG zu leisten ist, ergibt sich, dass die Bemessungsgrundlage nicht nur die laufenden Bezüge, sondern sämtliche Bezüge (konkret: laufende Bezüge, Sonderzahlungen, übernommene Versicherungsbeiträge) und geldwerte Vorteile (konkret: Privatnutzung des firmeneigenen Kraftfahrzeuges) zu enthalten hat.

Bei Ermittlung des geldwerten Vorteils durch die Privatnutzung des firmeneigenen Kraftfahrzeuges ist zu beachten: die zu § 15 Abs 2 EStG ergangene Verordnung (BGBl Nr 642/1992) regelt in § 4 nur die Privatnutzung des „arbeitgebereigenen“ Kraftfahrzeuges und spricht demnach in § 4 Abs 1 auch nur die Privatnutzung der arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuge durch den „Arbeitnehmer“ an. Der wesentlich beteiligte Gesellschaft-Geschäftsführer wird zwar mit seinen Einkünften iSd § 22 Z 2 EStG nach § 41 Abs 2 FLAG für Zwecke der Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages (samt Zuschlag) dem Kreis der „Dienstnehmer“ zugeordnet; dies ändert aber nichts daran, dass er aus einkommensteuerrechtlicher Sicht nicht als Arbeitnehmer nach § 47 Abs 1 EStG (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) anzusehen ist, sodass auch für die Ermittlung allfälliger geldwerter Vorteile als Betriebseinnahmen die in Rede stehenden Vorschriften der Sachbezugswertverordnung nicht anwendbar sind. Die entsprechenden Betriebseinnahmen sind gegebenenfalls – beim Fehlen entsprechender Aufzeichnungen – nach den allgemeinen Grundsätzen des § 184 BAO zu schätzen (VwGH 31.03.2005, 2002/15/0029 und 13.04.2005, 2003/13/0014).

Für die Rechtslage vor der VO BGBl II 2018/70 über die Bewertung von Sachbezügen betreffend Kraftfahrzeuge bei wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern (erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2018 anzuwenden), hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 19.04.2018, Ro 2018/15/0003, die Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichtes (bzgl DB und DZ; vgl zB BFG 22.08.2014, RV/7101184/2013; BFG

26.09.2017, RV/7106438/2016 und BFG 13.02.2018, RV/7104061/2016) und der Landesverwaltungsgerichte (bzgl KommSt; vgl zB LVwG Tirol 21.06.2016, LVwG-2015/12/2927-5; LVwG OÖ 09.11.2017, LVwG-450256/6/HW/MA) bestätigt, wonach im gegebenen Zusammenhang allein die auf die private Nutzung eines Firmen-Kraftfahrzeugs entfallenden Kosten einen geldwerten Vorteil darstellen und somit in die Bemessungsgrundlagen für KommSt, DB und DZ einfließen dürfen, wobei allfällige Kostenersatzes abzuziehen sind (vgl dazu ua Zorn, Betriebliche Nutzung des Firmenautos kein Gehaltsbestandteil des GmbH-Geschäftsführers, RdW 2018, 387).

Soweit die Abgabenbehörde daher zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag die gesamten Kosten der KFZ-Nutzung herangezogen hat und somit auch jene, die auf die betriebliche Nutzung des Kraftfahrzeugs entfallen, hat sie die Rechtslage verkannt und die angefochtenen Bescheide mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet.

Unter Berücksichtigung einer Privatnutzung des der Gesellschafter-Geschäftsführerin zur Verfügung gestellten firmeneigenen Kraftfahrzeuges im Ausmaß von 20 %, ergibt sich die Bemessungsgrundlage für Dienstgeberbeitrag und Zuschlag für Dienstgeberbeitrag wie folgt:

	2013	2014
Bemessungsgrundlage lt angefochtenem Bescheid	52.076,00 €	66.277,11 €
– unternehmensrechtliche Kfz-Kosten lt GPLA	-8.617,20 €	-9.328,86 €
+ 20 % der unternehmensrechtlichen Kfz-Kosten lt GPLA	+1.723,44 €	+1.865,77 €
Bemessungsgrundlage lt BFG	45.182,24 €	58.814,02 €

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Mit dem vorliegenden Erkenntnis ist das Bundesfinanzgericht nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Bewertung von Sachbezügen betreffend Kraftfahrzeuge bei

wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern abgewichen, sondern folgt der in den Erkenntnissen vom 19.04.2018, Ro 2018/15/0003 und 24.10.2019, Ra 2018/15/0099, zum Ausdruck gebrachten Judikaturlinie.

Wien, am 29. März 2022