

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Anna Mechtler-Höger in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch WWV-GROUP SteuerberatungsGmbH, Bahnhofstraße 4, 3950 Gmünd, über die Beschwerde vom 28. September 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 7. Juli 2021 betreffend Haftung für Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2015 bis 2019, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Festsetzung des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag 2015 bis 2019 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

II. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Haftung für Lohnsteuer und Festsetzung des Dienstgeberbeitrags wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin ist eine im Vermessungswesen tätige Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Die Gesellschaftsanteile werden von Dipl. Ing. Dr. A und Dipl. Ing. B gehalten. Als Geschäftsführer fungierte im Streitzeitraum Dipl. Ing. Dr. A.

Im Zuge einer die Jahre 2015 bis 2019 umfassenden gemeinsamen Prüfung der Lohnabgaben (GPLA) wurden folgende, nunmehr streitgegenständlichen Feststellungen getroffen:

1. Die Geschäftsführerbezüge sowie die dem Geschäftsführer zugeflossenen Diäten und die von der Beschwerdeführerin getragenen Beiträge zur gewerblichen Sozialversicherung wurden in die Bemessungsgrundlage für den DB und DZ einbezogen.
2. Für Dipl. Ing B wurde für die Benutzung des arbeitgebereigenen Kfz in den Jahren 2015 bis 2018 der volle Sachbezugswert anstelle des von der Beschwerdeführerin angesetzten halben Sachbezugswertes in Ansatz gebracht.
3. Für V wurde für die Benutzung des arbeitgebereigenen Kfz in den Jahren 2016 bis 2019 der halbe Sachbezugswert angesetzt.

Das Finanzamt erließ diesen Feststellungen Rechnung tragende Haftungsbescheide für Lohnsteuer und Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2015 bis 2019.

Gegen diese Bescheide erhob der steuerliche Vertreter fristgerecht **Beschwerde** und führte aus:

Ad Bescheide betreffend Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag

Die beschwerdeführende Gesellschaft sei als freiberufliche Ziviltechniker GmbH tätig und daher nicht verpflichtet, Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag zu entrichten. Diese Bescheide seien daher aufzuheben.

Ad Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kfz durch V und Ansatz des halben Sachbezugswertes

V sei grundsätzlich im Außendienst mit technischen Vermessungsarbeiten beschäftigt. Er benutze das arbeitgebereigene Kfz, um zum Ort der Vermessung zu gelangen und die erforderlichen Vermessungsgeräte zu transportieren. In der Regel würden die Vermessungsgeräte am Vorabend verladen, anschließend fahre der Dienstnehmer zu seinem Privathaus, wo die betriebliche Fahrt ende. Am nächsten Morgen fahre er direkt zum Ort der Vermessung und führe tagsüber die notwendigen Vermessungsarbeiten aus. Nach Beendigung der Arbeiten fahre er in das Büro in W, um dort die notwendige, zeitmäßige Erfassung der Vermessungsdaten im System vorzunehmen. Nach Ende dieser Tätigkeit würden die Geräte für den nächsten Tag verladen und der Dienstnehmer fahre mit dem arbeitgebereigenen Kfz wieder nach Hause, um am nächsten Tag wieder zum neuen Ort der Vermessung aufzubrechen.

Korrekterweise würden bereits die Fahrten vom Wohnort zur Vermessungsstelle sowie retour als Arbeitszeit erfasst, ebenso wie die Fahrten von der jeweiligen Vermessungsstelle zum Unternehmensstandort, um die Systemaufzeichnungen vorzunehmen.

Das sei der regelmäßige Ablauf der Tätigkeit des Dienstnehmers. Alle Fahrten mit dem arbeitgebereigenen Kfz seien somit einer konkreten Geschäftszahl zuordenbar und betrieblich

bedingt. Eine private Nutzung des arbeitgebereigenen Kfz sei dem Dienstnehmer ausdrücklich untersagt worden.

Die Strecke vom Wohnort ins Büro nach W werde nur deshalb mit dem arbeitgebereigenen Kfz zurückgelegt, um im Büro in W die Erfassung der vor Ort erhobenen Vermessungsdaten im EDV-System zu erledigen, wo diese Daten anschließend weiterverarbeitet würden.

Es liege somit keine Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kfz vor, alle Fahrten seien betrieblich bedingt. Der Dienstnehmer habe im Prüfungszeitraum nachweislich für Privatfahrten ein Auto angemeldet gehabt.

Die vom Dienstnehmer geführten Fahrtenbücher würden zwar keine exakte Adresse des Tätigkeitsortes enthalten, aus der Verwaltung der Geschäftszahlen sei allerdings der exakte Ort der Vermessungstätigkeit nachweisbar. Es handle sich dabei um Grundaufzeichnungen. Die Fahrtenbücher würden daher sämtliche gesetzlichen Erfordernisse erfüllen.

Ad Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kfz durch Dipl. Ing. B und Ansatz des vollen statt des halben Sachbezugswertes

Im Zuge der Vorbereitung der Beschwerde seien die in den Jahren 2015 bis 2017 sowie 1-11/2018 von Dipl. Ing. B durchgeführten Privatfahrten laut Fahrtenbücher in folgendem Ausmaß erhoben worden:

2015	2016	2017	1-11/2018
2.783 km	3.565 km	8.069 km	7.041 km

In den Jahren 2015 und 2016 seien von Dipl. Ing. B nachweislich weitaus weniger als 6.000 km für private Zwecke zurückgelegt worden. Der in den Jahren 2015 und 2016 angesetzte halbe Sachbezugswert sei daher nicht zu erhöhen.

Die im Prüfungszeitraum von Dipl. Ing. B geführten Fahrtenbücher würden zwar keine exakten Adressen der Tätigkeitsorte enthalten, aus der Verwaltung der Geschäftszahlen sei aber der exakte Ort der Vermessungstätigkeit nachweisbar.

Ad Geschäftsführerbezug, Diäten und GSVG-Beiträge

Im Prüfungszeitraum sei Dipl. Ing. Dr. A als Geschäftsführer der Beschwerdeführerin und Dipl. Ing. B als Prokurist tätig gewesen. Organisatorisch habe sich ausschließlich der Letztgenannte um die Vornahme und Durchführung der originären Tätigkeiten des Geschäftsführers, wie Verwaltung der Gesellschaft, Führung der Bücher und des Rechnungswesens, Erstellung des Jahresabschlusses, Aufnahme und Kündigung von Mitarbeitern, Organisation und Einteilung der Mitarbeiter, Vertragsabschlüsse mit Kunden und Lieferanten und Einhaltung der berufsrechtlichen Vorschriften gekümmert.

Dipl. Ing. B sei täglich an den Standorten W sowie Z anwesend gewesen und habe sich operativ um die Durchführung der Geschäftsführeragenden gekümmert, während Dipl. Ing. Dr. A in diese Tätigkeiten so gut wie gar nicht eingebunden gewesen sei. Er sei als Know-How-Träger für Tätigkeiten als Sachverständiger tätig gewesen und habe sich darüber hinaus um die Abwicklung des Projektgeschäftes (z.B. Semmering Basistunnel, Bosrucktunnel, Sensorik-Anwendungen bei der ÖBB und ASFINAG) gekümmert. Außerdem seien die operativen Grenzverhandlungen vor Ort mit den Kunden durch ihn abgewickelt worden, da bei diesen Tätigkeiten vor allem seine Erfahrung und Expertise als Sachverständiger gefragt gewesen sei.

Dipl. Ing. Dr. A sei nur selten an den Bürostandorten körperlich anwesend gewesen und habe daher organisatorisch gar nicht die Durchführung der originären Tätigkeiten eines Geschäftsführers übernehmen können. Die Entlohnung des Dipl. Ing. Dr. A betreffe daher ausschließlich seine Tätigkeit für die oben angeführten Projekte, für die Grenzverhandlungen und als Sachverständiger. Dies betreffe natürlich auch die an ihn von der Beschwerdeführerin ausbezahlten Diäten sowie die für ihn bezahlten Beiträge zur Sozialversicherung.

Über Ersuchen der belangten Behörde legte die beschwerdeführende Gesellschaft im Ermittlungsverfahren die von Dipl. Ing. B für die Jahre 2015 und 2016 geführten Fahrtenbücher sowie Tankbelege und Servicerechnungen vor.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 31.03.2022 wurden die Bescheide betreffend Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2015 bis 2019 aufgehoben und in der Begründung ausgeführt, die Beschwerdeführerin sei nicht Mitglied der Wirtschaftskammer, weshalb keine Verpflichtung zur Abfuhr des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bestehe.

Die Beschwerde betreffend Haftung für Lohnsteuer und Festsetzung des Dienstgeberbeitrages wurde als unbegründet abgewiesen und ausgeführt:

1. Pauschale Nachberechnung Geschäftsführerbezug, Diäten, GSVG Zuschläge

Für die Frage, ob Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit iS des § 22 Z 2 2. TS EStG 1988 vorlägen, sei es rechtlich ohne Bedeutung, ob die Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers im operativen Bereich der Gesellschaft gegenüber jener als Geschäftsführer überwiege (VwGH 22.12.2004, 2002/15/0140). Die Regelung des § 22 Z 2 2. TS EStG 1988 umfasse nämlich auch den in anderer Weise für die Gesellschaft tätigen Gesellschafter (VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018), weil eine Eingliederung in den Organismus bei einer nach außen hin auf Dauer angelegten Tätigkeit für die Gesellschaft auch dann zu bejahen sei, wenn die Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers tatsächlich nur in einer operativen Tätigkeit, dh. im konkreten Fall in der Abwicklung von Projektgeschäften (Grenzverhandlungen) und in der Wahrnehmung der Tätigkeiten als Sachverständiger bestanden habe (VwGH 1.6.2016, 2013/13/0061; VwGH 23.9.2010, 2010/15/0121).

Es sei auf Rechtsprechung des VwGH zu verweisen und zu betonen, dass das Merkmal der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus durch jede nach außen hin auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt werde, mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld verwirklicht werde.

Die operativen Tätigkeiten des Gesellschafter-Geschäftsführers Dipl. Ing. Dr. A hätten in der Abwicklung der Projekte, in Grenzverhandlungen und im Tätigwerden als Sachverständiger bestanden. Er habe somit eine nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare, operative Tätigkeit entfaltet, mit welcher der Unternehmenszweck der Beschwerdeführerin verwirklicht worden sei. Damit sei eine Eingliederung in den Organismus der Beschwerdeführerin im Sinne der Rechtsprechung des VwGH zu bejahen und es komme auf weitere Kriterien, wie das Unternehmerrisiko, nicht an, weshalb die diesbezüglichen Argumente der Beschwerdeführerin ins Leere gingen. In den Jahren 2014-2020 seien auch alle Jahresabschlüsse vom alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführers Dipl. Ing. Dr. A unterzeichnet worden.

2. Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kfz durch V

Bestehe für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen, sei grundsätzlich ein Sachbezug anzusetzen. Daher seien die Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte sachbezugsrelevant und es liege auch kein ausschließliches eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers vor, zumal sich auch der Arbeitnehmer Kosten für diese Fahrten erspare.

Vertrete man die Auffassung, dass für Fälle, wo die Dienstreise frühmorgens beginne und die Fahrt zum Dienstort zumindest teilweise ein zusätzlicher Weg wäre oder die Übernahme des Fahrzeuges am Reisetag wegen der frühen Morgenstunde an der Arbeitsstätte nicht möglich wäre, also die so gewählte Vorgangsweise objektiv sinnvoll sei, so könnten in diesem Fall die Ausführungen in den LStR 2002 Rz 175 sinngemäß angewendet werden, wonach ein Sachbezugswert nicht anzusetzen sei, wenn Berufsschaufleute das Fahrzeug privat nicht verwenden würden, dieses aber nach der Dienstverrichtung mit nach Hause nehmen dürften.

Da jedoch davon auszugehen sei, dass, wenn auch nur teilweise ein Vermessungsort so gelegen sei, dass die Fahrt zum Dienstort keinen zusätzlichen Weg darstelle, also der Vermessungsort in Fahrtrichtung bzw. in Richtung Dienstort gelegen sei, das Interesse des Dienstnehmers an der Heimfahrt zur Wohnung überwiege. Für diese Fahrten Arbeitsstätte-Wohnung sei ein Sachbezugswert anzusetzen. Der Ansatz des halben Sachbezuges sei daher zu Recht erfolgt.

3. Ansatz des vollen anstatt des halben Sachbezuges für Dipl. Ing. B

Die vom Abgabepflichtigen geführten Nachweise müssten die Kontrolle sowohl des beruflichen Zwecks als auch der tatsächlich zurückgelegten Fahrtstrecke erlauben. Dies erfordere, dass in den entsprechenden Aufzeichnungen zumindest das Datum, die Dauer, das Ziel und der Zweck jeder einzelnen Fahrt festgehalten würden (VwGH 21.10.1993, 92/15/0001). Neben einem Fahrtenbuch könnten auch Belege und Unterlagen sowie elektronische Aufzeichnungen, die diese Merkmale enthalten würden, zur Nachweisführung geeignet sein (zB Reisekostenabrechnungen für den Arbeitgeber). Die Anforderungen an die Qualität der Aufzeichnungen steige mit der Anzahl der dienstlich zurückgelegten Kilometer.

Die Einsichtnahme in die vorgelegten Fahrtenbücher habe ergeben, dass eine konkrete Fahrtstrecke nicht nachweisbar gewesen sei. Es fehlten jegliche Angaben zu Fahrzielen und Fahrstrecken und auch der Zweck der einzelnen Fahrten sei nicht angeführt gewesen.

Nachdem der Beschwerdeführerin mitgeteilt worden sei, dass die vorgelegten Fahrtenbücher für einen Nachweis im Sinne des § 4 Abs. 2 Sachbezugswerteverordnung ungeeignet seien, habe sie Nebenaufzeichnungen aus der Geschäftszahlenverwaltung beigebracht, aus welcher stichprobenartig der genaue Tätigkeitsort des Dipl. Ing. B am jeweiligen Tag abgeleitet werden könne. Ergänzend sei ausgeführt worden, dass für tägliche Privatfahrten für eine Wegstrecke Wohnung -Arbeitsstätte und zurück insgesamt 3,4 km anzusetzen wären. Als Jahressumme ergebe dies einen Betrag von maximal 897,6 fiktiven Kilometern für zusätzliche Privatfahrten. Würde man diese Summe den im Fahrtenbuch angesetzten Privatfahrten zuzählen, so ergebe dies für 2015 2.991 km und für 2016 3.369 km, also immer noch deutlich weniger als die jährlich erlaubten Privatfahrten von 6.000 km.

Die nunmehr stichprobenartig vorgelegten Beweismittel ließen eine Überprüfung des mengenmäßigen Verhältnisses der betrieblichen zu den privat gefahrenen Kilometerzahl bzw. zu einer Gesamtkilometerzahl nicht zu. Eine lückenlose Aufstellung der betrieblichen Kilometer sei nicht beigebracht worden. Auf den vorgelegten Fahrtenbuchauszügen seien nur gelegentlich Geschäftszahlen angefügt, welche meistens auch nicht auf der übermittelten Geschäftszahlenliste angeführt gewesen seien. Auch habe selbst dann, wenn die angeführte Geschäftszahl in der übermittelten Liste aufgefunden worden sei, keine exakte Zuordnung zu einer konkreten Fahrt zu einem bestimmten Zeitpunkt vorgenommen werden können. So sei z.B. die Eintragung GZ 11687 datiert mit 28.11.2016 erfolgt und GZ 11568 (fälschlich 115568?) vom 18.7.2016 im Fahrtenbuch unter dem 4.12.2016 angeführt. Welcher Nachweis durch diese Art der Dokumentation erbracht werden solle, sei nicht ersichtlich.

Im Übrigen sei schon eine stichprobenartige bzw. exemplarische Angabe von Reiseaufzeichnungen nicht geeignet, lückenlos betriebliche Fahrten nachzuweisen. Daraus folge, dass auch ein Nachweis über die privat gefahrenen Kilometer nicht erbracht worden sei.

Mit Schreiben vom 28.04.2022 stellte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin einen Vorlageantrag und wiederholte darin seine Beschwerdeausführungen.

Am 08.07.2022 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1. Bezüge des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers

Dipl. Ing. Dr. A ist zu 90% an der beschwerdeführenden Gesellschaft beteiligt und vertritt diese seit 19.11.2010 selbständig als ihr Geschäftsführer. Er erhielt für seine Tätigkeit als Geschäftsführer eine Entlohnung. Daneben ersetzte ihm die Beschwerdeführerin seine Diäten und trug für ihn die Beiträge zur gewerblichen Sozialversicherung. Insgesamt flossen ihm in den Streitjahren folgende Beträge zu:

2015	2016	2017	2018	2019
26.447,13 €	37.786,37 €	36.058,96 €	52.441,49 €	54.658,22 €

Dipl. Ing. Dr. A war für die Beschwerdeführerin einerseits als Sachverständiger tätig und andererseits mit der Abwicklung des Projektgeschäftes (z.B. Semmering Basistunnel, Bosrucktunnel, Sensorik-Anwendungen bei der ÖBB und ASFINAG) betraut. Außerdem übernahm er für die Beschwerdeführerin die operativen Grenzverhandlungen vor Ort mit den Kunden.

1.2 Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kfz durch V

Der Dienstnehmer V ist im Außendienst mit Vermessungsarbeiten beschäftigt. Von der Beschwerdeführerin wurde ihm ein arbeitgebereigenes Kfz zur Verfügung gestellt, um zum Ort der Vermessung zu gelangen und die erforderlichen Vermessungsgeräte zu transportieren. Die Vermessungsgeräte werden am Vorabend verladen, anschließend fährt der Dienstnehmer mit dem arbeitgebereigenen Fahrzeug zu seinem Privathaus. Am nächsten Morgen fährt er direkt zum Ort der Vermessung und führt tagsüber die notwendigen Vermessungsarbeiten aus. Nach Beendigung der Arbeiten kehrt er ins Büro in W zurück, um dort die notwendige, zeitmäßige Erfassung der Vermessungsdaten im System vorzunehmen.

Die jährliche Kilometerleistung für die Zurücklegung der Strecke Arbeitsstätte-Wohnhaus betrug in den Streitjahren nicht mehr als 6.000 km.

1.3. Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kfz durch Dipl. Ing. B

Dem Prokuristen wurde von der beschwerdeführenden Gesellschaft ein arbeitgebereigenes Kfz zur Verfügung gestellt. Seitens der Beschwerdeführerin wurde hierfür lediglich der halbe

Sachbezug berücksichtigt. Demgegenüber ging der Prüfer von mehr als 6.000 privat zurückgelegten Kilometern in den Streitjahren aus.

Für 2017 und den Zeitraum 1-11/2018 gelangte die Beschwerdeführerin selbst zur Überzeugung, dass der Dienstnehmer mit dem arbeitgebereigenen Kfz mehr als 6000 km privat zurücklegte. Die für die Jahre 2015 und 2016 vorgelegten Aufzeichnungen sind nicht geeignet, den Nachweis zu erbringen, dass in den Jahren 2015 und 2016 weniger als 6000 km privat zurückgelegt wurden, weil sie keine Angaben über Ziel und Zweck der einzelnen Fahrten enthalten. Auch die ergänzend beigebrachten GZ-Listen und die darin enthaltenen Angaben lassen keine lückenlose und exakte Zuordnung zu.

2. Beweiswürdigung

2.1. Bezüge des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers

Die Beteiligungshöhe als Gesellschafter und die Eigenschaft als einzelvertretungsbefugter Geschäftsführer ergeben sich aus dem Firmenbuchauszug.

Die Tatsachen der Bezugsauszahlungen, der Tragung der Diäten und der Beiträge zur gewerblichen Sozialversicherung wurden von der Beschwerdeführerin weder dem Grunde noch der Höhe nach bestritten.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur ausführt, stellt § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten nicht ab. Ob die Entlohnung für die Geschäftsführertätigkeit oder für operative Tätigkeiten erfolgt, ist nicht entscheidend.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse war der Gesellschafter-Geschäftsführer daher im Streitzeitraum in den geschäftlichen Organismus der Beschwerdeführerin eingegliedert.

Angesichts der vorliegenden klaren Beweislage konnten weitere Erhebungen zum Vorliegen eines Unternehmerwagnisses und (von der Beschwerdeführerin auch nicht behaupteten) Vorliegen eines Vertretungsrechts für den Gesellschafter-Geschäftsführer unterbleiben (vgl. für viele VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018).

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

2.2. Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kfz durch V

Der unter Punkt 1.2. festgestellte Sachverhalt gründet sich hinsichtlich des Arbeitsablaufes und der Tatsache, dass der Dienstnehmer auch den Weg Wohnung- Arbeitsstätte mit dem

arbeitgebereigenen Kfz zurücklegte, auf das Vorbringen in der Beschwerde. Dass der Dienstnehmer für diese Fahrten nicht mehr als 6.000 km zurücklegte, wurde im Rahmen der GPLA festgestellt.

2.3. Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kfz durch Dipl. Ing. B

Im gegenständlichen Fall steht die Tatsache der privaten Nutzung des Pkw der Beschwerdeführerin außer Streit. Solcherart ist es für die Frage, ob an Stelle des Sachbezuges nach § 4 Abs. 1 der Sachbezugsverordnung jener nach § 4 Abs. 2 zum Ansatz kommt, entscheidend, ob die Anzahl der privat gefahrenen Strecken (bzw. der Strecken iSd § 4 Abs. 1 der Sachbezugsverordnung) durchschnittlich über 500 Kilometer liegt oder nicht. Der in § 4 Abs. 2 der Sachbezugsverordnung geforderte Nachweis erfordert eine konkrete Behauptung betreffend die Anzahl der für Fahrtstrecken iSd § 4 Abs. 1 der Sachbezugsverordnung zurückgelegten Kilometer und die Beibringung geeigneter Beweismittel (VwGH 18.12.2001, 2001/15/0191).

Eine Einsichtnahme in die vorgelegten Fahrtenbücher ergab, dass eine konkrete Fahrtstrecke nicht nachweisbar war, weil keine Angaben zu Ziel und Zweck jeder einzelnen Fahrt enthalten waren. Auch die nach Vorhalt dieser Mängel erfolgte Nachbesserung und die Vorlage der Aufzeichnungen aus der GZ-Verwaltung ließen eine Überprüfung des mengenmäßigen Verhältnisses der betrieblichen zu den privat gefahrenen Kilometern nicht zu. Die belangte Behörde stellte in der Beschwerdevorentscheidung fest, dass in den vorgelegten Fahrtenbuchauszügen nur gelegentlich GZ-Zahlen angefügt worden seien, aber selbst wenn die auf den vorgelegten Fahrtenbuchauszügen angeführten GZ-Zahlen in den übermittelten Aufzeichnungen aufgefunden worden seien, eine exakte Zuordnung zu einer konkreten Fahrt nicht möglich gewesen sei. Diesen Ausführungen, die nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes Vorhaltscharakter besitzen, trat die Beschwerdeführerin im Vorlageantrag nicht entgegen.

Die vorgelegten Nachweise ließen keinen lückenlosen Nachvollzug der getätigten Fahrten zu. Es ist damit - auch im Hinblick auf eine die Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit der Grenze des § 4 Abs. 2 der Sachbezugsverordnung treffende "erhöhte" Mitwirkungspflicht (VwGH 10.10.1996, 94/15/0093; VwGH 27.02.2003, 99/15/0193) - nicht als unschlüssig zu erkennen, wenn die belangte Behörde den zum Ansatz des halben Sachbezugswertes geforderten Nachweis der nicht beruflich gefahrenen Kilometer als nicht erbracht erachtet hat.

Ad Pkt 2.1.- 2.3.

Die Beschwerdeführerin hat den ihr zuletzt mit der Beschwerdevorentscheidung bekannt gegebenen Tatsachenfeststellungen der belangten Behörde im Vorlageantrag nicht widersprochen.

Tritt die Berufungswerberin oder der Berufungswerber den Ausführungen des Finanzamts in der Beschwerdeentscheidung und/oder in dem Vorlagebericht im Tatsachenbereich jedoch nicht entgegen, hat sie oder er die Tatsachenfeststellungen gegen sich gelten zu lassen (vgl. für viele etwa BFG 2. 1. 2020, RV/7105948/2019).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu den Spruchpunkten I. und II.

3.1.1. Bescheide betreffend Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag

Diesbezüglich schließt sich das Bundesfinanzgericht der in der Beschwerdeentscheidung des Finanzamtes vertretenen Rechtsansicht an. Die angefochtenen Bescheide waren ersatzlos aufzuheben.

3.1.2. Bezüge des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers

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

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der ab 1994 geltenden Fassung BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 idF BGBl. Nr. 818/1993 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 iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Wie der Verwaltungsgerichtshof 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 erfasst.

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) 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. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn

Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war.

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 steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

In seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, Zl. 2003/13/0018, welches in einem nach § 13 Abs. 1 Z 1 VwGG gebildeten Senat getroffen wurde, ist der Verwaltungsgerichtshof hinsichtlich der Auslegung der Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 im Hinblick auf § 47 Abs. 2 EStG 1988 in Abkehr von der bisher vertretenen Rechtsauffassung in Punkt 5.2. zu folgender Ansicht gelangt:

„5. 2. Die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 beschreibt das steuerrechtliche Dienstverhältnis allerdings mit zwei Merkmalen, nämlich der Weisungsgebundenheit einerseits und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers andererseits. Diese beiden Merkmale gehen nach der vom Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 1. März 2001 zum Ausdruck gebrachten Sichtweise, der sich der Verwaltungsgerichtshof anschließt, nicht in einem Oberbegriff der Weisungsunterworfenheit auf. In den hg. Erkenntnissen vom 17. Mai 1989, 85/13/0110, Slg. NF. Nr. 6.403/F (zitiert im genannten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes), vom 31. Juli 1996, 95/13/0220, Slg. NF. Nr. 7.111/F, vom 9. Juli 1997, 95/13/0289, vom 23. Mai 2000, 97/14/0167, vom 20. Dezember 2000, 99/13/0223, Slg. NF. Nr. 7.569/F, vom 25. Jänner 2001, 95/15/0074, und zuletzt vom 24. Juni 2004, 2001/15/0113, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass (nur) in Fällen, in denen die im Gesetz festgeschriebenen Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen ist.

Wird das in § 47 Abs. 2 EStG 1988 normierte Tatbestandselement der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck "sonst" in § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt (oder im Verständnis des oben referierten hg. Erkenntnisses vom 23. April 2001, 2001/14/0054, "hinzugedacht"), dann kann sich der Ausdruck "alle" in derselben - auf die gesetzliche Definition des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG verweisenden - Vorschrift damit (primär) nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des

Betriebes des Arbeitgebers beziehen. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann in einer dem Gesetzeswortlaut verpflichteten Auslegung Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nur noch in solchen Fällen zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre.

*Hievon wird in aller Regel aber nicht auszugehen sein, weil die Frage nach der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft weiterhin nach jenem zu Punkt 4.1. referierten Verständnis von diesem Tatbestandsmerkmal zu beantworten ist, zu dem der Verwaltungsgerichtshof in seiner bisherigen Rechtsprechung gefunden hat. Nach diesem Verständnis wird dieses für die Erfüllung des Tatbestandes der Einkünfteerzielung nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 notwendige Merkmal durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird, ohne dass dabei von Bedeutung wäre, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde. Mit der Erzielung von Einkünften aus Vergütungen im Sinne des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 werden zufolge der Qualität dieser Vorschrift als *lex specialis* gegenüber anderen Einkünftebeständen diese nämlich - wie dies der Verwaltungsgerichtshof schon in seinem bereits zitierten Erkenntnis vom 26. November 2003, 2001/13/0219, so entschieden hat - durch eine solche Tätigkeit rechtlich verdrängt, welche durch einen Steuerpflichtigen in seiner Eigenschaft als Gesellschafter jener Gesellschaft gegenüber erbracht wird, an der er im Sinne des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 wesentlich beteiligt ist.“*

In Punkt 4.1. des zitierten Erkenntnisses wird hinsichtlich des Kriteriums der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes folgende Ansicht wiedergegeben:

„4. 1. Die Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft hat der Verwaltungsgerichtshof in einem funktionalen Verständnis dieses Begriffes mit einer auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung des Gesellschafters entweder in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich der Gesellschaft als verwirklicht angesehen.

Das Überwiegen der Tätigkeit im operativen Bereich der Gesellschaft über die Aufgaben der Geschäftsführung hat der Verwaltungsgerichtshof mit der Begründung als bedeutungslos beurteilt, dass die Bestimmung des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 an den Inhalt der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten und an seine handelsrechtliche Stellung nicht anknüpft, weshalb der Annahme einer Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft auch der Umstand nicht entgegen steht, dass der Gesellschafter nicht handelsrechtlicher Geschäftsführer der Gesellschaft ist. Im hg. Erkenntnis vom 26. November 2003, 2001/13/0219, hat der Verwaltungsgerichtshof entschieden, dass es der Beurteilung der

Einkünfte als solcher nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht entgegensteht, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft erbracht werden, sonst eine andere Qualifizierung der daraus erzielten Einkünfte, etwa als solcher nach § 22 Z. 1 EStG 1988, geböte.

Vor dem Hintergrund des funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft wurden in der genannten Judikatur den Sachverhaltskomponenten der Anwesenheit des Gesellschafters in den Betriebsräumlichkeiten der Gesellschaft, der Vorgabe eines festen Arbeitsplatzes und einer festen Arbeitszeit und des Unterworfenenseins unter betriebliche Ordnungsvorschriften keine Bedeutung zugebilligt und wurde ausgesprochen, dass es der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht entgegensteht, wenn dem Geschäftsführer in den Räumlichkeiten der Gesellschaft kein Büro eingeräumt ist, wenn er die Tätigkeit für das Unternehmen nicht in dessen Räumlichkeiten verrichtet und Geschäftsführungsfunktionen auch für andere Kapitalgesellschaften übernommen hat. Auch eine größere Entfernung des Wohnsitzes oder des Ortes einer weiteren Betätigung des Geschäftsführers vom Sitz der Gesellschaft hat der Gerichtshof der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft als nicht hinderlich beurteilt.“

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus wird durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird (VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018; VwGH 19.03.2008, 2008/15/0083; VwGH 23.09.2010, 2010/15/0121). In diesem Zusammenhang hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung zum Ausdruck gebracht, dass die Bestimmung des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 nicht auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten abstelle (vgl. VwGH 26.11.2003, 2001/13/0219; VwGH 09.03.2005, 2005/13/0019; VwGH 19. 03.2008, 2008/15/0083; VwGH 07.07.2011, 2010/15/0048; VwGH 02.09.2009, 2005/15/0143; VwGH 15.09.2011, 2011/15/0083).

Entsprechend der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist es vollkommen unerheblich, welche Leistungen durch den Gesellschafter-Geschäftsführer für die beschwerdeführende Gesellschaft erbracht werden. Auch Vergütungen für die Tätigkeit als Sachverständiger und für die Abwicklung des Projektgeschäftes und der operativen Grenzverhandlungen vor Ort mit den Kunden stellen daher unter den gegebenen Umständen Einkünfte gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 dar.

Im vorliegenden Fall wurde durch den Gesellschafter-Geschäftsführer durch seine nach außen erkennbare Tätigkeit die Verwirklichung des Unternehmenszwecks der Beschwerdeführerin unterstützt.

Die von der beschwerdeführenden Gesellschaft als wesentlich erachtete Unterscheidung, ob die Entlohnung für die Geschäftsführertätigkeit oder für die operative Tätigkeit erfolgte, maß der Verwaltungsgerichtshof dabei keine Bedeutung zu.

Wesentliches Kriterium ist die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes. Da der Gesellschafter-Geschäftsführer seit 2010 für die beschwerdeführende Gesellschaft als Sachverständiger tätig ist sowie das Projektgeschäft und die operativen Grenzverhandlungen vor Ort mit den Kunden abwickelt, ist von einer auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung des Gesellschafter-Geschäftsführers für die beschwerdeführende Gesellschaft auszugehen. Dementsprechend kann eine Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht ernstlich in Frage gestellt werden.

Im Hinblick auf die organisatorische Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers in den Betrieb der beschwerdeführenden Gesellschaft ist daher - im Sinne der oben wiedergegebenen ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - nicht mehr zu prüfen, ob dieser ein Unternehmerwagnis zu tragen hatte.

Die dem Gesellschafter-Geschäftsführer gewährten Vergütungen verwirklichen daher den Tatbestand des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 und sind gemäß § 41 Abs. 3 FLAG in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

3.1.3. Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kfz durch V

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 benützen, 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).

Entsprechend der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stellen auch Fahrten zwischen Arbeitsstätte und Wohnung Privatfahrten dar (VwGH 29.10.2003, 2000/13/0028).

In der Beschwerde wurde ausgeführt, dass der Dienstnehmer mit dem arbeitgebereigenen Kfz nach dem Beladen mit dem für seine Arbeit erforderlichen Vermessungsgeräten mit dem arbeitgebereigenen Fahrzeug nach Hause fährt und nach dem Ende seiner Tätigkeit am nächsten Tag das Büro aufsucht, um die erhobenen Vermessungsdaten im EDV-System zu erfassen. Da mit dem zur Verfügung gestellten Fahrzeug unstrittig auch die Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Wohnung zurückgelegt worden ist, ist die belangte Behörde zu Recht von einer Privatnutzung des Kfz ausgegangen.

Der Ansatz des halben Sachbezugswertes erfolgte daher zu Recht.

3.1.4. Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kfz durch Dipl. B

Hinsichtlich der Bezug habenden Rechtsgrundlagen wird auf Pkt. 3.1.3. verwiesen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erfordert der in § 4 Abs. 2 Sachbezugswerteverordnung geforderte Nachweis eine konkrete Behauptung betreffend die Anzahl der für private Fahrtstrecken zurückgelegten Kilometer, den Ausgangs- und Zielpunkt sowie den Zweck jeder einzelnen Fahrt (VwGH 23.11.2004, 2001/15/0083).

Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin unzureichende Angaben zu den zurückgelegten Kilometern im Fahrtenbuch festgehalten. Zudem fehlen zu den einzelnen Fahrten Angaben zum genauen Zielort. Die nachträglich vorgelegten GZ-Listen lassen – wie das Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung bereits festhielt – keine lückenlose exakte Zuordnung zu einer konkreten Fahrt zu.

Das Finanzamt hat in der Beschwerdevorentscheidung ausführlich begründet, warum es zum Ergebnis gelangt ist, dass keine exakte Führung eines Fahrtenbuches oder anderer gleichwertiger Aufzeichnungen vorlag. Die Beschwerdeführerin hat sich mit diesen Ausführungen im Vorlageantrag nicht auseinandergesetzt und auch nicht den Versuch unternommen, die daraus gewonnenen Feststellungen zu widerlegen.

Aufgrund der mangelhaften Aufzeichnungen kann keine Überprüfung der gefahrenen Betriebs- bzw. Privatstrecken durchgeführt werden. Der Nachweis der nicht beruflich veranlassten Fahrten wurde somit nicht erbracht.

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Haftung für Lohnsteuer und Festsetzung des Dienstgeberbeitrages war daher als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt III. (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.

Im gegenständlichen Fall ist die ordentliche Revision nicht zulässig, weil durch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes klargestellt ist, dass es vollkommen unerheblich ist, welche Leistungen durch den Gesellschafter-Geschäftsführer für die beschwerdeführende Gesellschaft erbracht werden (VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018), und wie der Nachweis gemäß § 4 Abs. 2 Sachbezugswerteverordnung zu erfolgen hat (VwGH 23.11.2004, 2001/15/0083).

Wien, am 27. Juli 2022