

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***Stb1***, ***Stb1-Adr***, über die Beschwerde vom 15. Februar 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 19. Jänner 2021 betreffend die Haftung für Lohnsteuer für 2015, 2016, 2017, 2018 und 2019, sowie den Dienstgeberbeitrag zum FLAF für 2015, 2016, 2017, 2018 und 2019 und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 2015, 2016, 2017, 2018 und 2019 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 19. Jänner 2021 betreffend die Haftung für Lohnsteuer für 2015, 2016, sowie den Dienstgeberbeitrag zum FLAF für 2015, 2016, 2017, 2018 und 2019 und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 2015, 2016, 2017, 2018 und 2019 werden gemäß § 279 Abs. 1 BAO aufgehoben.

Die Bescheide betreffend die Haftung für Lohnsteuer für 2017, 2018 und 2019 werden dahingehend abgeändert, dass die Beschwerdeführerin für Lohnsteuer in Höhe von 132,79 € für 2017, in Höhe von € 155,22 für 2018 und in Höhe von € 510,00 für 2019 haftet.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei der BF wurde im Jahr 2021 eine gemeinsame Prüfung der lohnabhängigen Abgaben über die Jahre 2015-2019 durchgeführt. Dabei stellte der Prüfer neben anderen, im gegenständlichen Verfahren nicht strittigen Punkten betreffend die Haftung der BF für Lohnsteuer in den Jahren 2017-2019 im Bericht dar, dass der Gattin des Geschäftsführers der Komplementär-GmbH und Kommanditisten der BF, die im Unternehmen als Rezeptionistin

angestellt sei, ein arbeitgebereigenes Kfz zur Privatnutzung zur Verfügung gestellt worden sei. Das FAÖ folgte diesen Feststellungen und erließ in weiterer Folge mit Datum 19.01.2021 Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer für 2015, 2016, 2017, 2018 und 2019, weiters Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum FLAF sowie Bescheide betreffend die Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag jeweils für die gleichen Jahre.

Gegen diese Bescheide erhob die BF durch ihre ausgewiesene steuerliche Vertreterin fristgerecht Beschwerde und führte darin im Wesentlichen aus, dass das in den Jahren 2015 bis 2017 ein PKW BMW X5 auf den Geschäftsführer (Kommanditisten) zugelassen gewesen sei, der das Fahrzeug [überwiegend] für betriebliche Zwecke verwendet habe. Für die außerbetriebliche Nutzung sei ein Privatanteil ausgeschieden worden. Das in der Folge von der BF angeschaffte Fahrzeug BMW X5 sei wiederum dem Geschäftsführer zuzurechnen. Es werde auch für dieses Fahrzeug ein entsprechender Privatanteil ausgeschieden und [auch Lohnabgaben] verrechnet. Die kurzfristige und unwesentliche Verwendung des Fahrzeugs durch die Ehegattin des Geschäftsführers sei nicht Ausfluss ihrer Dienstnehmereigenschaft, sondern Ausfluss des familienhaften Verhältnisses. Zudem würde durch diese Betrachtung eine Doppelberücksichtigung der privaten Nutzung über den Privatanteil und den Sachbezug erfolgen.

Das FA wies diese Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 02.03.2022 als unbegründet ab und führte dazu aus, dass ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis dann vorliege, wenn der Vorteil mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis eingeräumt werde und somit im weitesten Sinn eine Gegenleistung des Arbeitnehmers für die Zurverfügungstellung der individuellen Arbeitskraft vorliege.

Darauf beantragte die BF durch ihre ausgewiesene steuerliche Vertreterin fristgerecht die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das BFG und verwies nochmals auf ihre Argumente aus der Beschwerde.

Mit Vorlagebericht vom 30.11.2022 legte das FA die gegenständliche Beschwerde samt einer ausführlichen Begründung und Unterlagen wie z.B. dem E-Mail Schriftverkehr zwischen dem ÖGK Prüfer und der zuständigen Mitarbeiterin des FA vor.

Nach Anforderung entsprechenden Unterlagen der GPLA Prüfung führte das BFG am 12.02.2024 eine Einvernahme der bis dato noch nicht gehörten Ehegattin des Geschäftsführers der BF durch und erörterte in weiterer Folge die Sachlage mit den Verfahrensparteien.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das BFG legt der Entscheidung den im folgenden dargestellten Sachverhalt zugrunde, der sich aus den Akten des Verwaltungsverfahrens, der Einvernahme der Ehegattin des Geschäftsführers, dem vom FA vorgelegten Erkenntnis des BVwG zu den sozialversicherungsrechtlichen Fragen dieser GPLA Prüfung und den Ausführungen der Parteien im Verwaltungsverfahren und im Erörterungstermin ergibt.

Die BF ist eine GmbH & Co KG, die ein Hotel betreibt. Der Alleingesellschafter und Geschäftsführer der GmbH war in den Jahren 2015-2019 auch der einzige Kommanditist der KG.

Im Hotel gab es neben dem Fahrzeug des Geschäftsführers (BMW X5) noch einen Hotelbus, den der Hausmeister des Hotels für die Transferfahrten mit Gästen zum Bahnhof oder zum Flughafen oder für Fahrten zu geführten Wanderungen mit Gästen verwendet hat.

Ehegattin ist Rezeptionistin der BF. Sie arbeitet seit ca. 20 Jahren im Hotel, und ist die Ehegattin des oben genannten Geschäftsführers der Komplementär GmbH. Im Prüfungszeitraum 2015-2019 arbeitete sie Vollzeit. Als Rezeptionistin musste sie, wenn der Hausmeister keine Zeit hatte, teilweise Gäste mit dem Bus vom Bahnhof abholen oder den Einkauf beim Großhändler erledigen.

Sie lebte im Prüfungszeitraum mit Ihrem Ehegatten im Hotel. Einen Nebenwohnsitz hat es nicht gegeben.

Sie bezog dafür im Prüfungszeitraum ein fremdübliches Gehalt. Im Zeitraum 2015-2019 stand ihr kein (eigenes) Fahrzeug für private Zwecke zur Verfügung. Es gab keine Vereinbarung nach der ihr ein Fahrzeug des Unternehmens konkret zugeordnet wurde. Es gab keine ausdrückliche oder konkludente Vereinbarung mit Ihrem Gatten als Geschäftsführer des Unternehmens, dass diese Nutzung eines Firmenfahrzeugs als Teil Ihrer Entlohnung für die Tätigkeit als Rezeptionistin zu sehen ist.

Das Fahrzeug BMW X5 wurde bei allen gemeinsamen Fahrten wie zB auf Urlaubsfahrten in der Regel von ihrem Mann gefahren. Im Schnitt wurde mit den in den Jahren 2015-2019 verwendeten BMW X5 20.000 km p.a. gefahren. Für die private Nutzung des Fahrzeuges wurde pauschal ein Wert von 30% ausgeschieden und dieser dem Geschäftsführer der BF zugerechnet.

Die Benutzung des Pkw BMW X5 durch die Ehegattin ist so erfolgt, dass sie im Einzelfall ihren Ehegatten gefragt hat, ob sie das Fahrzeug für eine Privatfahrt verwenden kann. Es waren zB gelegentliche Fahrten zum Friseur oder zum Einkauf von Bekleidung.

Weder das 2015 bis 17.04.2017 verwendete, noch dass in der Folge angeschaffte und vom Ehegatten verwendete Fahrzeug BMW X5 wurde der Dienstnehmerin als Entgelt für Ihre Arbeitskraft überlassen. Das Fahrzeug wurde ihr vielmehr von ihrem Ehegatten als Ausfluss des familienrechtlichen Verhältnisses zur Verfügung gestellt.

Die GPLA Prüfung fand in der Coronazeit statt. Der Prüfer war nie im Hotel. Die Gattin des Geschäftsführers wurde nie zu Grund und Umfang der Nutzung des Fahrzeuges befragt. Auch der steuerliche Vertreter der BF hatte keinen persönlichen Kontakt zum Prüfer.

2. Beweiswürdigung

Der oben dargestellte vom BFG als erwiesen angenommene Sachverhalt ergibt sich hinsichtlich der gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse der BF aus den entsprechenden Auszügen aus dem Firmenbuch. Der Hauptwohnsitz des Geschäftsführers und seiner als Rezeptionistin tätigen Ehegattin ergibt sich aus der Aussage der Zeugin bei ihrer Einvernahme am 12.02.2024 und deckt sich mit dem Auszug aus dem Zentralen Melderegister.

Zeitraum und Umfang der Tätigkeit der Zeugin ergeben sich aus ihrer Einvernahme am 12.02.2024 und den damit übereinstimmenden Feststellungen der GPLA Prüfung.

Die Fremdüblichkeit der Entlohnung für die Tätigkeit als Rezeptionistin ist von den Parteien des Verfahrens unbestritten. Sie ergibt sich aus den Verwaltungsakten und den Entgelten für Rezeptionisten, die sich in den Kollektivverträgen für Angestellte in der Gastronomie und der Hotellerie der jeweiligen Jahre finden. Danach erhielt die Ehegattin des Geschäftsführers der BF zunächst einen kollektivvertraglichen Gehalt, der sich im Prüfungszeitraum auf ca. 20 % über Kollektivvertrag erhöhte. Eine derartige Bezahlung ist für eine langjährige, erfahrene Kraft unabhängig von ihrer Stellung als nahe Angehörige auch Sicht des BFG jedenfalls als angemessen zu betrachten.

Dass neben dem infrage stehenden Fahrzeug BMW X5 noch ein weiteres Fahrzeug (Hotelbus) im Betrieb vorhanden war ergibt sich aus dem Verwaltungsakt erliegenden Unterlagen und den Aussagen der Zeugin am 12.02.2024. Ihr „Einspringen“ bei der Abholung von Gästen und bei Einkäufen im Großmarkt ist bei einem familiengeführten Hotel plausibel und von der belangten Behörde unwidersprochen. Die Verwendung des Hotelbusses für die Abholung von Gästen ergibt sich schlüssig aus den Transportnotwendigkeiten in diesen Fällen.

Der Umstand, dass der Gattin des Geschäftsführers kein eigenes Fahrzeug zur Verfügung stand, ergibt sich aus den Erhebungen des Prüfers und wurde von der Zeugin am 12.02.2024 bestätigt.

Die jährlichen durchschnittlichen Kilometerleistungen mit den beiden Fahrzeugen BMW X5 ergibt sich aus den von der belangten Behörde vorgelegten Prüfberichten nach § 57a KFG. Die Fahrleistungen wurden von der steuerlichen Verteterin als plausibel angesehen.

Die Nutzung des firmeneigenen Fahrzeuges durch die Ehegattin des Geschäftsführers für private Zwecke als Ausfluss des familienhaften Verhältnisses ergibt sich aus den glaubhaften und schlüssigen Ausführungen in der Zeugeneinvernahme am 12.02.2024. Wenn die Zeugin ausgeführt hat, dass die Familie im Hotel wohnte und dort „alles zur Verfügung hat“ und „vom Haus auf die Piste gehen“ konnte, wird die Notwendigkeit eines eigenen Fahrzeuges für „regelmäßige“ Privatfahrten schon grundsätzlich deutlich verringert. Eine Verwendung des Fahrzeuges lediglich in Einzelfällen und auf Nachfrage entspricht bei dieser Ausgangslage ebenso der allgemeinen Lebenserfahrung wie die Aussage, dass sie „ihren Mann und nicht den Geschäftsführer“ darum gebeten hat, das Fahrzeug im Einzelfall verwenden zu können.

Bei dieser Form der Nutzung eines betrieblichen Fahrzeuges, das dem Ehengatten zugeordnet wird und für dessen Private Verwendung auch DB und DZ verrechnet wurden, durch die Zeugin ist eine derartige Überlassung eines Fahrzeuges in wenigen Einzelfällen schon grundsätzlich nicht als Teil des Entgeltes für ein Dienstverhältnis zu sehen. Dies wird verstärkt durch den Umstand, dass keine Vereinbarung und damit kein „Anspruch“ auf die Nutzung des Fahrzeuges bestand.

Dazu kommt, dass ihre Gehaltssituation bereits ohne einen Sachbezug für die private Fahrzeugnutzung als angemessen und fremdüblich einzustufen ist. Mit dem Ansatz eines Sachbezuges würde eine Überzahlung von rd. 40 % - 50% über den Kollektivvertrag unterstellt, was wiederum die von der BF offenkundig angestrebte Angemessenheit des Gehaltes der Ehegattin infrage stellen würde. Eine derartige Schlussfolgerung wäre aus Sicht des BFG bei der verfahrensgegenständlichen Sachlage nicht nachvollziehbar.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gemäß § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. ...

Gemäß § 15 Abs. 1 EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 zufließen.

Gemäß § 15 Abs. 2 Z. 1 EStG 1988 sind geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) mit den um übliche Preisnachlässe verminderten üblichen Endpreisen des Abgabeortes anzusetzen.

Gemäß § 15 Abs. 2 Z. 2 EStG 1988 wird der Bundesminister für Finanzen ermächtigt, im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz die Höhe geldwerter Vorteile mit Verordnung festzulegen sowie in der Verordnung für Kraftfahrzeuge, Krafträder und Fahrräder im Interesse ökologischer Zielsetzungen Ermäßigungen und Befreiungen vorzusehen.

Dabei ist die Sachbezugswerteverordnung sowohl im Bereich des ASVG als auch im Bereich des EStG nicht losgelöst von anderen Rechtsvorschriften anzuwenden. Zunächst ist zu beurteilen, ob es sich bei einem in der Privatnutzung eines arbeitgebereigenen KFZ gelegenen Vorteil um Arbeitslohn im Sinne des § 25 EStG 1988 handelt. Erst bei Bejahung dieser Frage ist in weiterer Folge nach der Sachbezugswerteverordnung vorzugehen. Arbeitslohn im Sinne des § 25 EStG 1988 - sei es in Form von Geld oder in Form eines geldwerten Vorteils - kann aber nur vorliegen, wenn die Leistung des Arbeitgebers eine Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der Arbeitskraft des Arbeitnehmers darstellt, somit ihre Wurzel im Dienstverhältnis hat. Da zwischen dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer neben dem Dienstverhältnis auch andere Rechtsbeziehungen bestehen können, sind die Motive für die Leistung des Arbeitgebers für die Frage, ob Arbeitslohn im Sinne des § 25 EStG 1988 vorliegt, relevant. Die Motive des Arbeitgebers für die Erbringung einer Leistung an den Arbeitnehmer können nicht ausgeblendet werden.

Ein Vorteil wird dann für ein Dienstverhältnis gewährt, wenn er durch das individuelle Dienstverhältnis des Arbeitnehmers veranlasst ist. Das ist dann der Fall, wenn der Vorteil nur deshalb gewährt wird, weil der Zurechnungsempfänger Arbeitnehmer dieses Arbeitgebers ist, der Vorteil also mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis eingeräumt wird, und wenn sich die Leistung des Arbeitgebers im weitesten Sinn als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist (vgl. VwGH 7.10.2003, 99/15/0257, VwSlg. 7864/F; 26.1.2006, 2002/15/0188, VwSlg. 8106/F; 19.9.2013, 2013/15/0183, VwSlg. 8853/F; 19.12.2013, 2011/15/0158, VwSlg. 8875/F; 27.2.2014, 2011/15/0106; 1.6.2016, 2013/13/0061; vgl. auch *Kirchmayr/Geringer* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹, § 25 Tz 12 ff, und *Fellner* in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer-Kommentar, 66. Lfg, § 25 Tz 2, 15 und 18).

Wird der Veranlassungszusammenhang zwischen Leistung des Arbeitgebers (wie etwa Überlassung des arbeitgebereigenen KFZ) und Gegenleistung des Arbeitnehmers (Erbringung der Arbeitsleistung) durchbrochen, weil die Leistung des Arbeitgebers nicht durch das Dienstverhältnis veranlasst ist, sondern aus anderen Gründen erfolgt (wie etwa Vorteile, die

der Dienstgeber im eigenbetrieblichen Interesse oder aufgrund einer persönlichen Beziehung zum Arbeitnehmer gewährt), ist diese Leistung nicht als Arbeitslohn einzustufen (vgl. VwGH 25.7.2018, Ro 2018/13/0005; 1.6.2016, 2013/13/0061; 29.7.2010, 2008/15/0297; vgl. *Kirchmayr/Geringer*, a.a.O., § 25 Tz 7/4).

Die Frage, ob eine Leistung des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer durch das Dienstverhältnis veranlasst ist oder aus privaten, außerhalb des Dienstverhältnisses liegenden Motiven erfolgt, ist eine Sachverhaltsfrage, die vom Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung zu beurteilen ist. Dabei ist auch auf die Wertrelation zwischen Leistung und Gegenleistung (vgl. VwGH 25.7.2018, Ro 2018/13/0005, mwN) sowie darauf abzustellen, ob es sich beim Dienstgeber und Dienstnehmer um Angehörige handelt. Leistungen an nahe Angehörige können nämlich nur insoweit als Entgelt (Arbeitslohn) für ihre Arbeitsleistung angesehen werden, als sie unter gleichen Voraussetzungen auch Fremden gezahlt worden wären; trifft diese Voraussetzung aber nicht zu, so stellen diese Leistungen kein Entgelt für die Arbeitsleistung dar und können daher nicht als Bezug oder Vorteil aus einem Dienstverhältnis angesehen werden (vgl. VwGH 25.7.2018, Ro 2018/13/0005). (VwGH vom 23.10.2020, Ra 2020/13/0036 unter Verweis auf BFG, 28.01.2020, RV/7100260/2015)

Wie oben gestellt, ergibt sich aus dem Sachverhalt im konkreten Fall, dass die Nutzung des Fahrzeuges durch die Ehegattin des Geschäftsführers der BF keinerlei Bezug zu ihrer beruflichen Tätigkeit hatte, sondern Ausfluss des familienhaften Verhältnisses gewesen ist. Die fallweise Überlassung des Fahrzeuges im Einzelfall stellte keinerlei Gegenleistung für die Tätigkeit der Gattin des Geschäftsführers der BF im Hotel dar. Sie ist somit ausschließlich aus privaten Motiven erfolgt. Den Beschwerden war sohin stattzugeben.

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.

Die gegenständliche Entscheidung basiert auf dem oben dargestellten, als erwiesen angenommenen Sachverhalt, aus dem sich ergibt, dass keinerlei Konnex zwischen der beruflichen Tätigkeit der Ehegattin des Geschäftsführers der BF und der fallweisen Überlassung des Fahrzeuges der BF, für das ihr Ehegatte Privatanteile und Lohnabgaben entrichtete, bestanden hat. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt damit im Sinne des Erkenntnisses des VwGH vom 23.10.2020, Ra 2020/13/0036 nicht vor.

Salzburg, am 19. Februar 2024