

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Barenth & Partner Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, Museumstraße 5, 6020 Innsbruck, über die Beschwerde vom 19. März 2018 gegen die Bescheide des ***FA*** (nunmehr Finanzamt für Großbetriebe) über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages sowie gegen die Bescheide über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2013 – 2015, allesamt vom 7. März 2018, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht:

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 ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Gegenständliches Erkenntnis widmet sich der Rechtsfrage, welcher Ansatz für die Berechnung eines geldwerten Vorteils und in weiterer Folge welche Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag heranzuziehen ist, wenn ein im Betriebsvermögen einer GmbH befindliches Fahrzeug vom wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer auch privat genutzt wird. Darüber hinaus wird untersucht, ob Kostenbeiträge für die private Nutzung von dieser Bemessungsgrundlage abgezogen werden können (Rechtslage vor BGBl II 2018/70).

I. Verfahrensgang

Im Rahmen einer gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben sind nach Ansicht des prüfenden Organs dem Prüfbericht vom 7.3.2018 zu entnehmende Tatsachen festgestellt worden, sodass eine bescheidmäßige Festsetzung des Dienstgeberbeitrages sowie eine Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2013 - 2015 erfolgte.

Im Zuge der bescheidmäßigen Erledigungen vom 7.3.2018 wurde auf den Prüfbericht vom selben Tag verwiesen.

Mit rechtzeitig am 20.3.2018 eingebrachter Beschwerde brachte die beschwerdeführende Partei (in Folge kurz: bFP) zusammengefasst vor, dass die Ermittlung der Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages sowie des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag im Zusammenhang mit der Privatnutzung des arbeitgebereigenen Fahrzeuges durch den Gesellschafter Geschäftsführer nicht im Einklang mit den gesetzlichen Bestimmungen stehe. Das Lohnsteuerprotokoll 2014, welches als Grundlage der behördlichen Entscheidung diene, sei nicht gesetzeskonform.

Für die Nutzung des arbeitgebereigenen Fahrzeuges sei der Gesellschafter Geschäftsführer mit Kostenersätzen iHv € 5.117,98 für das Jahr 2013, iHv € 3.847,33 für das Jahr 2014 und iHv € 5.382,96 für das Jahr 2015 belastet worden. Die Kostenersätze seien geschätzt worden und ferner seien die Kostenersätze im Rahmen der Kompensation mit der Forderung des Gesellschafter Geschäftsführers gegenüber der bFP entrichtet worden. Die Abgabenbehörde habe sich mit diesem Argument nicht befasst, vielmehr negiere sie diese Kostenersätze und habe eine Bemessungsgrundlage von den ungekürzten unternehmensrechtlichen KFZ-Aufwendungen ermittelt.

Gleichzeitig mit der Beschwerde stellte die bFP den Antrag auf Unterbleiben einer Beschwerdeentscheidung und Direktvorlage an das Bundesfinanzgericht.

Die Beschwerde wurde am 13.4.2018 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Vorhalt vom 30.1.2024 wurde die bFP ersucht anzugeben, ob eine Kostenvereinbarung bezüglich der privaten Fahrten zwischen der GmbH und dem Gesellschafter Geschäftsführer getroffen wurde und gegebenenfalls, welchen konkreten Inhalt sie hat. Darüber hinaus wurde die bFP ersucht, die entsprechenden Unterlagen vorzulegen.

In ihrer „Ergänzung zur Beschwerde“ vom 14.2.2024 führte die steuerliche Vertreterin der bFP ergänzend aus, eine Kostenvereinbarung sei derart geschlossen worden, dass *„eine geschätzte Nutzungsentnahme vom Gesellschafter persönlich zu tragen“* sei. Jedoch werde unabhängig vom Vorliegen einer Kostenvereinbarung die Ansicht vertreten, dass jeglicher vom Geschäftsführer übernommene Kostenanteil die Bemessungsgrundlage für die Lohnabgaben mindern müsse. Zur Lösung des Falles sei mangels Dokumentation der Privatnutzung ein

Sachbezug in amtlicher Höhe anzusetzen. Dieser wäre bei gegenständlichem Fahrzeug der damals geltende Höchstbetrag von € 720,-, somit jährlich € 8.640,-. Weiters sei davon der Kostenersatz des Geschäftsführers abzuziehen.

Eine Kostenvereinbarung wurde dem Bundesfinanzgericht nicht vorgelegt.

Zwecks Wahrung des Parteingehörs wurde die „Ergänzung der Beschwerde“ der Abgabenbehörde übermittelt. Mit Eingabe vom 22.2.2024 teilte die Amtspartei mit, dass sie keine Einwände gegen den vorgeschlagenen Ansatz habe, wenngleich ohne Abzug eines Kostenersatzes.

Ergänzend wird angemerkt, dass die weiteren Feststellungen der Abgabenbehörde im Prüfbericht vom 7.3.2018 nicht beanstandet wurden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die bFP hat ihren Sitz in ***Ort, Straße*** und betreibt in der Rechtsform einer GmbH die Produktion und den Handel von ***1*** (Firmenbuchauszug).

Alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der bFP ist ***Herr x***, welcher seit ***x.x.xxxx*** die bFP selbständig vertritt. Der Prokurist ***Herr y*** vertritt die bFP seit ***x.x.xxxx*** ebenfalls selbständig (Firmenbuchauszug).

Im verfahrensgegenständlichen Zeitraum wurde dem Geschäftsführer der bFP ein Fahrzeug der Marke Porsche Cayenne sowohl zur betrieblichen als auch zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt. Der unternehmensrechtliche Gesamtaufwand für das gegenständliche Fahrzeug betrug im Jahr 2013 € 23.395,17, im Jahr 2014 € 23.262,26 und im Jahr 2015 € 24.776,41 (unstrittig).

Fahrtenbuch wurde keines geführt (unstrittig).

Die von der bFP geschätzten Kostenersätze für die private Nutzung des gegenständlichen Fahrzeuges iHv € 5.117,98 für das Jahr 2013, iHv € 3.847,33 für das Jahr 2014 und iHv € 5.382,96 für das Jahr 2015 sind dem Verrechnungskonto des Geschäftsführers angelastet worden. Die Verbuchung der Kostenersätze erfolgte jeweils zum Bilanzstichtag der bFP zum 30.9. (unstrittig).

Die Forderungsstände des Geschäftsführers gegenüber der bFP betrugen Ende 2013 € 117.774,-, Ende 2014 € 14.412,75 und Ende 2015 € 40.144,17.

Eine Kostenvereinbarung betreffend die private Nutzung des gegenständlichen Fahrzeuges wurde zwischen Geschäftsführer und bFP nicht fremdüblich abgeschlossen.

Die tatsächlich auf die Privatnutzung entfallenden Aufwendungen betragen € 720,-/Monat, jährlich sohin € 8.640,-.

2. Beweiswürdigung

Zunächst ist auf die bei den einzelnen Feststellungen in Klammern angeführten Beweismittel zu verweisen, die - sofern im Folgenden keine näheren beweiswürdigen Erwägungen dargelegt werden - im jeweiligen Zusammenhang schlüssig und widerspruchsfrei waren und daher den entsprechenden Feststellungen zu Grunde gelegt werden konnten.

Soweit zwischen den Verfahrensparteien Sachverhaltselemente unstrittig waren, konnte sich das Bundesfinanzgericht diesen Ansichten bedenkenlos anschließen und diese Feststellungen seiner Entscheidung zu Grunde legen.

Die Feststellung, wonach eine Kostenvereinbarung betreffend die private Nutzung des gegenständlichen Fahrzeuges zwischen Geschäftsführer und bFp nicht fremdüblich abgeschlossen wurde, war aus folgenden Erwägungen zu treffen:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern, zumal im Falle eines die Gesellschaft beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers, ebenso strenge Maßstäbe anzulegen wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Diese Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung (VwGH 26.4.2012, 2008/15/0315, VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0099).

Mit Vorhalt vom 30.1.2024 wurde die bFp ersucht, die Kostenvereinbarung dem Bundesfinanzgericht vorzulegen. Dem Ersuchen ist die bFp nicht nachgekommen. Insofern wird davon ausgegangen, dass die Vereinbarung - wenn überhaupt - lediglich mündlich abgeschlossen wurde. Obwohl die Schriftform nicht zwingend erforderlich ist, um einen Vertrag zwischen nahen Angehörigen anzuerkennen, betrachtet das erkennende Gericht eine Vereinbarung, die die Nutzung eines hochwertigen Fahrzeuges regelt, als unüblich, wenn sie nicht schriftlich festgehalten wurde.

Ferner lässt die Formulierung "*eine geschätzte Nutzungsentnahme ist vom Gesellschafter persönlich zu tragen*" Raum für Interpretationen. Wie ausgeführt muss eine Vereinbarung zusätzlich zum Kriterium der Publizität außerdem einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben. Eine fremdübliche Vereinbarung hätte beispielsweise genauer festgelegt, wie die private Nutzung bewertet wird, welche Zahlungsfristen gelten und welche Konsequenzen bei Nichterfüllung oder Meinungsverschiedenheiten drohen oder auch wer für

Schäden am Fahrzeug haftet. Die rudimentäre und sehr pauschale Formulierung kann daher nicht als fremdüblich angesehen werden.

Die Feststellung, dass die tatsächlich auf die Privatnutzung entfallenden Aufwendungen € 720,-/Monat, jährlich sohin € 8.640,- betragen, war aufgrund folgender Überlegungen zu treffen:

Zunächst ist festzuhalten, dass das erkennende Gericht aufgrund der fehlenden genauen Aufzeichnungen (wie ein Fahrtenbuch) berechtigt ist, den Anteil, welcher auf die Privatnutzung fällt, gemäß § 184 BAO zu schätzen. Bis zu der im folgenden zitierten Verordnung war dieser Wert nach den allgemeinen Grundsätzen zu schätzen (VwGH 13.04.2005, 2003/13/0014; VwGH 31.03.2005, 2002/15/0029; VwGH 22.12.2005, 2003/15/0063).

Ferner hat die steuerliche Vertreterin in ihrer Ergänzung zur Beschwerde vom 14.2.2024 angeregt, als Bemessungsgrundlage für die private Nutzung einen Wert iHv € 720,-/Monat iSd Sachbezugswerteverordnung anzusetzen. Auch die Amtspartei hatte keine Einwände gegen die Heranziehung dieses Betrages.

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Bewertung von Sachbezügen betreffend Kraftfahrzeuge bei wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern (BGBl II 2018/70) ist zwar erst bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2018 erstmals anzuwenden, jedoch kann das erkennende Gericht aufgrund der übereinstimmenden Vorbringen der Verfahrensparteien den Wert von € 720,-/Monat als Basis für seine Schätzung heranziehen. Ausgehend vom Gesamtaufwand errechnet sich daher eine Privatnutzung iHv 35%. Nach Auffassung des Gerichts entspricht dieser Wert am ehesten den tatsächlich angefallenen Aufwendungen. Insofern konnte diese Feststellung bedenkenlos getroffen werden.

Dass die Forderungsstände des Geschäftsführers gegenüber der bFp Ende 2013 € 117.774,-, Ende 2014 € 14.412,75 und Ende 2015 € 40.144,17 betragen haben, ergibt sich aus dem diesbezüglichen glaubwürdigen Ausführungen der bFp in der Ergänzung zur Beschwerde vom 14.2.2024.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

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

Nach § 41 Abs 2 FLAG 1967 sind Dienstnehmer u.a. alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 EStG 1988 stehen, sowie auch an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Der Beitrag ist von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind u.a. 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 (§ 41 Abs 3 FLAG 1967).

Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 fallen unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit 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 1988) 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.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet § 122 Abs 7 und 8 WKG.

Der Verwaltungsgerichtshof hat ausgesprochen, 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 (VwGH 19.04.2018, Ro 2018/15/0003). Insofern ist zunächst festzuhalten, dass der von der Abgabenbehörde gewählte Ansatz für die Bemessungsgrundlage hinsichtlich DB und DZ - die tatsächlich angefallenen Aufwendungen für betriebliche und private Nutzung anzusetzen -, nicht mit der höchstgerichtlichen Rechtsprechung übereinstimmt. Diese Ansicht wird von der Abgabenbehörde auch nicht mehr vertreten.

In einer weiteren Entscheidung hat der Verwaltungsgerichtshof erkannt, dass kein geldwerter Vorteil vorliegt, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer verpflichtet ist, der Kapitalgesellschaft (zumindest) die sich aus der Privatnutzung des Kraftfahrzeuges resultierenden Kosten zu ersetzen. Liegt eine diesbezügliche Vereinbarung zwischen der Gesellschaft und ihrem Gesellschafter vor, ist ein Vorteil aus dem Rechtsverhältnis auch dann zu verneinen, wenn die entsprechenden Kosten erst am Jahresende ermittelt und dem Verrechnungskonto des Gesellschafters angelastet werden (VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0099). Eine andere Beurteilung könnte allenfalls dann geboten sein, wenn nach den Gesamtumständen Zweifel an der Ernsthaftigkeit der diesbezüglichen Vereinbarung und der Verbuchung als Forderung (etwa auf Grund der fehlenden Bonität des Gesellschafter-Geschäftsführers) bestünden (VwGH 28.09.2011, 2006/13/0084).

Wie bereits in der Beweiswürdigung erläutert wurde, müssen bei der Anerkennung von Vereinbarungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern strenge Maßstäbe angelegt werden, wobei die Angehörigenjudikatur anwendbar ist. Wie festgestellt, wurde die Kostenvereinbarung gerade nicht fremdüblich abgeschlossen und ist daher nicht anzuerkennen.

Daraus folgend sind als Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag die festgestellten Werte iHv € 8.640,- pro Jahr ohne Abzug der Kostenersätze anzusetzen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Berechnung:

[...]

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.

Im gegenständlichen Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, welche iSd Art 133 Abs 4 B-VG grundsätzlicher Bedeutung zukommt. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei der zu lösenden Rechtsfrage an der höchstgerichtlichen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Überdies hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles sowie auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortenden Sachfragen ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 3. März 2024