

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***RI*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***stV***, ***Adresse stV***, über die Beschwerde vom 11. Jänner 2018 gegen

die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 12. Dezember 2017 betreffend die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2015, die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2015, die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2016 sowie die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2016,

zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden wie folgt abgeändert:

Der Bescheid über die **Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2015** wird wie folgt abgeändert:

Bemessungsgrundlage bisher	135.175,33 Euro
Dienstgeberbeitrag bisher	6.082,89 Euro
Bemessungsgrundlage neu	118.900,51 Euro
Dienstgeberbeitrag neu	5.350,52 Euro

Der Bescheid über die **Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2015** wird wie folgt abgeändert:

Bemessungsgrundlage bisher	135.175,33 Euro
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag bisher	527,17 Euro
Bemessungsgrundlage neu	118.900,51 Euro

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag neu 463,71 Euro

Der Bescheid über die **Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2016** wird wie folgt abgeändert:

Bemessungsgrundlage bisher	140.848,00 Euro
Dienstgeberbeitrag bisher	6.338,16 Euro
Bemessungsgrundlage neu	131.206,48 Euro
Dienstgeberbeitrag neu	5.904,29 Euro

Der Bescheid über die **Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2016** wird wie folgt abgeändert:

Bemessungsgrundlage bisher	140.848,00 Euro
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag bisher	549,32 Euro
Bemessungsgrundlage neu	131.206,48 Euro
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag neu	511,71 Euro

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

Am 12.12.2017 ergingen im Anschluss einer Prüfung lohnabhängiger Abgaben Bescheide betreffend Festsetzung eines Dienstgeberbeitrages sowie Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag betreffend die Jahre 2015 und 2016. Das Finanzamt stellte fest, dass dem wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung (in der Folge kurz: GmbH) mehrere Firmen-KFZ zur Verfügung gestellt wurden und dass diese Zurverfügungstellung in Höhe der gesamten Ausgaben der GmbH sonstige Vergütungen darstellen würden.

Diese Auffassung führte insgesamt zu einer Nachforderung in der Höhe von 1.942,72 Euro.

Gegen die Bescheide wurde am 11.01.2018 (eingebracht am 12.01.2018) Beschwerde mit der Begründung erhoben, dass die betrieblichen KFZ-Aufwendungen keine sonstigen Vergütungen jeder Art darstellen, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte im Sinne des § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 gewährt werden, weshalb die Abgabenbescheide mit Rechtswidrigkeit behaftet und aufzuheben seien.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 21.02.2018 ab und führte beziehend auf die gesetzlichen Bestimmungen (insbesondere § 22 EStG 1988 sowie § 41 FLAG 1967) aus, dass hinsichtlich eines Firmen-KFZ Betriebseinnahmen grundsätzlich in Höhe des unternehmensrechtlichen Ansatzes vorliegen, was zur Versteuerung der gesamten der GmbH entstandenen Kosten führe. Hingewiesen wurde auf Erkenntnisse der Landesverwaltungsgerichte Tirol und Oberösterreich sowie des Bundesfinanzgerichts, wonach nur die der Privatnutzung entsprechenden Kosten der Bemessungsgrundlage zuzurechnen seien. Diese Erkenntnisse seien aber vorliegend nicht anwendbar. Das Finanzamt führte aber aus, dass eine Entscheidung des VwGH – wenn im Zuge der GPLA die gesamten Kosten den Lohnabgaben unterworfen werden – abzuwarten sei.

Am 20.03.2018 (eingebracht am 22.03.2018) beantragte die Beschwerdeführerin die Vorlage an das Bundesfinanzgericht sowie ersatzlose Aufhebung der Bescheide. Der Gesellschafter-Geschäftsführer würde die privat verursachten Kosten der KFZ-Kosten der Gesellschaft ersetzen. Die Nutzung des fremden im Betriebsvermögen der Gesellschaft ausgewiesenen Kraftfahrzeuges würde nur dann eine sonstige Vergütung jeder Art für den Gesellschafter-Geschäftsführer darstellen, wenn dieser nicht zum Kostenersatz verpflichtet wäre oder das KFZ im Betriebsvermögen des Geschäftsführer-Gesellschafters steht und er die Kosten für die betriebliche Nutzung der Gesellschaft verrechnet.

Am 15.05.2018 wurde der Akt dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Am 12.06.2018 kontaktierte der damalige steuerliche Vertreter das Bundesfinanzgericht und verwies auf die Entscheidung des VwGH vom 19.04.2018, Ro 2018/15/0003, wonach die Zurverfügungstellung des Kraftfahrzeuges durch die GmbH an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer für betriebliche Fahrten nicht zu beim Gesellschafter-Geschäftsführer zu erfassenden Vergütungen iSd § 22 Z 2 EStG 1988 führen.

An diese Korrespondenz schloss sich ein Vorhalteverfahren zur Ermittlung des Ausmaßes der privaten Benützung von Firmenfahrzeugen durch den Gesellschafter-Geschäftsführer an. Mit Eingabe vom 28.08.2018 erfüllte das Finanzamt den Ergänzungsauftrag des BFG vom 17.07.2018 und legte Unterlagen der steuerlichen Vertretung zu den KFZ-Aufwendungen vor.

Dieses Schreiben wurde in der Folge der steuerlichen Vertretung übermittelt. Ferner wurde iZm mit der Verbuchung der Kostenbeiträge auf das Verrechnungskonto auf das Erkenntnis des VwGH vom 24.10.2019, Ra 2018/15/0099 verwiesen. Dazu führte die steuerliche Vertretung am 26.04.2023 aus, dass im Hinblick auf das VwGH-Erkenntnis festgehalten werden kann, dass im gegenständlichen Verfahren kein Vorteil iSd § 22 Z 2 EStG 1988 vorliege, da der Gesellschafter-Geschäftsführer vereinbarungsgemäß verpflichtet war, der Beschwerdeführerin die sich aus der Privatnutzung resultierenden Kosten zu ersetzen. Die Schuld sei somit zur Gänze beglichen worden.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 27.06.2024 wurde die Gerichtsabteilung GA 3002 für vorliegende Beschwerdesache zuständig gemacht.

Mit Schreiben des Gerichts vom 26.02.2025 wurde einerseits die Abhaltung eines Erörterungstermines avisiert und andererseits der Abgabenbehörde das Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 26.04.2023 zur Kenntnis gebracht. Die Kanzlei ***stV*** wurde ersucht bekannt zu geben, ob die Vertretungsvollmacht noch aufrecht ist, was von dieser bejaht wurde.

Nach Ladung zum Erörterungstermin für den 15.04.2025 erfolgte eine telefonische bzw schriftliche Erörterung der Sach- und Rechtslage mit beiden Verfahrensparteien. Der Erörterungstermin entfiel in der Folge.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die beschwerdeführende Gesellschaft wurde im streitgegenständlichen Zeitraum von Herrn ***GF*** vertreten, der auch wesentlich als Gesellschafter an der Gesellschaft beteiligt war.

Herr ***GF*** (in der Folge mit „Gesellschafter-Geschäftsführer“ bezeichnet) nutzte im Jahr 2015 folgende Fahrzeuge der Beschwerdeführerin für Privatfahrten: ***Motorrad1***, ***Motorrad2*** sowie ***PKW1***, ***PKW2***.

Die Gesamtaufwendungen für die Fahrzeuge im Jahr 2015 werden wie folgt festgestellt:

Motorrad1: 5.973,15 Euro

Motorrad2: 2.692,68 Euro

PKW1: 17.497,93 Euro

PKW2: 5.438,20 Euro

Das Ausmaß der Privatnutzung beträgt für das ***Motorrad1*** 45 %, für das ***Motorrad2*** 45 %, für den ***PKW1*** 10 % sowie für den ***PKW2*** 30 %.

Im Jahr 2016 nutzte der Gesellschafter-Geschäftsführer die folgenden Fahrzeuge auch privat: ***Motorrad1***, ***Motorrad2***, ***PKW1*** sowie ***PKW2***.

Die Gesamtaufwendungen für die Fahrzeuge im Jahr 2016 werden wie folgt festgestellt:

Motorrad1: 8.727,65 Euro

Motorrad2: 2.438,61 Euro

PKW1: 8.116,72 Euro

PKW2: 2.315,44 Euro

Das Ausmaß der Privatnutzung beträgt für das ***Motorrad1*** 45 %, für das ***Motorrad2*** 45 %, für den ***PKW1*** 10 % sowie für den ***PKW2*** 30 %.

Die Kosten der Privatnutzung werden daher für das Jahr 2015 insgesamt mit 7.280,88 Euro sowie für das Jahr 2016 insgesamt mit 6.531,11 Euro festgesetzt.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zur Eigenschaft des Herrn ***GF*** als wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer der beschwerdeführenden Gesellschaft ergeben sich aus einer historischen Abfrage aus dem Firmenbuch.

Das Ausmaß der Privatnutzung der zwei Motorräder und zwei PKW ergibt sich maßgeblich aus der Vorhaltsbeantwortung des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 28.08.2018 an das Gericht samt Urkundenvorlage der steuerlichen Vertretung vom 22.08.2018 sowie der Korrespondenz im April 2025 mit der für vorliegenden Beschwerdefall neu zuständigen RichterIn. Die Bemessungsgrundlagen (sprich die Kosten der Motorräder und PKW) für die Privatnutzung entstammen der Aufstellung der steuerlichen Vertretung.

Der Privatanteil für das ***PKW1*** wurde seitens der Finanzverwaltung in Anlehnung an eine für die Jahre 2010 – 2014 stattgefundene Betriebsprüfung mit 10 % festgesetzt. Die steuerliche Vertretung akzeptierte im Vorfeld der Gespräche zum Erörterungstermin diese Vorgehensweise. Die für die übrigen Fahrzeuge herangezogenen Prozentwerte sind ebenfalls unstrittig (siehe Korrespondenz vom 10.04.2025 sowie 14.04.2025).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Gem § 41 Abs 1 FLAG (in der in den Streitjahren geltenden Fassung) haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; [...].

Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 (Abs 2 leg cit).

Im Sinne des § 22 Z 2, 2. Teilstrich EStG 1988 ist eine Person dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

Der Beitrag des Dienstgebers ist 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 des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG (§ 41 Abs 3 FLAG).

Der Beitrag beträgt 4,5 v.H. der Beitragsgrundlage (Abs 5 leg cit).

Der VwGH hat mit Erkenntnis vom 19.04.2018 zu GZ. Ro 2018/15/0003 entschieden, dass nicht die gesamten, der GmbH tatsächlich entstandenen Kosten, sondern nur jene der tatsächlichen Privatnutzung dem Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu unterwerfen sind (siehe vorliegend dazu das Schreiben des BFG vom 17.07.2018 sowie die Vorhaltsbeantwortung des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 28.08.2018 zum Ausmaß der Privatnutzung).

Bezüglich die Refundierung der Kosten der Privatnutzung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer an die Gesellschaft ist auf das Erkenntnis des VwGH vom 24.10.2019, Ra 2018/15/0099 zu verweisen, wonach kein Vorteil iSd § 22 Z 2 EStG 1988 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. 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.

Im Hinblick auf Vereinbarungen zwischen einer Kapitalgesellschaft mit ihren Gesellschaftern führt der VwGH aus:

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 (vgl für viele VwGH 26.4.2012, 2008/15/0315).

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind (§ 184 Abs 1 BAO).

Können die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermittelt (berechnet) werden, so sind sie zu schätzen. Gegenstand der Schätzung sind Besteuerungsgrundlagen oder ein Teil hiervon, nicht jedoch die Abgabenhöhe. Die Schätzungsbefugnis erstreckt sich neben dem Sachverhalt der Höhe nach auf den Sachverhalt dem Grunde nach. Dem Wesen nach ist die Schätzung ein Beweisverfahren, bei dem der Sachverhalt unter Zuhilfenahme mittelbarer Beweise (indirekte Beweisführung) ermittelt wird (vgl Ritz/Koran, BAO⁸ (2025) § 184 Rz 1 mwN auf Literatur und Rechtsprechung).

Nach Erörterung der Sach- und Rechtslage mit beiden Verfahrensparteien wurden die folgenden Bemessungsgrundlagen (als Ansatz für die Privatanteile, die dem Dienstgeberbeitrag sowie dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu unterwerfen sind) außer Streit gestellt:

2015: 7.280,88 Euro

2016: 6.531,11 Euro

Der Einwand der steuerlichen Vertretung, dass ein Vorteil nach § 22 Z 2 EStG 1988 auf Grund der Kostenerstattung (durch mündliche Abrede zwischen Gesellschafter-Geschäftsführer und Gesellschaft, siehe Schreiben vom 26.04.2023) nicht vorliegen würde, wurde nicht aufrechterhalten.

Durch Ansatz von 7.280,88 Euro (2015) sowie 6.531,11 Euro (2016) an Kosten für die Privatnutzung ergeben sich die im Spruch des Erkenntnisses dargestellten Änderungen der Bescheide vom 12.12.2017 betreffend Dienstgeberbeitrag 2015 & 2016 sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2015 & 2016.

Dies führt im Ergebnis zu Gutschriften gegenüber den Bescheiden vom 12.12.2017.

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.

Der Umstand, dass nicht die gesamten, der GmbH tatsächlich entstandenen Kosten, sondern nur jene der tatsächlichen Privatnutzung dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu unterwerfen sind, ergibt sich aus der Rechtsprechung des VwGH (19.04.2018 zu GZ. Ro 2018/15/0003), die vorliegend angewendet wurde und somit eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt.

Das Ausmaß der jeweiligen privaten Nutzung der Fahrzeuge ist eine in freier Beweiswürdigung getroffene Feststellung des Bundesfinanzgerichts, die der Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof grundsätzlich nicht zugänglich ist. Da im gegenständlichen Fall im Übrigen die in freier Beweiswürdigung vorgenommenen Feststellungen des maßgeblichen Sachverhaltes entscheidungswesentlich waren, liegen die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art 133 Abs 4 B-VG ebenfalls nicht vor (vgl VwGH 25.02.2016, Ra 2016/16/0006).

Graz, am 8. Mai 2025