

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerden vom 8. Mai 2024 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 18. Jänner 2024 betreffend Dienstgeberbeitrag 2020 bis 2022 sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2020 bis 2022 Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 4.12.2025 in Anwesenheit der Schriftführerin ***2*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide Festsetzung Dienstgeberbeitrag für 2020 bis 2022 und Festsetzung Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2020 bis 2022 werden wie folgt abgeändert:

Der Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2020 wird wie folgt abgeändert:

Bemessungsgrundlage bisher 76.637,69 Euro (laut angefochtenem Bescheid)

Dienstgeberbeitrag bisher 2.988,87 Euro (laut angefochtenem Bescheid)

Bemessungsgrundlage neu 78.367,17 Euro

Dienstgeberbeitrag neu 3.056,32 Euro

(Nachforderung gegenüber der Meldung durch die Beschwerdeführerin: € 425,93)

Der Bescheid über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2020 wird wie folgt abgeändert:

Bemessungsgrundlage bisher 76.637,69 Euro (laut angefochtenem Bescheid)

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag bisher 260,58 Euro (laut angefochtenem Bescheid)

Bemessungsgrundlage neu 78.367,17 Euro

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag neu 266,45 Euro

(Nachforderung gegenüber der Meldung durch die Beschwerdeführerin: € 37,12)

Der Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2021 wird wie folgt abgeändert:

Bemessungsgrundlage bisher 91.841,02 Euro (laut angefochtenem Bescheid)

Dienstgeberbeitrag bisher 3.581,80 Euro (laut angefochtenem Bescheid)

Bemessungsgrundlage neu 93.622,56 Euro

Dienstgeberbeitrag neu 3.651,28 Euro

(Nachforderung gegenüber der Meldung durch die Beschwerdeführerin: € 408,75)

Der Bescheid über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2021 wird wie folgt abgeändert:

Bemessungsgrundlage bisher 91.841,02 Euro (laut angefochtenem Bescheid)

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag bisher 312,22 Euro (laut angefochtenem Bescheid)

Bemessungsgrundlage neu 93.622,56 Euro

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag neu 318,27 Euro

(Nachforderung gegenüber der Meldung durch die Beschwerdeführerin: € 35,63)

Der Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2022 wird wie folgt abgeändert:

Bemessungsgrundlage bisher 128.619,48 Euro (laut angefochtenem Bescheid)

Dienstgeberbeitrag bisher 5.016,16 Euro (laut angefochtenem Bescheid)

Bemessungsgrundlage neu 130.252,56 Euro

Dienstgeberbeitrag neu 5.079,85 Euro

(Nachforderung gegenüber der Meldung durch die Beschwerdeführerin: € 386,66)

Der Bescheid über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2022 wird wie folgt abgeändert:

Bemessungsgrundlage bisher 128.619,48 Euro (laut angefochtenem Bescheid)

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag bisher 437,31 Euro (laut angefochtenem Bescheid)

Bemessungsgrundlage neu 130.252,56 Euro

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag neu 442,86 Euro

(Nachforderung gegenüber der Meldung durch die Beschwerdeführerin: € 33,71)

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 Beschwerdeführerin (im Folgenden: Bf.) fand durch die Österreichische Gesundheitskasse (im Folgenden: ÖGK) ab 13. November 2023 unter anderem eine Lohnsteuerprüfung gemäß § 86 Abs. 1 EStG 1988 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträgen, Zuschlägen zu den Dienstgeberbeiträgen und Abzugssteuer gemäß § 99 Abs. 1 Z 1, Z 4 und Z 5 zweiter Fall EStG 1988 für den Zeitraum 1.1.2020 bis 31.12.2022 statt.

Im Rahmen dieser Lohnsteuerprüfung wurde folgende Feststellung getroffen (vgl. die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 18. Dezember 2023):

Laufendes Entgelt/Bezug - Sachbezug - Privatnutzung des arbeitgebereigenen KFZ:

Sachverhaltsdarstellung:

Im Rahmen der Prüfung wäre festgestellt worden, dass beim mit 100 % am Stammkapital beteiligten Geschäftsführer der Bf. Herrn ***3*** für die Privatnutzung des firmeneigenen KFZ ***4*** mit dem politischen Kennzeichen ***5*** in der Buchhaltung ein Privatanteil berücksichtigt worden wäre. Der Privatanteil hätte betragen: 2020: 287,86 €; 2021: 332,28 € und 2022: 302,30 €. (Beträge jeweils ohne USt). Der Privatanteil wäre im Prüfzeitraum für jedes Kalenderjahr mit 13% festgelegt worden.

Da es sich um einen Gebrauchtwagen handeln würde, wäre für etwaige Bewertungen der ursprüngliche Neupreis heranzuziehen. Lt. Eurotax Abfrage wäre durch die Prüferin ein Fahrzeugneupreis von € 40.577,32 ermittelt worden. Aufgrund der CO2 Emission würde sich daraus ein monatlicher KFZ Sachbezug in Höhe von 811,55 € errechnen. Ein Fahrtenbuch zur anteiligen Ermittlung der privaten bzw. beruflichen Fahrten hätte nicht vorgelegt werden können.

Vom Dienstgeber bzw. dessen steuerlichen Vertreter wäre eine Aufstellung vorgelegt worden aus der eine Gesamtkilometerleistung von ***6***2018 bis 11/2022 (Abmeldung) mit 69.374 km hervorgehen würde. Die Kilometerstände wären aus dem Serviceheft (***6***2018) bzw. aus der Abmeldung ermittelt worden. Daraus wäre für den Prüfzeitraum die durchschnittliche Kilometerleistung je Kalenderjahr mit jeweils 14.353,24 km errechnet worden.

Weiters wäre für jedes Kalenderjahr eine Aufstellung von Reisekilometern bzw. Postfahrten nach ***8*** übermittelt worden.

Die Aufstellung der Reisekilometer wäre eine Zusammenfassung der getätigten Reisen für ein Kalenderjahr. Sie würde weder eine genaue Adresse noch einen Anfangs – bzw. Endkilometerstand beinhalten. Für jede Fahrt wäre jeweils der einfache Kilometerstand angeführt worden, welcher am Ende mit 2 multipliziert worden wäre. (2020: 3.002,00 km; 2021: 8.098,00 km und 2022: 14.292,00 km).

Die Aufstellung der Postfahrten wäre ein Auszug aus der Buchhaltung (Konto Porto und Postgebühren) aus welchem die Tage ermittelt wurden, an denen bei der ***7*** Post in ***8*** Poststücke bzw. Pakete aufgegeben worden wären (2020: 1.248 km; 2021: 1.056 km und 2022: 960 km).

Anhand dieser übermittelten Aufstellung würde sich zB für 2022 ergeben: (durchschnittliche Km 14.353,24 - Reise KM 14.292,00 - Post Km 960,00 = negativer KM Stand: „-898,76 km")

Die vorgelegten Aufstellungen würden weder ein Fahrtenbuch darstellen, noch würden sie den Anforderungen einer anzuerkennenden Nachweisführung für das Ausmaß der Privatnutzung entsprechen.

Wird dem wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer ein Kraftfahrzeug zur Verfügung gestellt, so würde der auf die Privatnutzung des Fahrzeuges entfallende Anteil einen in die Bemessungsgrundlage für die Lohnnebenkosten einzubeziehenden vermögenswerten Vorteil im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 darstellen (vgl. VwGH 19.04.2018, Ro 2018/15/0003). Zur Bewertung des geldwerten Vorteils aus der privaten Nutzung des zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeuges wären gemäß § 1 Z 1 der ab 1.1.2018 anzuwendenden Verordnung über die Bewertung von Sachbezügen betreffend Kraftfahrzeuge bei wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern (BGBl II Nr. 70/2018) primär die Sachbezugswerte gemäß § 4 der Sachbezugswerteverordnung sinngemäß heranzuziehen.

Ein abweichender Ansatz des geldwerten Vorteils aus der privaten Nutzung gemäß § 1 Z 2 der VO BGBl. II Nr. 70/2018, wäre nur bei entsprechendem Nachweis möglich (vgl. zuletzt BFG im Erkenntnis vom 16.5.2023, RV/5100714/2022).

Gibt es keine Nachweise betreffend die Privatnutzung eines Firmen-KFZ durch einen wesentlich beteiligten geschäftsführenden GmbH-Gesellschafter (zB in Form eines Fahrtenbuches), so wären für Zwecke des DB, des DZ sowie der KommSt dieselben Sachbezugsbewertungsgrundsätze zur Anwendung zu bringen wie bei lohnsteuerlichen Dienstnehmern und nicht die Variante Privatanteil. Das würde kurzum bedeuten der Privatanteil wäre weder zu schätzen noch glaubhaft zu machen, sondern mittels Fahrtenbuch bzw. anderer geeigneter Beweismittel nachzuweisen!

Ein allenfalls in Ansatz gebrachter Privatanteil könne aber jedenfalls als Kostenbeitrag zur Reduktion des Sachbezuges berücksichtigt werden (vgl. auch VwGH vom 31.8.2023, Ra 2023/15/0071).

Durch die Prüferin wäre der Sachbezug auf Basis der Sachbezugswerteverordnung ermittelt, die Privatanteile als Kostenbeiträge in Abzug gebracht und anschließend den Bemessungsgrundlagen hinsichtlich DB, DZ und KommSt hinzugerechnet worden.

Für die nachstehend angeführten Jahre resultierte daraus laut Lohnsteuerprüfung folgende Erhöhung der Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag betreffend den Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf., ***3***:

1.1.2020 bis 31.12.2020: € 9.191,72

Dienstgeberbeitragsnachforderung für 2020: € 358,48

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 2020: € 31,25

1.1.2021 bis 31.12.2021: € 8.649,28

Dienstgeberbeitragsnachforderung für 2021 € 337,32

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 2021: € 29,41

1.1.2022 bis 31.12.2022: € 8.281,34

Dienstgeberbeitragsnachforderung für 2022: € 322,97

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 2022: € 28,16

Für das Jahr 2021 wurde daneben auch eine Feststellung betreffend ein Weihnachtsgeschenk an ***g*** getroffen, die nicht beschwerdegegenständlich ist, und zu einer Nachforderung an Dienstgeberbeiträgen für 2021 iHv € 1,95 und an Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag iHv € 0,17 geführt hat.

Am 18. Jänner 2024 erließ das Finanzamt Österreich (im Folgenden: Finanzamt) den Feststellungen der Lohnsteuerprüfung entsprechende Festsetzungsbescheide Dienstgeberbeitrag und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2020 bis 2022. In der Begründung dieser Bescheide wurde auf den Lohnsteuerprüfungsbericht vom 18.1.2024 und die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 18.12.2023 verwiesen.

Mit Schreiben vom 16. Februar 2024, die jeweils am 17.2.2024 zur Post gegeben wurden, wurde für jeden der am 18.1.2024 ergangenen Bescheide, die im Vorabsatz angeführt sind, ein Antrag auf Verlängerung der Frist zur Einbringung einer Beschwerde bis zum 31. März 2024 gestellt. Diese Anträge wurden gleichlautend wie folgt begründet:

Die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages bzw. des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für das Jahr 2020/2021/2022 würde aus der Gemeinsamen Prüfung Lohnabgaben und Beiträge (GPLB) - den Zeitraum 2020 bis 2022 betreffend - durch die Österreichische Gesundheitskasse resultieren. Um eine Beschwerde einbringen zu können, wären noch Informationen und Unterlagen beizustellen. Dies werde laut der Bf. noch etwas Zeit in Anspruch nehmen.

Diesen Anträgen waren die am 18.1.2024 ergangenen Bescheide Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2020 bis 2022, der Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 18.1.2024 und die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 18.12.2023 angeschlossen.

Mit Schreiben vom 29. März 2024, die am 29.3.2024 beim Finanzamt eingelangt sind, wurden für jeden der am 18.1.2024 ergangenen Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2020 bis 2022 weitere Anträge auf Verlängerung der Frist zur Einbringung einer Beschwerde bis zum 31. April 2024 gestellt. Diese Anträge wurden gleichlautend wie folgt begründet:

Die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages bzw. des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für das Jahr 2020/2021/2022 würde aus der Gemeinsamen Prüfung Lohnabgaben und Beiträge

(GPLB) - den Zeitraum 2020 bis 2022 betreffend - durch die Österreichische Gesundheitskasse resultieren. Um eine Beschwerde einbringen zu können, wären noch Informationen und Unterlagen beizustellen. Dies werde laut der Bf. noch etwas Zeit in Anspruch nehmen.

Die Fristverlängerungsanträge vom 29.3.2024 wurden vom Finanzamt am 23.10.2025 bzw. von der Bf. mit Schreiben vom 7.11.2025 dem Bundesfinanzgericht aufgrund des Beschlusses vom 22.10.2025 vorgelegt wonach aufgrund der Aktenlage wie sie sich aufgrund der mit Vorlagebericht vom 14.10.2025 vorgelegten Unterlagen darstellt die Beschwerde wegen Verspätung zurückzuweisen wäre.

Mit weiteren – für jeden der am 18.1.2024 ergangenen Bescheide – Schreiben vom 30. April 2024 wurde neuerlich jeweils ein Antrag auf Verlängerung der Frist zur Einbringung einer Beschwerde bis zum 31. Mai 2024 gestellt. Diese Anträge wurden gleichlautend wie folgt begründet:

Die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages bzw. des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für das Jahr 2020/2021/2022 würde aus der Gemeinsamen Prüfung Lohnabgaben und Beiträge (GPLB) - den Zeitraum 2020 bis 2022 betreffend - durch die Österreichische Gesundheitskasse resultieren. Um eine Beschwerde einbringen zu können, wären noch Informationen und Unterlagen beizustellen. Dies werde laut der Bf. noch etwas Zeit in Anspruch nehmen.

Mit Schreiben vom 8. Mai 2024 wurde für die am 18.1.2024 ergangenen Bescheide betreffend Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen für 2020 bis 2022 sowie Festsetzung von Zuschlägen zu den Dienstgeberbeiträgen für 2020 bis 2022 eine Beschwerde erhoben und wurde beantragt, den Dienstgeberbeitrag bzw. den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 2022 mit Euro NULL, für 2021 mit € 73,09 bzw. € 6,37 sowie für 2020 mit € 91,50 bzw. € 7,98 festzusetzen. In diesen Beschwerden wurde jeweils der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung für den Fall, dass die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorgelegt wird, gestellt. Die Beschwerden wurden gleichlautend wie folgt begründet:

Im Rahmen der Prüfung wäre festgestellt worden, dass bei der Bf. beim mit 100% am Stammkapital beteiligten Geschäftsführer ***3*** in den Geschäftsjahren 2020 bis 2022 ein 13%iger Privatanteil für die Privatnutzung des firmeneigenen Kraftfahrzeuges ***4*** berücksichtigt worden wäre.

Dieser Prozentsatz würde aus der Außenprüfung der Kalenderjahre 2007 bis 2009 herrühren. Für diese Kalenderjahre wären auch Fahrtenbücher geführt und vorgelegt worden, jedoch hätte die Finanzverwaltung damals formelle Mängel eingewandt. Schließlich hätte man sich aufgrund des gegebenen Sachverhaltes (in wirtschaftlicher Betrachtungsweise) auf eine 13%ige Privatnutzung geeinigt.

Auf Basis dessen wäre die Privatnutzung der firmeneigenen Kraftfahrzeuge in all den Folgejahren - am Geschäftsverlauf / am Sachverhalt hätte sich kaum was verändert - jeweils mit 13% angesetzt worden.

Im Rahmen der Prüfung wäre weiters festgestellt worden, dass ein Fahrtenbuch zur anteiligen Ermittlung der privaten und beruflichen Fahrten für 2020 bis 2022 nicht vorgelegt werden hätte können.

Auf Basis einer Eurotaxabfrage wäre der ursprüngliche Neupreis des ***4*** durch die Prüferin mit Euro 40.577,32 ermittelt worden.

Der Prüferin wären die in den Geschäftsjahren 2020 bis 2022 für den ***4*** angefallenen KFZ-Aufwendungen bekanntgegeben worden, welche sich - inklusive Abschreibung auf Basis der Anschaffungskosten - wie folgt darstellen würden:

KFZ-Aufwand ***4*** 2020 4.206,74 €

KFZ-Aufwand ***4*** 2021 7.408,85 €

KFZ-Aufwand ***4*** 2022 10.680,58 €

Im Rahmen der Prüfung wäre weiters festgestellt worden, dass in den nachfolgend angeführten Zeiträumen nachweislich nachfolgende Kilometer mit dem ***4*** zurückgelegt worden wären:

8.2.2018	11.7.2019	17 Monate	22.365 km	1.316 km mtl.
11.7.2019	18.8.2021	25 Monate	30.399 km	1.216 km mtl.
18.8.2021	31.5.2022	10 Monate	9.829 km	1.035 km mtl.
31.5.2022	11.11.2022	5 Monate	6.781 km	1.233 km mtl.

Anhand der oben angeführten Kilometerleistungen würde sich feststellen lassen, dass im Zeitraum 8.2.2018 bis 11.11.2022 die jährliche Kilometerleistung konstant in etwa 14.400 km (das wären in etwa 1.200 km pro Monat) betragen haben müsse. Es werde von für die Bf. nachteiligen 15.000 Jahreskilometern (mehr könnten es nachweislich nicht gewesen sein!!!) ausgegangen.

Im Rahmen der Prüfung wären weiters nachweisliche Kilometer (Fahrten zu den Renneinsätzen) und nachweisliche Kilometer (Fahrten zur Post nach ***8***) wie nachfolgend dargestellt vorgelegt worden:

	KM Renneinsätze	KM Post ***8***	KM Gesamt
2020 (CORONA!)	3.002 km	1.248 km	4.250 km
2021 (CORONA!)	8.098 km	1.056 km	9.154 km
2022	14.292 km	960 km	15.252 km

Wenn von der Prüfung eingewendet wird, dass im Kalenderjahr 2022 die betrieblich gefahrenen Kilometer die mit dem ***4*** gefahrenen Kilometer überstiegen haben (und das könne doch nicht sein!!!), dann würde sich das - wie bereits bei der Prüfung argumentiert - wie folgt begründen lassen:

Herr ***3*** würde auch über ein auf ihn angemeldetes privates Kraftfahrzeug (***10***) verfügen, welches er hin und wieder auch für Fahrten für die Bf. verwenden würde.

Übrigens wäre für diese mit dem PRIVAT-KFZ zurückgelegten Fahrten in der Bf. kein Aufwand (keine Nutzungseinlage in Form des Kilometergeldes) berücksichtigt worden, was nach dem Rechtsverständnis der Bf. - analog zu den in Ansatz gebrachten Privatanteilen - als Kostenersatz für die Privatnutzung des ***4*** ausgelegt werden müsste. Denn: Voraussetzung für die Anwendung der Verordnung wäre aber immer noch, dass überhaupt ein geldwerter Zufluss durch die Zurverfügungstellung eines KFZ für Privatfahrten gegeben wäre.

Wenn man die in den Kalenderjahren 2020 bis 2022 nachweislich betrieblich gefahrenen Kilometer den jährlichen Kilometerleistungen gegenüberstelle, dann würde sich folgendes Bild ergeben:

	Jahreskilometer	KM nachgewiesen	KM privat	privat in %
2020 (CORONA!)	15.000 km	4.250 km	10.750 km	70%
2021 (CORONA!)	15.000 km	9.154 km	5.846 km	40%
2022	15.000 km	15.252 km	0 km	0%

Neben den von der Bf. im Rahmen der Prüfung nachgewiesenen Kilometern werde es „wohl“ noch weitere - alles andere wäre nach menschlichem Ermessen ja realitätsfremd - betriebliche Fahrten gegeben haben. Nach dem Rechtsverständnis der Bf. wären im Rahmen der Prüfung Aufzeichnungen vorgelegt worden, welche jedenfalls - und mit einem vertretbaren Aufwand

überprüfbar - eine verlässliche Beurteilung dahingehend ermöglichen würden, in welchem prozentuellen Ausmaß der ***4*** in den Kalenderjahren 2020 bis 2022 jedenfalls betrieblich verwendet worden wäre. Und aufgrund dieser Aufzeichnungen würde sich jedenfalls auch feststellen lassen, ob mit dem ***4*** jährlich weniger oder mehr als 6.000 km privat zurückgelegt worden wären.

VwGH - Geschäftszahl Ra 2023/15/0071 vom 31.08.2023:

Der Nachweis der beruflich gefahrenen Kilometer habe grundsätzlich mittels Fahrtenbuch zu erfolgen. Dieses habe die beruflichen und privaten Kilometer zu enthalten. Damit ein Fahrtenbuch einen tauglichen Nachweis darstelle, müsse es fortlaufend, übersichtlich und in chronologischer Reihenfolge lückenlos geführt werden (Hinweis auf Doralt et al, EStG22, § 16 Tz 220). Die Führung könne entfallen, wenn durch andere Aufzeichnungen eine verlässliche Beurteilung möglich sei, wenn also die Aufzeichnungen mit einem vertretbaren Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar seien. Und genau dieser Sachverhalt würde bei der Bf. vorliegen!!!

Wenn die Prüfung argumentiere, dass die Aufzeichnungen keine genauen Adressen enthielten, dann müsse dem entgegengehalten werden, dass es sich hierbei um Renneinsätze bei den örtlichen Rennstrecken handeln würde. Und die Anschrift der ***7*** Post in ***8*** wäre auf den der Prüfung vorgelegten Belegen auch ersichtlich. Die Multiplikation der einfachen Kilometer mit 2 würde dem Umstand der Hin- und Rückfahrt Rechnung tragen.

Berechnungen – tatsächliche Aufwendungen auf die private Nutzung entfallend:

	2020	2021	2022
Aufwendungen jährlich	4.206,74	7.408,85	10.680,58
Privatanteil nachgewiesen in %	70%	40%	0%
Privatanteil nachgewiesen in €	2.944,72	2.963,54	0,00
Kostenersatz ohne USt	287,86	332,28	302,30
Kostenersatz mit USt	310,82	757,04	1.303,41
Kostenersatz Nicht-Nutzungseinlage ***10***	0,00	0,00	0,00

Bemessungsgrundlage	2.346,04	1.874,22	0,00
DB	91,50	73,09	0,00
DZ	7,98	6,37	0,00

Zusammenfassung:

Die Verordnung würde (nur) zwei mögliche Ermittlungsmethoden für den Sachbezug vorsehen:

1. § 4 der Sachbezugswerteverordnung BGBl 468/2008 wäre sinngemäß anzuwenden, oder
2. abweichend davon, als „Kann-Bestimmung“ formuliert, Ermittlung nach den auf die private Nutzung entfallenden von der Gesellschaft getragenen Aufwendungen, also den tatsächlichen Kosten. Voraussetzung wäre dabei allerdings, dass der Privatanteil nachgewiesen wird, „beispielsweise durch die Vorlage eines Fahrtenbuches“.

Im Rahmen dieser Beschwerde werde die Anwendung der 2. Ermittlungsmethode auf Basis der nachgewiesenen privat gefahrenen Kilometer (die Führung eines Fahrtenbuches wäre nicht zwingend erforderlich) beantragt.

Am 13. August 2025 erließ das Finanzamt eine die Beschwerden abweisende Beschwerdevorentscheidung mit folgender Begründung:

Sachverhalt:

Im Rahmen der durchgeführten Prüfung betreffend die Abgaben Kommunalsteuer, Lohnsteuer und Sozialversicherung wäre von der Prüferin festgestellt worden, dass beim mit 100% am Stammkapital beteiligten Geschäftsführer der Bf., Hr. ***3***, für die Privatnutzung des firmeneigenen KFZ ***4***, Kennzeichen ***5***, ein Privatanteil iHv 13% festgelegt worden wäre.

Ein zur anteiligen Ermittlung der privaten bzw. beruflichen Fahrten erforderliches Fahrtenbuch hätte der Prüferin nicht vorgelegt werden können. Im Rahmen der Prüfung als auch in der Beschwerde wäre eine Aufstellung zur Berechnung der „nachweislich betrieblich gefahrenen Kilometer“ vorgelegt worden.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 hätten den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Dienstnehmer wären nach § 41 Abs. 2 unter anderem an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des EStG 1988. Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag würde sich auf § 122 Abs. 7 und 8 WKG gründen und würde für die Bemessungsgrundlage auf die Beitragsgrundlage gem. § 41 FLAG verweisen.

Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 würden zu den Einkünften aus selbstständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art gehören, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Unter "Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art" iSd § 22 Abs. 2 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 würden alle Vergütungen durch die GmbH an den Gesellschafter-Geschäftsführer fallen, die für eine den Unternehmenszweck verwirklichende Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers von der GmbH an diesen geleistet werden. Würde dem wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer ein Kraftfahrzeug zur Verfügung gestellt, so würde der auf die Privatnutzung des Fahrzeuges entfallende Anteil einen in die Bemessungsgrundlage für die Lohnnebenkosten einzubeziehenden vermögenswerten Vorteil im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 darstellen (vgl. VwGH 19.04.2018, Ro 2018/15/0003). Da gegenständlich bereits ein Privatanteil für das dem wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer von der Bf. zur Verfügung gestellten Kfz ausgeschieden worden wäre, wäre die Möglichkeit der zumindest fallweisen Privatnutzung des Firmen-Kfz schon von vornherein evident.

Zur Bewertung des geldwerten Vorteils aus der privaten Nutzung des zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeuges wären gemäß § 1 Z 1 der ab 1.1.2018 anzuwendenden Verordnung über die Bewertung von Sachbezügen betreffend Kraftfahrzeuge bei wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern (BGBl II Nr. 70/2018) primär die Sachbezugswerte gemäß § 4 der Sachbezugswerteverordnung sinngemäß heranzuziehen. Ein abweichender Ansatz des geldwerten Vorteils aus der privaten Nutzung gemäß § 1 Z 2 der VO BGBl. II Nr. 70/2018, wäre nur bei entsprechendem Nachweis möglich. Dieser Nachweis könne nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH aufgrund des Grundsatzes der Unbeschränktheit der Beweismittel nicht nur durch ein Fahrtenbuch erbracht werden, sondern es würden auch andere Beweismittel zur Führung dieses Nachweises in Betracht kommen. Eine Schätzung oder Glaubhaftmachung wäre nach der ständigen Rechtsprechung als Nachweis nicht geeignet (BFG vom 16.05.2023, RV/5100714/2022).

Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des § 4 Abs. 1 der Sachbezugswerte-VO im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, wäre ein Sachbezug im Ausmaß des halben Sachbezugswertes gemäß § 4 Abs. 1 der Sachbezugswerte-VO anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen wären dabei unbeachtlich.

Beweisen würde heißen, ein behördliches Urteil über die Gewissheit des Vorliegens einer entscheidungsrelevanten Tatsache herbeizuführen (VwGH 13.11.1986, 85/16/0109). Es müsse der Abgabenbehörde möglich sein, die Angaben durch die Vorlage einwandfreier, vollständiger und zeitnah geführter Aufzeichnungen zu überprüfen.

Die vom Abgabepflichtigen geführten Nachweise müssten die Kontrolle sowohl des beruflichen Zwecks als auch der tatsächlich zurückgelegten Fahrtstrecke erlauben. Die Anforderungen an

die Qualität der Aufzeichnungen würden mit der Anzahl der dienstlich oder privat gefahrenen Kilometer steigen. Fahrtenbücher ohne Bezeichnung der konkreten Fahrtstrecke (nur großräumige Ortsangaben) und ohne den Zweck der einzelnen Fahrten wären letztlich nicht für den Arbeitgeber, aber schon gar nicht für die Abgabenbehörde nachprüfbar, weil ihnen die wichtigsten Angaben für eine Kontrolle etwa durch Vergleiche mit "Pickerlberichten", Reparatur- und Servicerechnungen oder weiteren Unterlagen aus dem Betrieb des Arbeitgebers sowie durch Routenplaner fehlen würden (vgl. z.B. UFS 11.2.2005, RV/0606-I/03).

Damit ein Fahrtenbuch einen tauglichen Nachweis darstellt, müsse es fortlaufend, zeitnah, übersichtlich und in chronologischer Reihenfolge lückenlos geführt sein (Doralt/Mayr/Herzog, EStG¹³, § 16 Tz 220, Stichwort "Fahrtkosten", mwN). Ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch wäre zudem in gebundener oder sonst in sich geschlossener Form zu führen (zB Wallner in AFS 2010, 81).

Es müssten jedenfalls folgende Daten festgehalten werden:

- Datum der Fahrt;
- Kilometerstand am Beginn und am Ende jeder Fahrt und die Fahrtstrecke in Kilometern;
- Abfahrts- und Ankunftszeiten sowie die Fahrtdauer;
- Ausgangsort und Zielort jeder Fahrt;
- Reiseweg, und zwar so, dass er mit einer Straßenkarte nachvollzogen werden könne; Der Zweck jeder einzelnen Fahrt. Wenn im Zuge einer einheitlichen beruflichen Fahrt mehrere Kunden besucht werden, so wäre der Name jedes einzelnen Kunden anzuführen. Ein bloß allgemein gehaltener Hinweis, etwa „Kundenbesuche“, wäre als Zweckangabe jedenfalls zu vage (s. nochmals zB Doralt, aaO; sowie Wallner, aaO).

Die Führung eines Fahrtenbuches könne entfallen, wenn durch andere Aufzeichnungen eine verlässliche Beurteilung möglich ist, wenn also die Aufzeichnungen mit einem vertretbaren Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sind (BFG 15.02.2017, RV/1100936/2015).

Im Rahmen der Prüfung wäre festgestellt worden, dass ein Fahrtenbuch nicht geführt worden wäre.

Die vorgelegte Aufstellung von Reisekilometern für Renneinsätze würde den genannten Anforderungen an einen zeitnah geführten und lückenlosen Nachweis keinesfalls entsprechen. Aus diesen Aufzeichnungen würden sich zwar das Datum, Ziel und der Zweck der Fahrten sowie die Kilometerleistung ergeben, es würde damit jedoch weder die Anfangs- und Endkilometerstände noch der Ausgangsort der Fahrten hervorgehen. In der Beschwerde werde vorgebracht, dass hin und wieder das private Kraftfahrzeug für betriebliche Fahrten für die Bf. verwendet worden sei. Es wäre daher auch nicht bekannt, welches Kfz für die konkrete Dienstreise tatsächlich verwendet worden wäre. Von einwandfreien Nachweisen bzw. leichter

Nachprüfbarkeit im Sinne der zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung könne gegenständlich nicht gesprochen werden.

Bei der vorgelegten Aufstellung für Postfahrten nach ***8*** würde es sich um eine Rekonstruktion handeln, die keinen zeitnahen und vollständigen Nachweis ersetzen würde. Eine Glaubhaftmachung würde nicht ausreichen, zumal die Verordnung dafür ausdrücklich einen Nachweis erfordern würde (§ 1 Z 2 bzw. Z 3 BGBl II Nr. 70/2018). Die gebuchten Aufwendungen für Postsendungen in der Buchhaltung würden zudem nicht belegen, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer tatsächlich selbst die Fahrtstrecke zum Postamt in ***8*** zurückgelegt hat. Die Fahrt betreffend Buchhaltungsbeleg vom 2.3.2022 wäre z.B. in der Kilometraufstellung für die Postfahrten enthalten, obwohl sich der Gesellschafter-Geschäftsführer laut Aufstellung zu den Renneinsätzen vom 1.-4.3.2022 im über 400 km entfernten ***11*** aufgehalten haben sollte.

Zusammenfassend hätten daher keine entsprechenden Unterlagen vorgelegt werden können, mit denen der Anteil der privaten Fahrten nachgewiesen worden wäre, sodass für die Berechnung des geldwerten Vorteils nur § 1 Z 1 der o.a. Verordnung in Betracht kommen würde und die Bestimmungen des § 4 der Sachbezugswerteverordnung zwingend anzuwenden wären. Der Ansatz eines halben Sachbezugswertes nach § 4 Abs. 2 Sachbezugswerteverordnung wäre ebenfalls mangels geeigneter Nachweise nicht möglich.

Die im Zuge der Prüfung festgestellten Sachbezugswerte wären daher zu Recht dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterworfen worden und die Beschwerde wäre als unbegründet abzuweisen.

Am 9. September 2025 brachte die Bf. über Finanzonline betreffend die Bescheide vom 18.1.2024 (Festsetzung Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2020 bis 2022) inhaltlich identische Vorlageanträge mit folgendem Vorbringen ein:

Die steuerliche Vertretung der Bf. berufe sich auf die ihr erteilte Vollmacht gemäß § 88 Abs. 9 WTBG und stelle im Namen und im Auftrag der Bf. gemäß § 264 BAO den Antrag, die Beschwerde vom 8.5.2024 gegen den Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für 2020/2021/2022 bzw. über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2020/2021/2022 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

Begründung: Mit Beschwerdeverentscheidung vom 13.08.2025 wäre die Beschwerde der Bf. gegen den Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für 2020/2021/2022 bzw. über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2020/2021/2022 als unbegründet abgewiesen worden. Innerhalb offener Frist werde nun gemäß § 264 BAO die Vorlage an das Bundesfinanzgericht beantragt. Betreffend die Beschwerdegründe werde auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen. Darüber hinaus werde der Antrag gestellt, dass über die Beschwerde eine mündliche Verhandlung durchgeführt werde.

Mit Vorlagebericht vom 14.10.2025 legte das Finanzamt die Beschwerden vom 8.5.2024 betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2020 bis 2022 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und führte in der Stellungnahme zur Beschwerde wie folgt aus:

Die von der Bf. geführten Nachweise müssten die Kontrolle sowohl des beruflichen Zwecks als auch der tatsächlich zurückgelegten Fahrtstrecke erlauben. Die Anforderungen an die Qualität der Aufzeichnungen würden mit der Anzahl der dienstlich oder privat gefahrenen Kilometer steigen. Fahrtenbücher ohne Bezeichnung der konkreten Fahrtstrecke (nur großräumige Ortsangaben) und ohne den Zweck der einzelnen Fahrten wären letztlich nicht für den Arbeitgeber, aber schon gar nicht für die Abgabenbehörde nachprüfbar, weil ihnen die wichtigsten Angaben für eine Kontrolle etwa durch Vergleiche mit "Pickerlberichten", Reparatur- und Servicerechnungen oder weiteren Unterlagen aus dem Betrieb des Arbeitgebers sowie durch Routenplaner fehlen würden (vgl. z.B. UFS 11.2.2005, RV/0606-I/03).

Dem wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer wäre ein Kraftfahrzeug zur Verfügung gestellt worden, aber hätte der auf die Privatnutzung des Fahrzeuges entfallende Anteil im Rahmen der Prüfung nicht nachvollzogen werden können. Da folglich kein Nachweis zur Bemessungsgrundlage des Sachbezugs vorhanden wäre, wäre der geldwerte Vorteil iSd

§ 22 Z 2 EStG 1988 in den Jahren 2020-2022 mit einem Sachbezug gemäß § 4 Sachbezugswerteverordnung festgestellt worden (vgl. VwGH 19.04.2018, Ro 2018/15/0003).

Es werde beantragt, die Beschwerden als unbegründet abzuweisen.

Mit Beschluss vom 27. Oktober 2025 wurde das Finanzamt um Bekanntgabe ersucht aufgrund welcher Überlegung bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für den Sachbezug Kfz-Benutzung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer ***3*** neben dem Eurotax-Listenneupreis im Jahr der Erstzulassung auch Kosten für Ausstattung von € 937,32 bzw. € 3.360,45 berücksichtigt wurden.

Dieser Beschluss wurde wie folgt begründet:

Bei beiden vom Gesellschafter-Geschäftsführer benutzten Kraftfahrzeugen der Beschwerdeführerin handelt es sich unstrittig um Gebrauchtfahrzeuge (erstes Fahrzeug: Erstzulassung: ***12***2013; Zulassung auf die Beschwerdeführerin: ***13***2017; zweites Fahrzeug: Erstzulassung: ***14***2017; Zulassung auf die Beschwerdeführerin: ***15***2022).

§ 4 Abs. 4 Sachbezugswerteverordnung lautet wie folgt:

Bei Gebrauchtfahrzeugen ist für die Sachbezugsbewertung der Listenpreis und die CO₂-Emissionswert-Grenze im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung des Fahrzeuges maßgebend.

Sonderausstattungen bleiben dabei unberücksichtigt. Anstelle dieses Betrages können die nachgewiesenen tatsächlichen Anschaffungskosten (einschließlich allfälliger Sonderausstattungen und Rabatte) im Sinne des Abs. 1 des ersten Erwerbes des Kraftfahrzeuges zu Grunde gelegt werden.

Wird daher der Listenpreis angesetzt, können die Kosten für eine Sonderausstattung bei Gebrauchtfahrzeugen nicht berücksichtigt werden.

Das Finanzamt gab am 13. November 2025 zum Ersuchen des Bundesfinanzgerichts vom 27.10.2025 folgende Stellungnahme ab:

Zur Bewertung des geldwerten Vorteils aus der privaten Nutzung des gegenständlich an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeuges wären gemäß § 1 Z 1 der ab 1.1.2018 anzuwendenden Verordnung über die Bewertung von Sachbezügen betreffend Kraftfahrzeuge bei wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern (BGBl II Nr. 70/2018) primär die Sachbezugswerte gemäß § 4 der Sachbezugswerteverordnung sinngemäß heranzuziehen.

§ 4 Abs. 1 der Sachbezugswerteverordnung würde festlegen, dass der Sachbezug mit einem bestimmten Prozentsatz - je nach CO₂-Emissionswert - von den tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe zu berechnen ist. Die Anschaffungskosten nach § 4 Abs. 1 der Sachbezugswerteverordnung würden auch Kosten für Sonderausstattungen umfassen. Sonderausstattungen, die selbständige Wirtschaftsgüter darstellen, würden nicht zu den Anschaffungskosten gehören.

Nach § 4 Abs. 4 der Sachbezugswerteverordnung wäre bei Gebrauchtfahrzeugen für die Sachbezugsbewertung der Listenpreis und die CO₂-Emissionswert-Grenze im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung des Fahrzeuges maßgebend. Sonderausstattungen würden dabei unberücksichtigt bleiben. Anstelle dieses Betrages könnten die nachgewiesenen tatsächlichen Anschaffungskosten (einschließlich allfälliger Sonderausstattungen und Rabatte) im Sinne des

§ 4 Abs. 1 der Sachbezugswerteverordnung des ersten Erwerbes des Kraftfahrzeuges zu Grunde gelegt werden.

Ein Arbeitnehmer, dem ein Neuwagen zur Privatnutzung überlassen wird, hätte nach der Sachbezugswerte-VO einen Sachbezug inklusive Sonderausstattungen zu versteuern. Nach § 4 Abs. 1 letzter Satz würden lediglich Sonderausstattungen, die selbständige Wirtschaftsgüter darstellen, nicht zu den Anschaffungskosten gehören. Die Bestimmung des § 4 Abs. 4 der Sachbezugswerte-VO hinsichtlich der Gebrauchtfahrzeuge wäre im Zusammenhang mit § 4 Abs. 1 auszulegen. Eine unterschiedliche Bewertung des gleichen Vorteils aus Sicht des

Dienstnehmers würde eine steuerlich ungleiche und sachlich nicht vertretbare Differenzierung nach sich ziehen.

Mit dem Ansatz eines Sachbezugswertes solle jener Vorteil steuerlich erfasst werden, der darin besteht, dass sich der Arbeitnehmer jenen Aufwand erspart, der ihm erwachsen würde, wenn er für die Kosten eines vergleichbaren Kraftfahrzeuges aus Eigenem aufkommen müsste (vgl. VfSlg 13.093/1992; VwGH 26.1.2006, 2002/15/0207). Nach dem System der Sachbezugswerteverordnung wäre hiebei stets vom ursprünglichen Neuwert des Fahrzeuges auszugehen. Für Gebrauchtfahrzeuge wären gemäß § 4 Abs. 4 Sachbezugswerteverordnung die Listenpreise im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung und alternativ die nachgewiesenen tatsächlichen Anschaffungskosten des Ersterwerbers anzusetzen (VfGH 12.10.2017, V46/2016 ua). Im Lichte der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes wäre die Bestimmung über die Bewertung des Sachbezuges bei Gebrauchtfahrzeugen daher so auszulegen, dass dabei von jenem Listenpreis auszugehen ist, welcher für einen konkreten „Auslieferungsstandard“ zu bezahlen ist. Dies würde bedeuten, dass auch sämtliche bereits bei Auslieferung integrierten „Sonderausstattungen“ bei der Bewertung des Sachbezuges zu berücksichtigen wären. Lediglich nachträglich angeschaffte Sonderausstattungen bzw. Gegenstände, die eigenständige Wirtschaftsgüter darstellen (zB transportables Navigationsgerät) würden dabei unberücksichtigt bleiben. Nach Ansicht des Finanzamtes Österreich wäre der Sachbezugswert daher zu Recht vom Listenpreis inkl. der für die jeweilige Ausstattungsvariante geleisteten Kosten ermittelt worden (vgl. Beilage 3 Rechnungen Gebrauchtfahrzeuge). Die „Modellvarianten“ der beschwerdegegenständlichen Gebrauchtfahrzeuge würden laut der beiliegenden Eurotax-Abfrage mittels Fahrzeugidentifikationsnummer vom 13.11.2025 weitere Ausstattungen beinhalten, welche in die Berechnung des Sachbezugswertes miteinzubeziehen wären (siehe Beilage 1 und 2).

4 silbergrau ***16*** (Erstzulassung ***12***2013):

Listenpreis für den konkreten Auslieferungsstandard € 48.319,06

4 schwarz ***17*** (Erstzulassung ***14***2017):

Listenpreis für den konkreten Auslieferungsstandard € 55.470,31

Sachbezug max. € 960 monatlich

Hinzurechnung neu 2021 € 10.973,12 (geleisteter Kostenbeitrag € 546,88)

Hinzurechnung neu 2022 € 10.430,68 (geleisteter Kostenbeitrag € 1.089,32)

Hinzurechnung neu 2023 € 9.914,29 (geleisteter Kostenbeitrag € 1.605,71)

Es werde daher beantragt, die Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag 2020 bis 2022 sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2020 bis 2022 wie folgt abzuändern:

Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für das Jahr 2020

Bemessungsgrundlage	78.418,97 €
Dienstgeberbeitrag	3.058,34 €
Bisher war vorgeschrieben	2.630,39 €
Nachforderung	427,95 €

Bescheid über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für das Jahr 2020

Bemessungsgrundlage	78.418,97 €
Dienstgeberbeitrag	266,64 €
Bisher war vorgeschrieben	229,33 €
Nachforderung	37,31 €

Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für das Jahr 2021

Bemessungsgrundlage	93.622,56 €
Dienstgeberbeitrag	3.651,28 €
Bisher war vorgeschrieben	3.242,53 €
Nachforderung	408,75 €

Bescheid über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für das Jahr 2021

Bemessungsgrundlage	93.622,56 €
Dienstgeberbeitrag	318,27 €
Bisher war vorgeschrieben	282,64 €
Nachforderung	35,63 €

Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für das Jahr 2022

Bemessungsgrundlage	130.252,56 €
Dienstgeberbeitrag	5.079,85 €
Bisher war vorgeschrieben	4.693,19 €

Nachforderung	386,66 €
---------------	----------

Bescheid über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für das Jahr 2022

Bemessungsgrundlage	130.252,56 €
Dienstgeberbeitrag	442,86 €
Bisher war vorgeschrieben	409,15 €
Nachforderung	33,71 €

Die Stellungnahme des Finanzamtes vom 13.11.2025 samt Beilagen (Eurotax ***4*** EZL 6_2013 vom 13.11.2025; Eurotax ***4*** EZL 4_2017 vom 13.11.2025; Rechnungen Gebrauchtfahrzeuge) wurde der Bf. mit Beschluss vom 17.11.2025 zur Kenntnis übermittelt, wobei eine Stellungnahme dazu spätestens in der mündlichen Verhandlung am 4.12.2025 zu erfolgen hätte.

Am 4. Dezember 2025 fand die von der Bf. beantragte mündliche Verhandlung statt und wird hinsichtlich deren Verlaufes auf die darüber aufgenommene Niederschrift verwiesen, die den Parteien des Beschwerdeverfahrens bereits übermittelt worden ist.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die am ***18***2017 zu FN ***19*** des ***20*** in das Firmenbuch eingetragen worden ist. Seit der Gründung der Bf. ist ***3*** deren einziger Geschäftsführer und ist ***3*** auch seit der Gründung deren alleiniger Gesellschafter. Die Bf. ist im Bereich Kraftfahrzeugtechnik tätig.

3 wurde von der Bf. (auch) im Zeitraum Jänner 2020 bis 22. November 2022 ein Kraftfahrzeug der Marke ***21*** und zwar einen silbergrauen ***22*** mit dem polizeilichen Kennzeichen ***5*** auch zur Privatnutzung zur Verfügung gestellt, wobei dieses Kfz eine CO₂-Emission (NEFZ) von 149 g/km aufweist. Dieses Fahrzeug wurde am ***23*** 2013 erstzugelassen und hat der Basisneupreis zum Zeitpunkt der Erstzulassung, also im ***24*** 2013, € 42.200,00 betragen, wobei dieses Fahrzeug in der dem Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf. für private Zwecke zur Verfügung gestellten Ausstattungsvariante einen Listenpreis von insgesamt € 48.319,06 hatte, wobei dieses Fahrzeug auch folgende Ausstattungsmerkmale beim erstmaligen Erwerb im Jahr 2013 aufgewiesen hat:

verchromte Dachreling (Preis: € ***25***)
 elektrische Schiebetüren (Preis: € ***26***)
 Metalliclackierung (Preis: € ***27***)
 Multifunktionsanzeige (Preis: € ***28***)
 Navigationssystem (Preis: € ***29***)
 Nebelscheinwerfer mit Kurvenlicht (Preis: € ***30***)
 abgedunkelte Seiten- und Heckscheiben (Preis: € ***31***)
 Ausführung als 7 Sitzler (Preis: € ***32***)
 Parkassistent (Preis: € ***33***)

An Sonderausstattung wurden zwei Kindersitze mitgeliefert.

Dieses Fahrzeug wurde am ***15***2022 von der Bf. abgemeldet. Ab dem ***15***2022 wurde ***3*** ein anderes Fahrzeug der Marke ***21*** von der Bf. auch zur Privatnutzung überlassen und zwar wiederum ein ***34*** in der Farbe schwarz mit einer Erstzulassung am ***14***2017. Die CO₂-Emission beträgt 137 Gramm pro Kilometer. Auch dieses Fahrzeug hat das polizeiliche Kennzeichen ***5***. Zum Zeitpunkt der Erstzulassung hat der Basisneupreis zum Zeitpunkt der Erstzulassung, also im April 2017, € 45.850,00 betragen, wobei dieses Fahrzeug in der dem Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf. für private Zwecke zur Verfügung gestellten Ausstattungsvariante einen Listenpreis von insgesamt € 55.470,31 hatte, wobei dieses Fahrzeug auch folgende Ausstattungsmerkmale beim erstmaligen Erwerb im Jahr 2017 aufgewiesen hat:

Ausführung als 7 Sitzler (Preis: € ***35***)
 elektrische Außenspiegel (Preis: € ***36***)
 Blind Spot-Sensor mit Ausparkassistent (Preis: € ***37***)
 Dachreling in silber (Preis: € ***38***)
 metallic-Lackierung (Preis: € ***39***)
 Navigationssystem (Preis: € ***40***)
 Netztrennwand (Preis: € ***41***)
 Panoramadach (Preis: € ***42***)
 Parkpilot (Preis: € ***43***)
 Schiebetüren (Preis: € ***44***)
 Seitenairbags (Preis: € ***45***)
 Soundsystem (Preis: € ***46***)
 Sportfahrwerk (Preis: € ***47***)

Folgende Aufwendungen hatte die Bf. in den Jahren 2020 bis 2022 für die im Vorabsatz angeführten Fahrzeuge:

Jahr 2020:

[...]

Jahr 2021:

[...]

Jahr 2022:

[...]

3 hat die ihm von der Bf. in den Jahren 2020 bis 2022 zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeuge in den Jahren 2020 bis 2022 auch für nicht betrieblich veranlasste Fahrten, dh. für private Zwecke genutzt. Das Ausmaß der Privatnutzung der ***3*** von der Bf. zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeuge wurde von der Bf. nicht nachgewiesen.

In der Buchhaltung der Bf. wurde ***3*** in den Jahren 2020 bis 2022 jeweils ein Privatanteil von 13% der für die beiden Kraftfahrzeuge angefallenen Aufwendungen auf seinem Verrechnungskonto als Verbindlichkeit eingestellt.

Ein Fahrtenbuch wurde weder für den Fahrzeug ***22*** (für den Zeitraum 1.1.2020 bis ***15***2022) noch für das Fahrzeug ***34*** (ab ***15***2022) geführt.

3 stand in den Jahren 2020 bis 2022 auch ein nicht von der Bf. zur Verfügung gestelltes Kraftfahrzeug zur Verfügung mit dem er auch Fahrten durchführte die in der im Rahmen der Betriebsprüfung vorgelegten Aufstellung „betriebliche Fahrten 2020 – 2022“ enthalten waren.

Die Bf. hatte im Zeitraum 1.1.2020 bis 31.12.2020 nachstehende Personen als Arbeitnehmer beschäftigt, die für die Bf. auch tatsächlich tätig waren:

48: 1.4.2019 – 16.10.2020 (***52***)

9: 1.1.2020 – laufend

49: 3.1.2022 – 30.6.2022

50: 10.1.2022 – laufend

51: 1.3.2021 – 31.10.2022 (***53***)

2. Beweiswürdigung

Die Feststellung, dass das Ausmaß der Privatnutzung der ***3*** von der Bf. zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeuge von der Bf. nicht nachgewiesen wurde, ergibt sich aus den nachstehenden Überlegungen:

Aus der vorgelegten Aufstellung von betrieblichen Fahrten in den Jahren 2020 – 2022 sind lediglich die Anzahl der Reisetage und das Datum sowie die Angabe eines Ortes ohne konkrete Anschrift, das Land (Staat) in dem sich der Ort befindet (Österreich bzw. ***55***), der Kunde – wobei in den meisten Fällen ***3*** selbst als Kunde angeführt ist – in sehr allgemeiner Form der Zweck – in den meisten Fällen mit „PR“ bzw. einer Rennveranstaltung wie „***54***“ angegeben und die einfache Strecke in Kilometern. Der konkrete zeitliche Beginn der Abfahrt bzw. der Zeitpunkt der Ankunft am jeweiligen Reiseziel sowie der Beginn der Rückfahrt und Ende der Reise können aus dieser Aufstellung hingegen nicht ersehen werden. Es sind auch keinerlei Kilometerstände wie zB zumindest der Anfangs- und Endkilometerstand am Beginn und Ende des jeweiligen Jahres ersichtlich. Ferner wurden keine Tankbelege, Service- bzw. Reparaturrechnungen vorgelegt, weswegen aus der Aufstellung auch nicht ersehen werden kann welche Fahrtstrecke für die jeweilige Reise gewählt wurde. Auch widerspricht es der Lebenserfahrung, dass zu identen Zielorten in jedem Fall immer genau die gleiche Anzahl an Fahrtkilometern angefallen sind, weil es immer wieder zu Umleitungen bzw. zur Wahl einer anderen Fahrtroute wegen Stau bzw. Unfall kommt.

Weiters haben sich auch folgende Abweichungen zwischen den tatsächlichen Entfernungen der in der Aufstellung enthaltenen Rennstrecken und den Angaben in der von der Bf. vorgelegten Aufstellung ergeben – und zwar auch dann, wenn man davon ausgeht, dass der Fahrtantritt, der ja aus der Aufstellung gerade nicht hervorgeht, jedes Mal von der Geschäftsanschrift der Bf. erfolgt sein sollte – wobei gerade infolge der in den Ortschaften immer größer werdenden Parkplatznot nicht davon auszugehen ist, dass man immer einen Parkplatz „vor der Haustür“ findet:

56 (Fahrten laut Aufstellung der Bf. am 25. bzw. 26.9.2020; 4. bzw. 5.6.2021 und 27.5. bis 29.5.2022): 724 Kilometer einfache Fahrt

Laut durchgeführter Abfrage in „google maps“ ergibt sich hingegen eine Entfernung zwischen der Geschäftsanschrift der Bf. und dem ***56*** von 622 km (bei Fahrt über die ***57*** bzw. 651 km (Rückfahrt: 650 km) bei Fahrt über die ***57***, ***58*** und ***59*** und wird diesbezüglich auf den nachstehend dargestellten Screenshot aus „google maps“ verwiesen:

[...]

Hinsichtlich des ***56*** – sowie auch anderer Rennstrecken – ist weiters zu bedenken, dass es mehrere Parkzonen gibt (beim ***56*** Parkzonen A bis D, die einige Kilometer voneinander entfernt liegen), sodass durch die bloße Angabe der Rennstrecke als Ziel der Endpunkt der jeweiligen Fahrt und damit auch die Länge der Fahrtstrecke nicht nachprüfbar ist.

Eine besonders gravierende Diskrepanz besteht auch betreffend die Fahrten zum ***60*** laut Aufstellung der Bf. am 9.10.2021 bzw. 2.7.2022, in der die Entfernung für eine einfache Fahrt mit 724 Kilometer angegeben wird. Eine über „google maps“ durchgeführte Abfrage ergibt eine tatsächliche Entfernung von 235 km (über die ***57***) bzw. 264 km (über die ***57*** und ***61***; siehe auch den nachfolgenden Screenshot aus „google maps“):

[...]

Auch ist zu berücksichtigen, dass die Parkplätze oftmals nicht direkt an der Rennstrecke selbst sind, weswegen auch Shuttledienste während der jeweiligen Rennveranstaltung eingerichtet sind (vgl. zB ***62*** betreffend den Shuttledienst zwischen dem Parkplatz ***63*** und dem ***60***). Soweit in der mündlichen Verhandlung vorgebracht wurde, dass die Rennstrecken keine „genauen Anschriften“ hätten, sondern es sich um Areale handeln würde, ist festzuhalten, dass die vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Abfragen ergeben haben, dass die Rennstrecken sehr wohl Adressen aufweisen und hätte das Ziel zumindest durch die Anführung des jeweils verwendeten Parkplatzes individualisiert werden können.

Betreffend die Fahrten zum ***64*** laut Aufstellung der Bf. (am 20.6.2020, am 18.7.2020, am 17.10.2020, am 10.6.2021, am 12.6.2021, am 5. bzw. 6.5.2022, am 3.6.2022, am 10.9.2022, am 17.9.2022 und am 24.9.2022) ist die Entfernung mit 259 Kilometer angegeben. Laut „google maps“ beträgt die Entfernung über die ***61*** lediglich 239 Kilometer und über die ***65*** und ***61*** 263 Kilometer. Überdies wird als Reiseziel in der Aufstellung „***64***“ angegeben, obwohl sich der ***64*** in der Stadtgemeinde ***66*** befindet.

Die Entfernung für die Fahrten zum ***67*** laut Aufstellung der Bf. (am 22.5.2021, am 18.9.2021, 3.9.2022 und am 1.10.2022) wird gleichlautend für alle Fahrten mit 515 Kilometer angegeben. Eine durchgeführte „google maps“-Abfrage ergibt auch diesbezüglich Abweichungen zur tatsächlichen Entfernung (444 km bei Fahrt über die ***57*** und ***58*** bzw. 498 km bei Fahrt über die ***57***, wobei es auch diesbezüglich zwei Fahrtmöglichkeiten gibt und aus der vorgelegten Aufstellung in keinem Fall ersichtlich ist welche Fahrtstrecke tatsächlich gewählt wurde:

[...]

Auch hinsichtlich der Fahrten zum ***68*** laut Aufstellung der Bf. bestehen Diskrepanzen (am 2.10.2021 und 23.9.2022). Laut Aufstellung beträgt die Fahrtstrecke 170 Kilometer. Laut Google Maps über die ***69*** beträgt die Fahrtstrecke 163 Kilometer und über die ***70*** lediglich 117 Kilometer.

[...]

Betreffend die vorgelegten Kontoblätter des Kontos ***71*** Porto und sonst. Postgebühren ohne Steuer für den Zeitraum 17.1.2020 bis 20.12.2022 ist festzuhalten, dass mit diesen

Kontenblättern schon dem Grunde nach kein Nachweis von betrieblichen Fahrten von ***3*** mit den von der Bf. ihm zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeugen erfolgt ist. Die gebuchten Aufwendungen für Postsendungen in der Buchhaltung der Bf. belegen nämlich in keinsten Weise, dass ***3*** tatsächlich selbst die Fahrtstrecke zum Postamt in ***8*** zurückgelegt hat. Die Bf. hatte nämlich im beschwerdegegenständlichen Zeitraum bis zu fünf Beschäftigte neben ***3*** wie eine vom Bundesfinanzgericht durchgeführte Dienstnehmerauskunft ergeben hat und entspricht es der Lebenserfahrung, dass manipulative Tätigkeiten wie das zu Post-Bringen von Paketen oder Briefen in der Regel von Arbeitnehmern erledigt werden und nicht vom Geschäftsführer selbst. Überdies hat ein Abgleich der Tage an denen Pakete zur Post in ***8*** laut vorgelegten Kontoblättern zur Versendung gebracht wurden ergeben, dass an diesen Tag ***3*** zum Teil laut vorgelegter Aufstellung mehrere hundert Kilometer weit entfernt gewesen sein soll, sodass auch aus diesem Grunde diese vorgelegten Kontoblätter keinesfalls als Nachweis für betrieblichen Fahrten durch ***3*** für die Bf. angesehen werden können:

10.6.2021: Laut Aufstellung Fahrt zum ***64***

2.3.2022: Laut Aufstellung ab 1.3. bis 4.3.2022 in ***11***

3.3.2022: Laut Aufstellung ab 1.3. bis 4.3.2022 in ***11***

5.5.2022: Laut Aufstellung vom 5.5. bis 6.5.2022 am ***64***

3.6.2022: Laut Aufstellung Fahrt zum ***64***

11.8.2022: Laut Aufstellung in ***72***

Auch daran zeigt sich, dass durch die fehlende Angabe des zeitlichen Beginnes und Ende der Reisen laut vorgelegter Aufstellung sowie auch der Fahrten zum Postamt in ***8*** eine Nachprüfbarkeit der tatsächlich betrieblich gefahrenen Kilometer nicht gegeben ist und die vorgelegte Aufstellung samt den Kontoblättern betreffend Postsendungen als Nachweis für das Ausmaß der Privatfahrten von ***3*** mit den von der Bf. zur Verfügung gestellten Kfzs ungeeignet sind.

Überdies ist auch zu bedenken, dass es in ***8*** nicht nur ein Postamt gibt, bei dem man Pakete aufgeben kann, wie eine vom Bundesfinanzgericht unter ***73*** mit dem Suchbegriff „***8***“ durchgeführte Abfrage ergeben hat.

In der mündlichen Verhandlung am 4.12.2025 wurde vom steuerlichen Vertreter der Bf. vorgebracht, dass sich die betrieblichen Fahrten sowohl auf den Gesellschafter-Geschäftsführer als auch die anderen Mitarbeiter der Bf. bezogen hätten, wobei sich dieses Vorbringen wohl aufgrund des sonstigen Vorbringens des steuerlichen Vertreters der Bf. in dieser Verhandlung nicht auf die Fahrten zu Rennstrecken bezogen hat – überdies sind die

vorgelegten Aufstellungen betreffend „Reisetage“ 2020 bis 2022 jeweils mit dem Namen des Gesellschafter-Geschäftsführers betitelt, sondern auf die Postfahrten in ***8***. Da sich aus den vorgelegten Kontoblättern betreffend das Konto ***71*** „Porto und sonst. Postgebühren ohne Steuer“ - und auch aus keiner anderen von der Bf. vorgelegten Unterlage – ergibt, welche der Postfahrten nun durch den Gesellschafter-Geschäftsführer und welche durch andere Mitarbeiter erfolgt sein sollen, wobei auch das diesbezügliche Vorbringen selbst unbestimmt bleibt, weil auch nicht konkret angegeben wird, welcher der Mitarbeiter welche der Postfahrten unternommen haben soll, entzieht sich dieses Vorbringen jeglicher Nachprüfbarkeit und stellen daher die Postfahrten laut angeführtem Konto keinen Nachweis des Ausmaßes der betrieblichen Nutzung der PKW ***4*** mit dem Kennzeichen ***5*** in den Jahren 2020 bis 2022 dar. Auch erscheint eine Nutzung der PKW ***4*** durch andere Mitarbeiter der Bf. deswegen als unglaublich, weil diese Fahrzeuge ja nur dem Gesellschafter-Geschäftsführer für private Zwecke zur Verfügung gestellt wurden und daher nach der Lebenserfahrung von einer ausschließlichen Nutzung dieser Fahrzeuge durch ihn auszugehen ist. Vielmehr entspricht es der Lebenserfahrung, dass die Postfahrten – soweit sie von Mitarbeitern der Bf. durchgeführt wurden – mit deren Privatfahrzeugen vorgenommen wurden.

Dass ***3*** in den Jahren 2020 bis 2022 auch ein nicht von der Bf. zur Verfügung gestelltes Kraftfahrzeug zur Verfügung gestanden ist mit dem er auch Fahrten durchführte die in der im Rahmen der Betriebsprüfung vorgelegten Aufstellung „betriebliche Fahrten 2020 – 2022“ enthalten waren ergibt sich aus dem Vorbringen in der Beschwerde (vgl. S. 2 der Beschwerde: „Herr ***3*** verfügt auch über ein auf ihn angemeldetes privates Kraftfahrzeug (***10***), welches er hin und wieder auch für Fahrten für die Bf. verwendet.“). Dass sich dieses Beschwerdevorbringen (auch) auf die Fahrten laut der angeführten Aufstellung bezieht, ergibt sich daraus, dass dieses Beschwerdevorbringen im Zusammenhang mit der Feststellung der Prüferin erstattet wurde, dass sich aus der übermittelten Aufstellung für 2022 ein negativer Kilometerstand von 898,76 km ergeben würde. Auch wurde in der mündlichen Verhandlung vom 4.12.2025 vorgebracht, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer für den Renneinsatz in ***11*** am 2.3.2022 sein Privatfahrzeug verwendet hat, sodass auch aus diesem Grunde die von der Bf. vorgelegten Aufstellungen nicht als Nachweis des Ausmaßes der betrieblichen Nutzung der beiden PKW ***4*** angesehen werden können.

Die Feststellungen betreffend den Basisneupreis der beiden vom Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf. auch privat genutzten Kfzs ***4*** sowie des Listenpreises der konkreten Ausstattungsvariante dieser Kfzs ergeben sich aus den vom Finanzamt mit der Stellungnahme vom 13.11.2025 vorgelegten Eurotax-Abfragen dieser beiden Fahrzeuge, die der Bf. mit Beschluss vom 17.11.2025 übermittelt wurden und gegen die auch in der mündlichen Verhandlung vom 4.12.2025 keine Einwendungen durch die Bf. erhoben wurden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Einleitend ist in verfahrensrechtlicher Hinsicht zu dem in den Beschwerden gestellten Antrag auf Durchführung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung für den Fall, dass die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorgelegt wird, festzuhalten, dass es sich um keinen unzulässigen Eventualantrag handelt, weil dieser Antrag von einem bestimmten, im Verfahrenslauf eintretenden Ereignis abhängig gemacht wird, ohne dass hierdurch ein dem Verfahren abträglicher Schwebezustand herbeigeführt wird (vgl. VwGH 10.3.2016, Ra 2015/15/0041; VwGH 22.3.2023, Ra 2022/13/0113; VwGH 31.1.2024, Ra 2023/13/0160), weswegen die beantragte mündliche Verhandlung anberaumt und durchgeführt wurde. Überdies wurde in den eingebrachten Vorlageanträgen neuerlich der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

Folgende Normen sind im beschwerdegegenständlichen Fall von Relevanz:

§ 41 Abs. 1 bis 3 FLAG lauten wie folgt:

Absatz 1: Den Dienstgeberbeitrag haben alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.

Absatz 2: 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.

Absatz 3: 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.

Der Beitrag beträgt für die beschwerdegegenständlichen Jahre 3,9 v.H. der Beitragsgrundlage (Abs. 5 leg. cit.).

§ 122 Abs. 8 und Abs. 9 WKG 1988 bestimmen unter anderem folgendes:

Absatz 8: Die Landeskammern können zur Bedeckung ihrer Aufwendungen festlegen, dass die Kammermitglieder eine weitere Umlage zu entrichten haben. Diese ist beim einzelnen

Kammermitglied von der Summe der in seiner Unternehmung (seinen Unternehmungen) nach § 2 anfallenden Arbeitslöhne zu berechnen, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41 Familienlastenausgleichsgesetz 1967, BGBl. Nr. 376/1967, gilt (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag). ...

Absatz 9: Die Bundeskammer kann zur Bedeckung ihrer Aufwendungen eine Umlage nach Abs. 7 festlegen. Abs. 8 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Umlage 0,15 vH der dort angeführten Beitragsgrundlage nicht übersteigen darf.

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag hat in den Jahren 2020 bis 2022 für Oberösterreich 0,34% der Beitragsgrundlage betragen.

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

3 bezieht infolge seiner Alleingesellschafterstellung und der Geschäftsführerfunktion (auch) in den beschwerdegegenständlichen Jahren Einkünfte iS des § 22 Z 2 zweiter TS EStG 1988.

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2016 (AbgÄG 2016) wurde dem § 22 Z 2 EStG 1988 folgender Satz angefügt:

Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, die Höhe des geldwerten Vorteils aus der privaten Nutzung eines zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeuges mit Verordnung festzulegen sowie in der Verordnung im Interesse ökologischer Zielsetzungen Ermäßigungen und Befreiungen vorzusehen.

Wird dem wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer von der Kapitalgesellschaft an der er wesentlich beteiligt ist ein Kraftfahrzeug zur Verfügung gestellt, so stellt der auf die Privatnutzung des Fahrzeuges entfallende Anteil einen in die Bemessungsgrundlage für die Lohnnebenkosten einzubeziehenden vermögenswerten Vorteil im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 dar (vgl. zB VwGH 19.4.2018, Ro 2018/15/0003; VwGH 31.8.2023, Ra 2023/15/0071).

Besteht für einen an einer Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten im Sinne des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 die Möglichkeit, ein von der Kapitalgesellschaft zur Verfügung gestelltes Kraftfahrzeug für privat veranlasste Fahrten zu benutzen, gilt gemäß § 1 der Verordnung über die Bewertung von Sachbezügen betreffend Kraftfahrzeuge, Krafträder und Fahrräder bei wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern BGBl. II Nr. 70/2018 (erstmalig anzuwenden 2018) Folgendes:

1. § 4 der Sachbezugswerteverordnung, BGBl. II Nr. 468/2008, in der jeweils geltenden Fassung, ist für die Bemessung des geldwerten Vorteils aus der privaten Nutzung des zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeuges sinngemäß anzuwenden.

2. Abweichend von Z 1 kann der geldwerte Vorteil aus der privaten Nutzung des zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeuges nach den auf die private Nutzung entfallenden, von der Kapitalgesellschaft getragenen Aufwendungen bemessen werden. Dazu ist erforderlich, dass der wesentlich Beteiligte den Anteil der privaten Fahrten (beispielsweise durch Vorlage eines Fahrtenbuches) nachweist.

Mit BGBl II Nr. 468/2022 wurde diese Verordnung ab 2022 dahingehend geändert, dass der § 1 dieser Verordnung wie folgt neu formuliert wurde:

Besteht für einen an einer Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten im Sinne des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich des Einkommensteuergesetzes 1988 die Möglichkeit, ein zur Verfügung gestelltes Kraftfahrzeug gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 Kraftfahrzeuggesetz 1967, Kraftrad oder Fahrrad für privat veranlasste Fahrten zu benützen, gilt Folgendes:

1. Für ein Kraftfahrzeug ist § 4 der Sachbezugswerteverordnung, BGBl. II 2008/468, in der jeweils geltenden Fassung, für die Bemessung des geldwerten Vorteils aus der privaten Nutzung des zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeuges sinngemäß anzuwenden.

2. Für ein Kraftrad oder Fahrrad ist § 4b der Sachbezugswerteverordnung, BGBl. II 2008/468, in der jeweils geltenden Fassung, für die Bemessung des geldwerten Vorteils aus der privaten Nutzung des zur Verfügung gestellten Fahrzeuges sinngemäß anzuwenden.

3. Abweichend von Z 1 und Z 2 kann der geldwerte Vorteil aus der privaten Nutzung des zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeuges, Kraftrades oder Fahrrades nach den auf die private Nutzung entfallenden, vom Überlasser des Fahrzeuges getragenen Aufwendungen bemessen werden. Dazu ist erforderlich, dass der Empfänger des Sachbezuges den Anteil der privaten Fahrten (beispielsweise durch Vorlage eines Fahrtenbuches) nachweist.“

Die durch BGBl II Nr. 468/2022 erfolgte Änderung der angeführten Verordnung hat demnach inhaltlich nicht die Nutzung eines von der Kapitalgesellschaft dem wesentlich Beteiligten iS des § 22 Z 2 zweiter TS EStG 1988 zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeuges betroffen, sondern nur die Ausdehnung auf die Nutzung eines Kraftrades bzw. eines Fahrrades.

Wie sich aus dem eindeutigen Wortlaut des § 1 Z 2 der VO BGBl II 2018/70 ergibt, ist daher weder eine Schätzung bzw. eine Glaubhaftmachung des Anteiles der privaten Fahrten ausreichend, damit der geldwerte Vorteil aus der Privatnutzung nach dem auf die private Nutzung entfallenden von der Kapitalgesellschaft getragenen Aufwendungen der dem

Gesellschafter-Geschäftsführer zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeugen bemessen werden kann. Dass es sich bei der vorgelegten Aufstellung lediglich um eine nachträglich erstellte Schätzung und keinesfalls um einen Nachweis der tatsächlich für Zwecke der Bf. zurückgelegten Fahrten von ***3*** handelt, wird auch aus dem Vorbringen in der Beschwerde ersichtlich wonach von einer in den Jahren 2020 bis 2022 konstanten durchschnittlichen Kilometerleistung von 14.400 bzw. 15.000 km ausgegangen wird, wobei für das Jahr 2020 aus den vorgelegten Unterlagen für keinen einzigen Tag ein konkreter Kilometerstand nachgewiesen worden ist. Dass diese in der Beschwerde vorgenommene Durchschnittsbetrachtung mit den tatsächlichen Verhältnissen nicht übereinstimmen kann, zeigt sich besonders deutlich im Jahr 2022, weil diese Betrachtung zu mehr gefahrenen betrieblichen Kilometern laut Aufstellung führt als insgesamt (also mit Privatfahrten) an Kilometern mit dem Kfz ***22*** zurückgelegt worden wäre! Der in der Beschwerde als Konsequenz aus diesem Umstand angesetzte Privatanteil mit 0% (!) steht in evidenten Widerspruch zu dem von der Bf. für das Jahr 2022 in deren Buchhaltung selbst angesetzten Privatanteil nämlich 13%.

Soweit in der mündlichen Verhandlung vom 4.12.2025 vom steuerlichen Vertreter der Bf. vorgebracht wurde, dass in der vorgelegten Aufstellung auch andere betriebliche Fahrten, die es jedenfalls gegeben haben müsse, nicht berücksichtigt worden wären, kann dieses in keinsten Weise quantifizierte Vorbringen, keinesfalls einen Nachweis für das tatsächliche Ausmaß der in den Jahren 2020 bis 2022 betrieblich gefahrenen Kilometer mit den PKWs ***4*** darstellen. Dies gilt gleichermaßen für das ebenfalls in der mündlichen Verhandlung am 4.12.2025 erstattete Vorbringen, dass aufgrund der Umsatzsteigerung es gegenüber den Jahren 2007 bis 2009 zu einer Steigerung der betrieblich gefahrenen Kilometer gekommen sein müsse.

Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benutzen, gilt gemäß § 4 Abs. 1 Sachbezugswertverordnung in der Fassung BGBl. II Nr. 395/2015 Folgendes:

"1. Es ist ein Sachbezug von 2% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 960 Euro monatlich, anzusetzen.

2. Abweichend von Z 1 ist für Kraftfahrzeuge mit einem CO₂-Emissionswert von nicht mehr als 130 Gramm pro Kilometer ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 720 Euro monatlich, anzusetzen. Dabei gilt:

a) Für Kalenderjahre bis 2016 ist als CO₂-Emissionswert 130 Gramm pro Kilometer maßgeblich. Dieser Wert verringert sich beginnend ab dem Kalenderjahr 2017 bis zum Kalenderjahr 2020 um jährlich 3 Gramm. Ab dem Jahr 2021 ist der CO₂-Emissionswert des Jahres 2020 von 118

Gramm maßgeblich. Für die Ermittlung des Sachbezugs ist die CO₂-Emissionswert-Grenze im Kalenderjahr der Anschaffung des Kraftfahrzeuges oder seiner Erstzulassung (Abs. 4) maßgeblich.

b) Sofern für ein Kraftfahrzeug kein CO₂-Emissionswert vorliegt, ist Z 1 anzuwenden.

3. Abweichend von Z 1 und Z 2 ist für Kraftfahrzeuge mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer ab dem Kalenderjahr 2016 ein Sachbezugswert von Null anzusetzen.

4. Der maßgebliche CO₂-Emissionswert ergibt sich aus dem CO₂-Emissionswert des kombinierten Verbrauches laut Typen- bzw. Einzelgenehmigung gemäß Kraftfahrzeuggesetz 1967 oder aus der EG-Typengenehmigung."

Gemäß § 4 Abs. 4 Sachbezugswerteverordnung in der Fassung BGBl. II Nr. 395/2015 ist bei Gebrauchtfahrzeugen für die Sachbezugsbewertung der Listenpreis und die CO₂-Emissionswert-Grenze im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung des Fahrzeuges maßgebend. Sonderausstattungen bleiben dabei unberücksichtigt. Anstelle dieses Betrages können die nachgewiesenen tatsächlichen Anschaffungskosten (einschließlich allfälliger Sonderausstattungen und Rabatte) im Sinne des gemäß § 4 Abs. 1 Sachbezugswerteverordnung in der Fassung BGBl. II Nr. 395/2015 des ersten Erwerbes des Kraftfahrzeuges zu Grunde gelegt werden.

Für das 2013 erstzugelassene Kraftfahrzeug ist als CO₂-Grenzwert demnach 130 Gramm pro Kilometer maßgeblich. Da dieses Kraftfahrzeug eine CO₂-Emission (NEFZ) von 149 g/km aufweist, sind 2% der maßgeblichen Bemessungsgrundlage als Sachbezug (maximal € 960) pro Monat anzusetzen.

Für das 2017 erstzugelassene Kraftfahrzeug gilt ein CO₂-Grenzwert von 127 Gramm pro Kilometer. Da dieses Kraftfahrzeug eine CO₂-Emission von 137 g/km aufweist, sind 2% der maßgeblichen Bemessungsgrundlage als Sachbezug (maximal € 960) pro Monat anzusetzen.

Hinsichtlich der getroffenen Feststellung zu den Listenpreisen der beiden ***4*** in der jeweiligen Ausstattungsvariante im Zeitpunkt der Erstzulassung ist festzuhalten, dass sich aus § 4 Abs. 4 der Sachbezugswerte-VO nicht ergibt, dass bei Gebrauchtwagen ein grundsätzlich geringerer Sachbezugswert als bei Neuwagen in Ansatz bringen wäre (VwGH 18.11.2003, 2003/14/0072). Nach dem System der Sachbezugswerte-VO ist vielmehr stets, dh. auch bei Gebrauchtfahrzeugen, vom ursprünglichen Neuwert des Fahrzeuges auszugehen (VfGH 12.10.2017, V 46/2016 u.a.; VwGH 21.11.2018, Ro 2016/13/0013). Mit dem Ansatz eines Sachbezugswertes soll jener Vorteil steuerlich erfasst werden, der darin besteht, dass sich der Arbeitnehmer jenen Aufwand erspart, der ihm erwachsen würde, wenn er für die Kosten eines vergleichbaren Kraftfahrzeuges aus Eigenem aufkommen müsste (vgl. VwGH 22.3.2010, 2008/15/0078). Daraus ergibt sich, dass dann, wenn die Höhe der tatsächlichen

Anschaffungskosten des konkreten Ausstattungsstandards des in Rede stehenden Gebrauchtfahrzeuges bekannt sind, die Anschaffungskosten in dieser Ausstattungsvariante der Sachbezugsbewertung zugrunde zu legen sind. Da die Listenpreise für den konkreten Ausstattungsstandard jeweils über € 48.000,00 liegen, ist daher ein Sachbezugswert von jeweils € 960,00 monatlich anzusetzen, wobei die geleisteten Kostenersätze des Gesellschafter-Geschäftsführers in Abzug zu bringen sind.

Wenn über die Nutzung eines von der Kapitalgesellschaft dem wesentlich Beteiligten zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeuges ein Fahrtenbuch geführt wird, ist dieses nur dann als ordnungsgemäß geführt und als Nachweis für das Ausmaß der Privatnutzung anzusehen, wenn jede einzelne Fahrt mit Datum, Dauer (= Beginn und Ende) und Zweck unter Anführung der Kilometerstände, der Anfangs- und Endpunkte sowie der Zwischenziele so detailliert beschrieben wird, dass die Anzahl der gefahrenen Kilometer zweifelsfrei nachvollzogen werden kann (siehe VwGH 21.10.1993, 92/15/0001).

Vom Gesellschafter-Geschäftsführer ***3*** wurde für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum für die von der Bf. ihm auch für Privatfahrten zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeuge kein Fahrtenbuch geführt. Aus § 166 BAO ergibt sich der Grundsatz der Unbeschränktheit der Beweismittel, sodass zur Führung des Nachweises, in welchem Ausmaß ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug privat genutzt wird, außer einem Fahrtenbuch auch andere Beweismittel in Betracht kommen (vgl. VwGH 24.2.2005, 2003/15/0073). Die vom Abgabepflichtigen geführten Nachweise müssen die Kontrolle sowohl des beruflichen Zwecks als auch der tatsächlich zurückgelegten Fahrtstrecke erlauben.

Der in § 1 Z 3 letzter Satz der VO BGBl II 2018/70 geforderte Nachweis muss die Kontrolle der tatsächlich zurückgelegten Fahrtstrecken ermöglichen. Dies erfordert, dass in den entsprechenden Aufzeichnungen zumindest das Datum, der Beginn und das Ende, der Start- bzw. Zielort, die Zwischenziele, die konkreten Fahrtrouten und der Zweck jeder einzelnen Fahrt festgehalten sind (vgl. VwGH 23.5.1990, 86/13/0181; VwGH 21.10.1993, 92/15/0001; VwGH 20.6.2000, 98/15/0068; VwGH 30.1.2003, 99/15/0215). Die Anforderungen an die Qualität der Aufzeichnungen steigen mit der Anzahl der dienstlich oder privat gefahrenen Kilometer. Die von der Bf. vorgelegten Aufstellung über betriebliche Fahrten, aus denen weder die konkret verwendete Fahrtstrecke wie insbesondere die konkret benutzte Autobahn sowie auch keine Beginn- und Endzeiten der jeweiligen Fahrten ersichtlich sind, stellt keinen geeigneten Nachweis für die Bestimmung des Anteils der privat zurückgelegten Fahrten dar. Überdies ist auch der Ausgangsort der jeweiligen Fahrten nicht erkennbar. Selbst wenn man aber davon ausgehen würde, dass der Beginn der Fahrten laut der vorgelegten Aufstellung immer die Geschäftsanschrift der Bf. gewesen sein sollte ergeben sich – wie in der Beweiswürdigung aufgezeigt – teils gravierende Differenzen zwischen den Kilometerangaben in der vorgelegten Aufstellung und der tatsächlichen Fahrtstrecke laut Routenplaner sodass diese Aufstellung nicht als ein Nachweis im Sinn des § 1 Z 2 der VO BGBl II 2018/70 angesehen werden kann,

sondern lediglich als eine Schätzung der betrieblich gefahrenen Kilometer. Die vorgelegte Aufstellung stellt daher kein geeignetes Beweismittel für den Nachweis der privat gefahrenen Kilometer mit den dem ***3*** von der Bf. zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeugen dar.

Dazu kommt noch, dass laut Beschwerdevorbringen ***3*** auch sein Privatfahrzeug für die Fahrten laut der vorgelegten Aufstellung verwendet hat, ohne dass dies aus der Aufstellung in irgendeiner Weise ersichtlich wäre, sodass auch eine Quantifizierbarkeit des Ausmaßes der mit dem Privatfahrzeug für die Bf. gefahrenen Strecken nicht möglich ist.

Soweit in der Beschwerde diesbezüglich vorgebracht wird, dass diese Zurverfügungstellung des Privat-PKW als Kostenersatz „ausgelegt“ werden müsste, ist festzuhalten, dass die Nutzung des Privat-PKWs keinen Ersatz von Kosten für die Nutzung des ihm von der Bf. zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeuges darstellt. Überdies ist darauf hinzuweisen, dass die Bemessung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag immer von den „Bruttobezügen“ erfolgt und etwaige angefallene Werbungskosten oder Betriebsausgaben des wesentlich Beteiligten iSd § 22 Z 2 zweiter TS EStG 1988 daher nicht abzuziehen sind (vgl. VwGH 18.9.2013, 2010/13/0133). Überdies sind Nutzungseinlagen in Kapitalgesellschaften auch ertragsteuerlich neutral (vgl. VwGH 21.4.2016, 2013/15/0182).

Die vorzunehmende Überprüfung der von ***3*** privat mit den von der Bf. ihm zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeugen gefahrenen Kilometer ist mit der vorgelegten Aufstellung bzw. den vorgelegten Kontenblättern der Jahre 2020 bis 2022 betreffend Porto und sonstige Postgebühren, wie von der belangten Behörde in der Beschwerdevorentscheidung vom 13. August 2025 zu Recht ausgeführt wurde, nicht möglich weswegen gemäß § 1 Z 1 der VO BGBl II 2018/70 § 4 der Sachbezugswerteverordnung für die Bemessung des geldwerten Vorteils aus der privaten Nutzung zur Anwendung kommt. Wie in der Beschwerdevorentscheidung vom 13.8.2025 zutreffend ausgeführt wurde kommt daher auch der Ansatz des halben Sachbezuges gemäß § 4 Abs. 2 der SachbezugswerteVO mangels Vorlage entsprechender Nachweise nicht in Betracht.

Soweit in der Beschwerde vorgebracht wird, dass man sich im Rahmen der Außenprüfung für die Kalenderjahre 2007 bis 2009 aufgrund des gegebenen Sachverhaltes (in wirtschaftlicher Betrachtungsweise) auf eine 13%ige Privatnutzung geeinigt hätte, ist festzuhalten, dass so eine „Einigung“ im einem vergangenen Prüfungsverfahren die Abgabenbehörde nicht hindert, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu behandeln (vgl. zB VwGH 27.6.2018, Ra 2016/15/0075). Überdies hat sich durch die Erlassung der VO BGBl II 2018/70 bzw. der Änderung des § 22 Z 2 EStG 1988 durch das Abgabenänderungsgesetz 2016 – AbgÄG 2016, BGBl I Nr. 117/2016, die Rechtslage geändert.

In Übereinstimmung mit den Parteien geht auch das Bundesfinanzgericht davon aus, dass die ***3*** auf dessen Verrechnungskonto in Rechnung gestellten Abzüge für die Privatnutzung als Kostenersatz iS des § 4 Abs. 7 erster Satz Sachbezugswerteverordnung den Sachbezugswert

mindern (vgl. VwGH 31.8.2023, Ra 2023/15/0071; VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0099). Im Jahr 2020 wurde dieser Ersatz allerdings nicht in der vollen Höhe in den angefochtenen Bescheiden Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag angesetzt: Bei dem auf den Verrechnungskonto brutto angesetzten Betrag von € 310,82 wurde nur der Nettobetrag von € 259,02 angesetzt, weswegen der Sachbezugswert statt lediglich um € 546,88 um € 598,68 zu kürzen war und die angefochtenen Bescheide Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 2020 entsprechend abzuändern waren.

Es ergeben sich daher folgende Hinzurechnungsbeträge zur Bemessungsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag aufgrund der Privatnutzung der beiden Kfz ***4*** durch den Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf. für die Jahre 2020 bis 2022:

2020: € 10.921,32 (geleisteter Kostenbeitrag: € 598,68)

2021: € 10.430,68 (geleisteter Kostenbeitrag: € 1.089,32)

2022: € 9.914,29 (geleisteter Kostenbeitrag: € 1.605,71)

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 Beurteilung der von der Bf. vorgelegten Aufstellung über betriebliche Fahrten 2020 – 2022 bzw. der Kontoblätter „Porto und sonst. Postgebühren ohne Steuer“ ist eine auf Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage, weswegen eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 2. Jänner 2026