



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Marina Polly, Wirtschaftstreuhänder & Steuerberaterin, 1050 Wien, Krongasse 8/6, vom 6. Mai 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Korneuburg vom 4. April 2002 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer, Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DZ) für den Zeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2000, StNr. 111, entschieden:

1.) Die Berufung, soweit sie die Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr für Lohnsteuer betrifft, wird als unbegründet abgewiesen.

2.) Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid, soweit er die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen betrifft, abgeändert wie folgt:

Der nachzufordernde Dienstgeberbeitrag beträgt Euro 2.650,81.

3.) Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid, soweit er die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen betrifft, abgeändert wie folgt:

Der nachzufordernde Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag beträgt Euro 290,40.

Im Übrigen werden die Berufungen 2.) und 3.) als unbegründet abgewiesen. Die Fälligkeiten dieser Abgaben 1.) bis 3.) erfahren keine Änderung.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

(Schillinginformation: ad 2.) DG: S 36.475,99 ad 3.) DZ: S 3.996,02)

Entscheidungsgründe

Strittig sind Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag:

1. Sind die regelmäßig ausbezahlten Bezüge, die übernommenen Arztrechnungen und Sozialversicherung, sowie der geldwerte Vorteil durch Privatnutzung der Firmenautos an den wesentlich beteiligten Geschäftsführer in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag hinzuzurechnen?
2. Sind, wenn ein Dienstnehmer am Dienstreiseort eine Wohnung besitzt, die steuerfrei ausbezahlten Nächtigungsgelder den laufenden Bezügen hinzuzurechnen und nachzuversteuern?

Im Zuge einer bei der Berufungswerberin (Bw.) durchgeführten Lohnsteuerprüfung traf das Prüfungsorgan – neben hier nicht strittigen - folgende Feststellungen:

Ad 1. „Die an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer regelmäßig ausbezahlten Bezüge sowie der Sachbezug für die private Nutzung der Firmenautos (Renault Espace, VW-Golf) wurden nicht zur DB und DZ-Bemessungsgrundlage gerechnet. Da kein Fahrtenbuch geführt wurde, erfolgte die Sachbezugsberechnung mit 1,5% der durchschnittlichen Anschaffungskosten (Renault S 449.998,80, Golf S 289.042,00).

Im Zuge der Prüfung erfolgte eine Hinzurechnung und Nachversteuerung

		1999	2000
GF-Bezug		333.164,23	616.617,20
KFZ-Privatnutzung		66.516,00	66.516,00
DB/DZ-Bemgrdl.		399.680,23	683.133,20
	4,50%	17.985,61	30.740,99
	0,53%	2.118,31	
	0,52%		3.552,29
Ges. Nachforderung		S 20.103,92	S 34.293,29

Ad 2. Im Zuge der Prüfung wurde festgestellt, dass der Dienstnehmer A in Wien 3 eine Wohnung besitzt. Das dafür geltend gemachte Nächtigungspauschale konnte daher nicht steuerfrei anerkannt werden. Es wurden daher S 22.200 (1999) und S 22.000 (2000) den lfd. Bezügen zugerechnet und nachversteuert:

Nachversteuerung für das Jahr 1999: Bemessungsgrundlage alt: S 335.490,60 Hinzurechnung S 22.200,00 = Bemessungsgrundlage neu: S 357.690,60, LSt. Alt: S 78.394,10; LSt. Neu S 88.372,30; LSt NF: S 9.978,20, DB NF: S 999,00; DZ NF S 117,66.

Nachversteuerung für das Jahr 2000: Bemessungsgrundlage alt: S 304.272,14 Hinzurechnung S 22.000,00 = Bemessungsgrundlage neu: S 326.272,14, LSt. Alt. S 59.297,00; LSt. Neu S 68.742,00; LSt NF: S 9.445,00, DB NF: 990,00; DZ NF S 114,40.

Gesamt Hinzurechnung S 44.200,00, LSt NF: 19.423,20, DB NF S 1.989,00, DZ NF 232,06."

Mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 4. April 2002 setzte das Finanzamt die sich aus der Nachversteuerung ergebenden Beträge Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag fest.

Fristgerecht wurde dagegen Berufung erhoben und beantragt, den Haftungs- und Abgabenbescheid vom 4. April 2002 hinsichtlich der Anspruchnahme an zu entrichtender Lohnsteuer aufzuheben und den Dienstgeberbeitrag bzw. den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu berichtigen. Eingewendet wurde,

Ad 1. dass der KFZ- Privatanteil des Geschäftsführers der Bw. mit 15% festgestellt und mit Einkommensteuerbescheid der Besteuerung unterzogen worden. Die Bezüge zuzüglich der Erfolgsprämie, die an den Geschäftsführer bezahlt worden seien, seien nicht der DB- und DZ-Bemessungsgrundlage hinzuzurechnen.

Ad 2. dass auf Grund der Aufzeichnungen des Dienstnehmers davon auszugehen sei, dass tatsächlich genächtigt wurde. Auf Befragen durch den Dienstgeber hätte Herr A bekannt gegeben, dass die von den Prüfungsorganen getroffene Feststellung, dass er eine Wohnung in Wien 3 besitze, dahingehend nicht von Bedeutung sei, da er zu dieser Wohnung keinen Zutritt habe und ihm daher zur Nächtigung nicht zur Verfügung stehe. Die Wohnung sei zur Gänze zur Benutzung an die Schwägerin weitergegeben worden. Dem Dienstgeber sei es nicht zuzumuten, die Angaben des Dienstnehmers in Abrede zu stellen und er sei auch nicht verpflichtet, Nachforschungen über die tatsächlichen Verhältnisse anzustellen. Wenn also der Dienstnehmer in seiner Reisekostenabrechnung einen steuerfreien Pauschalbetrag nach den für ihn geltenden lohngestaltenden Vorschriften beanspruche, so sei dieser vom Dienstgeber entsprechend den Bestimmungen des EStG abzurechnen.

Im zweitinstanzlichen Verfahren wurde am 23.9.2002 an die Bw. ein Vorhalt gerichtet, mit welchem sie eingeladen wurde, die Verrechnungskonten 1999 und 2000 des Gesellschafter-Geschäftsführers, die ausgeschiedenen Privatanteile für die Privatnutzung des Firmenpkws, die der Einkommensteuer unterzogen worden seien und die Versicherungspolizzen über die gezahlten Einmalprämien vom 30.12.1999 vorzulegen. Die Bw. wurde informiert,

- dass es sich nach der Aktenlage bei den Belegen des Kontos „Freiwilliger Sozialaufwand“ 1999 vom 30. September 1999 (S 10.441,67) sowie vom 9.12.1999 (S 14.044,00) um Arztrechnungen des Geschäftsführers handle, die als sonstige Vergütung DB-/DZ-pflichtig wären und

- dass die Beiträge des Geschäftsführers zur GSVG- Versicherung, die lt. Bilanz 1999 zusätzlich zum Geschäftsführerbezug von der Bw. getragen wurden, ebenfalls DB-/DZ-pflichtig wären.

Weiters hätte die Bw. bezüglich der an den Dienstnehmer A ausgezahlten Nächtigungsgelder den Nachweis zu erbringen, dass ihm eine Benützung seiner Wohnung tatsächlich unmöglich war. Die Behauptung allein reiche nicht aus, da laut Aktenlage die Nächtigungen im 3. Wiener Gemeindebezirk erfolgt seien, in dem sich auch die Wohnung des Dienstnehmers befände. Dem Berufungsvorbringen, eine Verpflichtung zu Nachforschungen über die tatsächlichen Verhältnisse bestünde nicht, sei zuzustimmen, allerdings könne eine kollektivvertragliche Regelung über Auslagenersätze nicht dazu führen, diese Ersätze in jedem Fall und auch bei offensichtlich anders gelagertem Sachverhalt steuerfrei belassen werden.

In der Vorhaltsbeantwortung gab die Bw. bekannt: Herr C sei mit 18.9.1999 zum Geschäftsführer der Bw. bestellt worden. In dieser Funktion habe er für den Zeitraum Oktober bis Dezember 1999 S 30.000,00 an regelmäßigen monatlichen Zahlungen erhalten, dazu seien ihm S 7.976,63 für die Privatnutzung eines Firmenpkws zugerechnet worden. Dieser Betrag entspäche 15% der im Zeitraum entstandenen Kosten des firmeneigenen Renault Espace. Der Prozentsatz dieses Anteiles sei 1998 im Zuge einer Buch- und Betriebsprüfung festgelegt worden. Des weiteren seien dem Geschäftsführer im Jahr 1999 der Sozialversicherungsbeitrag für das 4. Quartal 1999 in Höhe von S 35.187,60 ersetzt und eine einmalige Prämie in Höhe von S 200.000,00 zugesprochen worden. Da in der Beilage des Prüfberichtes die regelmäßig ausbezahlten Bezüge angesprochen worden seien, sei von dem in der Bilanz zum 31.12.1999 angesetzten Geschäftsführerbezug in Höhe von S 333.164,23 die einmalige Erfolgsprämie sowie der Privatanteil für KFZ- Nutzung in Höhe von S 7.976,63 in Abzug zu bringen. Im Jahr 2000 seien dem Geschäftsführer regelmäßig monatlich S 30.000,00 zuzüglich zweier Halbjahreszahlungen in Höhe von je S 30.000,00 ausbezahlt worden. Die Sozialversicherungsbeiträge seien in Höhe von S 161.269,46 ersetzt worden. Die in der Bilanz 1999 ausgewiesenen Beträge in Höhe von S 107.470,39 beträfen die Beiträge des Einzelunternehmers C von Jänner 1999 bis September 1999. Der Anteil an den KFZ- Kosten sei mit S 35.347,74 berechnet worden. Die KFZ- Nutzung sei nicht DB-/DZpflichtig. Generell weise Herr C weder in Funktion noch in Ausübung seiner Tätigkeit ein Merkmal unselbständiger Tätigkeit auf. Die am Konto „Freiwilliger Sozialaufwand“ am 30.12.1999 verbuchten Einmalprämien von S 15.000 beträfen Prämienzahlungen an Mitarbeiter, die im Rahmen der Lohn- und Gehaltsabrechnung für den Monat Dezember 1999 abgerechnet worden seien.

Die Bw. überreichte dazu eine Bestätigung der Frau B, wonach der Dienstnehmer A seit Oktober 1992 nicht in dieser Wohnung in Wien 3 genächtigt hat, da die Wohnung

ausschließlich zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses von B diene; sowie das Verrechnungskonto Gesellschafter 1999 und 2000, Einkommensteuererklärung 1999 und 2000 je samt Beilage, Honorarnoten (Arztrechnungen) vom 13. 9. und 6.12.1999, Gehaltsabrechnung Dezember 1999 und Berechnungsblatt DB und DZ.

Mit 1.2.2007 wurde der Bw. ein Vorhalt über die Neuberechnung von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und die beabsichtigten Entscheidungsgründe zur Stellungnahme überreicht und sie gebeten:

„2.4. Zwecks Klärung des Sachverhaltes werden Sie daher ersucht, folgende Fragen zu beantworten, die in weiterer Folge genannten Unterlagen vorzulegen und gegebenenfalls Stellung zu nehmen:

2.4.1. Nach der Aktenlage (Einkommensteuererklärungen) ist A in den Kalenderjahren 1999 und 2000 bei Ihnen als Vertreter (Reisender) tätig gewesen. Mit Beschluss vom 14. März 2001, 9ObA310/00d, stellte der OGH fest, dass Reisende, deren Arbeitsort überwiegend nicht in der Betriebsstätte, sondern in ihrem Betreuungsgebiet liegt, keinen Anspruch auf Reisekosten- und Reisekostenaufwandsentschädigungen gemäß Art XVI des Kollektivvertrages der Handelsangestellten Österreichs haben.

2.4.2. Um Bekanntgabe,

2.4.2.1. welche Tätigkeit genau A in den Jahren 1999 und 2000 ausübte und Vorlage geeigneter Unterlagen (z.B. Tätigkeitsbeschreibung, Dienstvertrag, etc),

2.4.3.2. der effektiven Arbeitstage (exklusive Krankenstand, Urlaub und sonstige allfällige Abwesenheiten) des A in den Kalenderjahren 1999 und 2000 und

2.4.4.3. wie viele Arbeitstage A in Wien verbrachte, wird ersucht

2.4.3. Sie werden ersucht, nachzuweisen, dass A in Wien nächtigte und ihm dem Grunde nach durch diese Nächtigungen ein Aufwand entstanden ist und sämtliche Unterlagen, die Grundlage für die Auszahlung der Nächtigungsgelder waren, vorzulegen.

2.5. Zu Ihren Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 17. Oktober 2002 ist Folgendes anzumerken: A ist bis dato in der Wohnung in 1030 Wien, A1, gemeldet. Die ebenfalls bei Ihnen beschäftigte Schwägerin des A , B , war nach den ha. aufliegenden Unterlagen (Einkommensteuererklärungen) bis 2000 in 1120 Wien, B1, und ist seit 2001 in B2, wohnhaft. Bei der Bestätigung der B vom 1. Oktober 2002, wonach A seit 1992 nicht in der Wohnung genächtigt habe, kann es sich daher - auf Grund des festgestellten Sachverhaltes - nach Ansicht der Berufungsbehörde nur um eine Gefälligkeitsbestätigung (einer Verwandten) handeln.

Nach der derzeitigen Aktenlage ist vielmehr davon auszugehen, dass A in der ihm zur Verfügung stehenden Wohnung in 1030 Wien, A1 nächtigte und ihm durch die Nächtigungen kein Aufwand entstanden ist. Bei den ausbezahlten Nächtigungsgeldern (1999 ATS 22.200,00; 2000 ATS 22.000,00) handelt es sich somit um steuerpflichtige Einkünfte im Sinne des § 25 EStG."

Die Bw. antwortete darauf, dass kein Mandat zu weiteren umfangreichen Stellungnahmen und Erhebungen bestünde, bat um Würdigung seines Vorbringens und Entscheidung im Verfahren.

Beweis wurde erhoben durch Einsicht in das Firmenbuch mit historischen Daten, Firma D FN 222 und der Bw. FN 333, in das zentrale Melderegister betreffend B und A , in den

Veranlagungsakt A , in den Arbeitsbogen über die Lohnsteuerprüfung StNr. 111 , AuftragsbuchNr. 444 und in den Bilanzakt der Bw.

Folgender Sachverhalt wurde festgestellt:

Das Einzelunternehmen D , Grosshandel mit Mineralölen und chemisch-technischen Produkten, Inhaber C , wurde mit Einbringungsvertrag vom 18.9.1999 in die Bw., die mit selbem Tag gegründet worden war, eingebracht. C ist zu 75% als Gesellschafter an der Bw. beteiligt und übt die Tätigkeit als Geschäftsführer seit 2.10.1999 selbständig aus.

A war im fraglichen Zeitraum Dienstnehmer der Bw. Sein Hauptwohnsitz befand sich laut ZMR vom 6.12.2006 in A2. In der Wohnung im 3. Wiener Gemeindebezirk war er seit 2.11.1987 neben gemeldet. B hatte laut ZMR in dieser Wohnung den Hauptwohnsitz und ist dort seit 19.10.1992 gemeldet. Als Unterkunftgeber scheint A auf. B war nach den ha. aufliegenden Unterlagen (Einkommensteuererklärungen) bis 2000 in 1120 Wien, B1 , und ist seit 2001 in B2 , wohnhaft.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Dienstgeberbeitrag (DB) samt Zuschlag (DZ) für Bezüge des wesentlich beteiligten Geschäftsführers C :

Gemäß [§ 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967](#) (FLAG) haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Nach Abs. 2 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG.

Nach § 41 Abs. 3 FLAG ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag findet sich in § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes (WKG), er ist von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur ausführt, sind die §§ 41 Abs. 2 und 3 FLAG dahingehend auszulegen, dass der Verweis auf [§ 22 Z 2 EStG 1988](#) lediglich Teilstrich 2 der letztgenannten gesetzlichen Bestimmung betrifft.

Unter Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß [§ 22 Z 2 EStG 1988](#) fallen (neben anderen taxativ aufgezählten Einkünften) gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 leg. cit. die Gehälter

und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

Die Bestimmung des [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#), auf welche die Vorschrift des § 22 Z 2 Teilstrich 2 leg. cit. zur Umschreibung der Merkmale eines Dienstverhältnisses verweist, normiert in ihrem ersten Satz, dass ein Dienstverhältnis vorliegt, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Der zweite Satz des [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) umschreibt die Tatbestandsvoraussetzung des ersten Satzes dahin, dass der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft dann schuldet, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

In Abkehr von seiner früheren Rechtsprechung hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, durch einen verstärkten Senat ausgesprochen, dass bei der Frage, ob Einkünfte nach [§ 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der wesentlich beteiligte Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen wäre. Vom Fehlen einer solchen Eingliederung ist aber nach dem in ständiger Judikatur entwickelten Verständnis zu diesem Tatbestandsmerkmal in aller Regel nicht auszugehen.

Das für die Erfüllung des Tatbestandes der Einkünfteerzielung nach [§ 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) notwendige Merkmal der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft wird durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird, ohne dass dabei von Bedeutung wäre, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde. Mit der Erzielung von Einkünften aus Vergütungen im Sinne des [§ 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) werden zufolge der Qualität dieser Vorschrift als lex specialis gegenüber anderen Einkünftebestandteilen diese nämlich - wie dies der Verwaltungsgerichtshof schon in seinem Erkenntnis vom 26.11. 2003, 2001/13/0219, so entschieden hat - durch eine solche Tätigkeit rechtlich verdrängt, welche durch einen Steuerpflichtigen in seiner Eigenschaft als

Gesellschafter jener Gesellschaft gegenüber erbracht wird, an der er im Sinne des [§ 22 Z. 2 Teilstich 2 EStG 1988](#) wesentlich beteiligt ist. (vgl. VwGH 10.11.2004, [2003/13/0018](#)).

Der Aktenlage zufolge (Firmenbuchauszug) ist C seit 2. Oktober 1999 bis dato zu 75% an der Bw. beteiligt und übt auch seine Geschäftsführungstätigkeit im selben Zeitraum ununterbrochen aus. Das Merkmal seiner Eingliederung in den betrieblichen Organismus des Unternehmens ist daher zweifelsfrei gegeben. Ebenfalls unstrittig ist, wie die Bw. in ihrer Stellungnahme zum Vorhalt vom 23.9.2002 anführte, dass der Gesellschafter - Geschäftsführer ein monatliches Fixgehalt bezogen hat. Diese Elemente sprechen nach Auffassung der Berufungsbehörde dafür, dass der wesentlich beteiligte Gesellschafter - Geschäftsführer Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG erzielt hat.

Im Hinblick darauf, dass Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag von Gehältern und **sonstigen Vergütungen jeder Art** im Sinne des § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG zu entrichten ist, ergibt sich, dass die Bemessungsgrundlage nicht nur die laufenden Bezüge, sondern sämtliche Bezüge (konkret: laufende Bezüge, Sonderzahlungen, Prämien, ersetzte Arztrechnungen, übernommene Versicherungsbeiträge) und geldwerten Vorteile (konkret: Privatnutzung des firmeneigenen PKWs) zu enthalten hat.

Bei Ermittlung des geldwerten Vorteils durch die Privatnutzung des firmeneigenen PKWs ist zu beachten: Die zu § 15 Abs. 2 EStG ergangene Verordnung ([BGBl. Nr. 642/1992](#)) regelte in § 4 nur die Privatnutzung des "arbeitgebereigenen" Kraftfahrzeuges und sprach demnach in § 4 Abs. 1 auch nur die Privatnutzung der arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuge durch den "Arbeitnehmer" an. Der wesentlich beteiligte Gesellschafter - Geschäftsführer wird zwar mit seinen Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 EStG nach § 41 Abs. 2 FLAG für Zwecke der Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages (samt Zuschlag) dem Kreis der "Dienstnehmer" zugeordnet; dies ändert aber nichts daran, dass er aus einkommensteuerrechtlicher Sicht nicht als Arbeitnehmer nach § 47 Abs. 1 EStG (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) anzusehen ist, sodass auch für die Ermittlung allfälliger geldwerter Vorteile als Betriebseinnahmen die in Rede stehenden Vorschriften der Sachbezugsverordnung nicht anwendbar sind. Die entsprechenden Betriebseinnahmen sind gegebenenfalls - beim Fehlen entsprechender Aufzeichnungen - nach den allgemeinen Grundsätzen des [§ 184 BAO](#) zu schätzen (VwGH vom 31. März 2005, [2002/15/0029](#) und vom 13. April 2005, [2003/13/0014](#)).

Nach Ansicht der Berufungsbehörde stellt – wie vom Bw. vorgenommen - der mit 15% der gesamten KFZ – Kosten ermittelte Privatanteil eine taugliche Schätzung dar.

In Bezug auf die Schätzung des geldwerten Vorteils durch die Privatnutzung des firmeneigenen PKWs wurde den Berufungen betreffend DB/DZ stattgegeben, was die DB/DZ-

Pflicht der sonstigen Vergütungen des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers betrifft, war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

2. Nachversteuerung der an den Dienstnehmer A ausbezahlten Nächtigungsgelder:

Vom Arbeitgeber an Arbeitnehmer ausbezahlte Nächtigungsgelder zählen nur bei Vorliegen der im § 26 in Verbindung mit § 68 EStG genannten Voraussetzungen nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Aus dem bloßen Vorhandensein einer lohngestaltenden Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG (konkret: Kollektivvertrag) kann nicht auf die "Steuerfreiheit" von Nächtigungsgeldern geschlossen werden (VwGH vom 10. April 1997, [94/18/0218](#)).

Nach übereinstimmender Ansicht von Lehre und Rechtsprechung gilt auch für die Reisekostenersätze des § 26 EStG der Grundsatz, dass sie nachzuweisen sind. Beim Ersatz tatsächlicher Aufwendungen hat dieser Nachweis durch entsprechende Belege dem Grunde und der Höhe nach, beim Ersatz durch Pauschbeträge gemäß § 26 Z 4 EStG gleichfalls durch Belege dem Grunde nach zu erfolgen. Nur mit einwandfreien Nachweisen belegte Pauschalreisekostenentschädigungen gemäß § 26 Z 4 EStG dürfen als "steuerfrei" behandelt werden. Die Richtigkeit des vom Arbeitgeber vorgenommenen Lohnsteuerabzuges muss jederzeit für die Finanzbehörde leicht nachprüfbar, vor allem aus Lohnbüchern, Geschäftsbüchern und sonstigen Unterlagen ersichtlich sein. Ein Nachweis jeder einzelnen Dienstreise (Nächtigung) ist erforderlich, eine bloße Glaubhaftmachung reicht nicht aus. Eine nachträgliche Beweisführung kann den Nachweis durch taugliche zeitnahe Aufzeichnungen nicht ersetzen (VwGH vom 22. April 1992, [87/14/0192](#)).

Da die Bw. aufgrund des Vorhaltes vom 1.2.2007 keine weiteren Nachweise erbrachte, war diesbezüglich die Berufung als unbegründet abzuweisen (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag).

3. Zusammenfassung

Nach der Aktenlage errechnet sich die Nachforderung an Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, wie der Bw. mit Vorhalt vom 1.2.2007 zur Stellungnahme vorgehalten wurde.

Aufstellung über Bemessungsgrundlage und Höhe der Abgaben, die einen Bestandteil des Bescheidspruches bildet

	1999		2000	
	ATS	€	ATS	€
Bezug	90.000,00	6.540,56	420.000,00	30.522,59

Prämie	200.000,00	14.534,57	0,00	0,00
Privatnutzung PKW	7.976,63	579,68	35.347,74	2.568,82
Arztrechnungen	14.044,00	1.020,62	0,00	0,00
	12.530,00	910,59	0,00	0,00
GSVG - Versicherung	35.187,60	2.557,18	161.269,46	11.719,91
Bemessungsgrundlage	359.738,23	26.143,20	616.617,20	44.811,32
DB (4,5%9)	16.188,22	1.176,44	27.747,77	2.016,51
DZ (0,53%)	1.906,61	138,56		
DZ (0,52%)			3.206,41	233,02

Übersicht über Nachforderungen

	1999	2000	Gesamt Schilling	Gesamt Euro
Lohnsteuer (bleibt)	S 9.978,00	S 9.445,00	S 19.423,00	Euro 1.411,52
DB				
Geschäftsführerbezüge	w.o. 16.188,22	w.o. 27.747,77	+ 43.935,99	
Nächtigungspauschale	999,00	990,00	+ 1.989,00	
Abzüglich Abfuhrdifferenz	- 4.049,00	- 5.400,00	- 9.449,00	
DB laut Berufungsentscheidung	13.138,22	23.337,77	S 36.475,99	Euro 2.650,81
DZ				
Geschäftsführerbezüge	w.o. 1.906,61	w.o. 3.206,41	S 5.113,020	
Nächtigungspauschale	118,00	114,00	232,00	
Abzüglich Abfuhrdifferenz	- 477,00	- 872,00	- 1.349,00	
DZ laut Berufungsentscheidung	1.547,61	2.448,41	S 3.996,02	Euro 290,40
Gesamt			S 59.895,01	Euro 4.352,74

Aus all diesen Gründen war insgesamt den Berufungen betreffend Haftung für Lohnsteuer, Festsetzung Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag eine Teilstattgabe beschieden. Hinsichtlich Vergütungen für die Geschäftsführertätigkeit des wesentlichen beteiligten Gesellschafters C und Nachversteuerung der Nächtigungsgelder an den Dienstnehmer A war der Erfolg zu versagen, hinsichtlich Schätzung des geldwerten Vorteils durch die Privatnutzung des firmeneigenen PKWs durch C wurde stattgegeben.

Wien, am 4. Jänner 2011