

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Radschek in der Beschwerdesache Bf., [Adresse], vertreten durch Commandatio Wirtschaftstreuhand GmbH, Hermanngasse 21, 1070 Wien, über die Beschwerde vom 23.12.2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 16.12.2016 betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2011 bis 2015 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben betragen:

| Jahr | Bemessungsgrundlage | Dienstgeberbeitrag | Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag |
|------|---------------------|--------------------|---------------------------------|
| 2011 | 63.630,21 Euro      | 2.863,36 Euro      | 254,52 Euro                     |
| 2012 | 65.638,84 Euro      | 2.953,75 Euro      | 262,56 Euro                     |
| 2013 | 63.522,76 Euro      | 2.858,52 Euro      | 254,09 Euro                     |
| 2014 | 63.226,24 Euro      | 2.845,18 Euro      | 252,90 Euro                     |
| 2015 | 37.189,02 Euro      | 1.673,51 Euro      | 148,76 Euro                     |

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

## Entscheidungsgründe

Im Rahmen einer gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) der Jahre 2011 bis 2015 wurde unter anderem festgestellt, dass dem wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer der beschwerdeführenden Gesellschaft (Bf.) ein Firmen-KFZ zur Verfügung gestellt wurde, welches er auch privat nutzen konnte. Aus diesem Grund seien sämtliche der Bf. in Verbindung mit dem Kraftfahrzeug entstandenen Kosten als sonstige dem Gesellschafter-Geschäftsführer gewährte Vergütungen

in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

Gegen die diesen Feststellungen Rechnung tragenden Bescheide brachte die Bf. fristgerecht Beschwerde ein und beantragte, den Vorteil aus der Privatnutzung des Firmen-PKWs mit 10% der entstanden Kosten festzusetzen. Dabei sei zu berücksichtigen, dass die bei den Betriebsausgaben der Bf. ausgeschiedene Luxustangente in Abzug zu bringen sei. Begründet wurde dies im Wesentlichen damit, dass es sich bei "sonstigen Vergütungen" im Sinne des § 22 Z 2 EStG um geldwerte Vorteile im Sinne von Betriebseinnahmen handeln müsse, die wohl nur insoweit zu besteuern seien, als ein anderer sie als Betriebsausgaben absetzen könne. Die extensive Auslegung des Begriffes "sonstige Vergütungen" sei jedenfalls im Gesetz nicht gedeckt.

Beantragt wurde auch die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 16.05.2017 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und nach Wiedergabe der Beschwerdeaufführungen und der anzuwendenden gesetzlichen Bestimmungen im Wesentlichen dargelegt, dass die dem wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer zuzurechnenden Betriebseinnahmen für die Nutzung des Firmen- PKWs grundsätzlich in der Höhe des unternehmensrechtlichen Ansatzes bestünden. Die Kürzung durch die PKW-Angemessenheits-VO stelle lediglich eine Betriebsausgabenbeschränkung gemäß § 20 EStG 1988 dar und habe auf die Betriebseinnahmen des Geschäftsführers keinen Einfluss. Eine steuerliche Kürzung in der Mehr-Weniger Rechnung der Bf. habe somit keinen Einfluss auf Ebene des Gesellschafter-Geschäftsführers. Die auf den über das angemessene Ausmaß zugewendeten Vorteil entfallenden Steuerfolgen würden nämliche von der GmbH (zusätzlich) übernommen.

Werde ein Firmen-KFZ ausschließlich dem wesentlich beteiligten Geschäftsführer zur Verfügung gestellt, lägen sonstige Vergütungen jeder Art in Höhe der gesamten Ausgaben der GmbH vor. Allfällige auf den betrieblichen Anteil entfallende Betriebsausgaben seien für die Lohnnebenkosten unbedeutend, da diese sich von den "Bruttobezügen" berechneten. Ob die Fahrt Wohnung - Arbeitsstätte beruflich veranlasst sei, spiele daher keine Rolle. Auch eine verbindliche Festlegung von Sachbezugswerten, wie sie im Bereich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit durch die Sachbezugswerte-VO normiert werde, existiere im Bereich der selbständigen Einkünfte nicht.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag beharrte die Bf. darauf, dass der Begriff der „sonstigen Vergütungen“ im Sinne des § 22 Z 2 EStG eng auszulegen sei und sich nur auf die Privatnutzung des Firmenfahrzeugs beziehe. Eine Ausdehnung auf den unternehmensrechtlichen Begriff sei rechtssystematisch nicht richtig, da dies zu einer uferlosen Besteuerung führen könnte.

Mit Beschluss vom 23.07.2018 wurde die Bf. von der Richterin des Bundesfinanzgerichtes aufgefordert, jene Unterlagen (bspw. Fahrtenbuch) vorzulegen, in denen der Anteil der

Privatfahrten des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers mit dem von der beschwerdeführenden Partei zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeug dokumentiert werde.

Von der steuerlichen Vertretung der Bf. wurden in der Folge Unterlagen vorgelegt, aus denen eine 10%ige Nutzung des Firmen-PKWs durch den wesentliche beteiligten Geschäftsführer ersichtlich ist.

Die belangte Behörde teilte über Aufforderung nach Einsicht in die übermittelten Unterlagen mit, dass ein 10%iger Privatanteil plausibel erscheine.

In der Folge wurde mit Schreiben vom 06.08.2017 der Antrag auf mündliche Verhandlung zurückgezogen, da die Höhe des Privatanteils vom Finanzamt akzeptiert worden sei und die Rechtslage angesichts der höchstgerichtlichen Judikatur zugunsten der Bf. geklärt scheine.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Sachverhalt:

Es wird davon ausgegangen, dass der wesentlich an der Bf. beteiligte Geschäftsführer, Herr GF, die ihm von der Bf. zu Verfügung gestellten Personenkraftwagen der Marke KFZ-1 bzw. KFZ-2, jeweils zu 10% privat nutzte.

Der Bf. entstanden in Zusammenhang mit den PKWs folgende Kosten (Beträge in Euro):

| Jahr        | 2011      | 2012      | 2013      | 2014      | 2015      |
|-------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| PKW-Aufwand | 13.534,07 | 14.518,42 | 13.246,64 | 11.354,41 | 10.810,19 |

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den übereinstimmenden Ausführungen der Parteien und ist nicht strittig. Die Höhe des Privatanteiles wurde von der Bf. durch die vorgelegten Unterlagen dokumentiert.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag 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.

Dienstnehmer sind gemäß § 41 Abs. 2 FLAG 1967 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.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 leg.

cit. 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 EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG.

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 in der Fassung BGBl. I Nr. 153/2001, wobei in Abs. 7 leg. cit. als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG gilt.

Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 fallen unter Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

§ 41 Abs. 3 FLAG stellt - wie auch § 5 Abs. 1 lit. a Kommunalsteuergesetz - auf Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988, nicht hingegen auf den Gewinn im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 ab. Daher hat der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen, dass auch Bezüge, welche eine GmbH ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer als Vergütung der bei ihm angefallenen Betriebsausgaben gewährt, zur Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer bzw. des Dienstgeberbeitrages und damit auch des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zählen (vgl. z.B. VwGH 19.04.2018, Ro 2018/15/0003 und die dort angeführten Beispiele).

In dem bereits zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 19.04.2018, Ro 2018/15/0003, wird aber klargestellt, dass nicht schon die bloße Zurverfügungstellung eines Kraftfahrzeuges durch die Gesellschaft zu einer beim Gesellschafter-Geschäftsführer zu erfassenden Vergütung im Sinn des § 22 Z 2 EStG 1988 führt, da sich das überlassene Kraftfahrzeug weiterhin im Betriebsvermögen der Gesellschaft befindet und die damit zusammenhängenden Aufwendungen als Betriebsausgaben der Gesellschaft bei deren Gewinnermittlung zu berücksichtigen sind.

Der Verwaltungsgerichtshof hält vielmehr in ständiger Rechtsprechung fest, dass nur die Überlassung eines Kraftfahrzeuges für private Fahrten des Gesellschafter-Geschäftsführers einen geldwerten Vorteil darstellt, der als Vergütung im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 zu erfassen ist. Dessen Höhe ist bei Fehlen entsprechender Aufzeichnungen nach den allgemeinen Grundsätzen des § 184 BAO zu schätzen (vgl. bspw. VwGH 22.12.2005, 2003/15/0063).

In diesem Sinne sind daher auch nur die auf die Privatfahrten des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers entfallenden KFZ-Kosten in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

Die Ermittlung des dem wesentlich beteiligten Geschäftsführer aus der Privatnutzung des Firmen-PKWs erwachsenen geldwerten Vorteiles hat sich aber jedenfalls an den tatsächlichen Aufwendungen für den PKW und nicht daran zu orientieren, in welcher Höhe die Aufwendungen als Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung der Bf. in Abzug gebracht werden konnten. Denn der Vorteil des Geschäftsführers liegt ja gerade darin, dass der Geschäftsführer die für die Privatnutzung des PKW anfallenden Kosten in ihrer tatsächlichen Höhe nicht tragen muss (vgl. VwGH 22.12.2005, 2003/15/0063; VwGH 19.04.2018, Ro 2018/15/0003).

Die aus der 10%igen Privatnutzung des zur Verfügung gestellten PKWs sich ergebenden geldwerten Vorteile sind daher folgendermaßen zu berechnen (Beträge in Euro):

| Jahr        | 2011      | 2012      | 2013      | 2014      | 2015      |
|-------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| PKW-Aufwand | 13.534,07 | 14.518,42 | 13.246,64 | 11.354,41 | 10.810,19 |
| 10%         | 1.353,41  | 1.451,82  | 1.324,66  | 1.135,44  | 1.081,02  |

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ist folgendermaßen vorzunehmen (Beträge in Euro):

| Jahr                                 | 2011      | 2012      | 2013      | 2014      | 2015      |
|--------------------------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| Bemessungsgrundlage lt.<br>Erklärung | 61.080,00 | 61.080,00 | 61.080,00 | 61.984,89 | 33.608,00 |
| fehlende Erklärung<br>10/2015        |           |           |           |           | 2.500,00  |
| Diäten                               | 1.196,80  | 3.107,00  | 1.118,10  | 105,91    | 0,00      |
| 10% der KFZ-Kosten                   | 1.353,41  | 1.451,84  | 1.324,66  | 1.135,44  | 1.081,02  |
| Bemessungsgrundlage lt.<br>BFG       | 63.630,21 | 65.638,84 | 63.522,76 | 63.226,24 | 37.189,02 |

## Zulässigkeit einer 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.

Da über die zu beurteilende Rechtsfrage der Ermittlung des geldwerten Vorteiles der Überlassung eines Firmen-PKWs an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer im Sinne der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes

(vgl. VwGH 19.04.2018, Ro 2018/15/0003) entschieden wurde, war die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 6. September 2018