

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf. über die Beschwerde gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 14.2.2017 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag für die Zeiträume 1.1.2013 bis 31.12.2013, 1.1.2014 bis 31.12.2014 und 1.1.2015 bis 31.12.2015 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Zeiträume 1.1.2013 bis 31.12.2013, 1.1.2014 bis 31.12.2014 und 1.1.2015 bis 31.12.2015 werden aufgehoben.

Die Bescheide betreffend Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Zeiträume 1.1.2013 bis 31.12.2013, 1.1.2014 bis 31.12.2014 und 1.1.2015 bis 31.12.2015 werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag betragen:

für den Zeitraum 1.1.2013 bis 31.12.2013:

Bemessungsgrundlage: 63.141,33 Euro, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag: 271,51 Euro;

für den Zeitraum 1.1.2014 bis 31.12.2014:

Bemessungsgrundlage: 51.295,11 Euro, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag: 220,57 Euro;

für den Zeitraum 1.1.2015 bis 31.12.2015:

Bemessungsgrundlage: 43.249,11 Euro, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag: 185,97 Euro.

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

Entscheidungsgründe

I) Verfahrensgang

1) Im Bericht über einen Zeitraum von 1.1.2013 bis 31.12.2015 umfassende Außenprüfung hielt der Prüfer fest, die beschwerdeführende GmbH (kurz: Bf.) habe der wesentlich beteiligten Geschäftsführerin ein Firmenfahrzeug auch zu deren Privatnutzung zur Verfügung gestellt; ein Fahrtenbuch sei nicht geführt worden. Von der GmbH für den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer übernommene Pkw-Kosten unterlägen als sonstige Vergütung dem Dienstgeberbeitrag sowie dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, wobei nicht zwischen betrieblicher und privater Nutzung des Firmenfahrzeugs durch den Gesellschafter-Geschäftsführer zu unterscheiden sei. „Aus Vereinfachungsgründen“ werde der Vorteil mit dem Wert laut Sachbezugswerteverordnung angesetzt. Auf dem Verrechnungskonto gebuchte Kostenbeiträge der Gesellschafter-Geschäftsführerin hätten nur dann berücksichtigt werden können, wenn sie tatsächlich bezahlt worden wären. Die Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag sowie den Zuschlag zu diesem Beitrag seien somit um die jeweiligen Sachbezugswerte (für 2013: 7.200 Euro, für 2014: 8.400 Euro, für 2015: 8.640 Euro) zu erhöhen.

Weiters stellte der Prüfer Abfuhrdifferenzen (hinsichtlich Dienstgeberbeitrag: 76,13 Euro für 2013, -50,49 Euro für 2014, -14,88 Euro für 2015; hinsichtlich Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag: 87,72 Euro für 2013, 48,49 Euro für 2014 und 14,88 Euro für 2015) fest.

2) Gegen die auf Grund der Außenprüfung ergangenen Bescheide vom 12.12.2016 betreffend Dienstgeberbeitrag sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2013, 2014 und 2015 erob die steuerliche Vertreterin der Bf. Beschwerde mit dem Antrag, für die Nutzung des Firmenfahrzeugs durch die Gesellschafter-Geschäftsführerin lediglich 2.821,57 Euro für 2013 und 1.515,18 Euro für 2014 anzusetzen; dies auf Grund folgender Berechnung:

	2013	2014	2015
Gesamtkosten Firmenfahrzeug	12.825,31	13.774,31	6.725,08
Anteil Privatnutzung	42 %	31 %	20 %
Kosten Privatnutzung	5.386,63	4.270,04	1.345,02
abzügl. Kostenersätze der GF	-2.565,06	-2.754,86	-1.345,02
Hinzurechnung somit	2.821,57	1.515,18	0,00

Unbestritten sei, dass sämtliche Vergütungen an die Gesellschafter-Geschäftsführerin lohnnebenkostenpflichtig seien. Richtig sei auch, dass der Firmen-Pkw der Gesellschafter-Geschäftsführerin für Privatfahrten zur Verfügung stehe. Allerdings werde von ihr ein lückenloses Fahrtenbuch geführt, was dem Prüfer bei der Außenprüfung auch mitgeteilt worden sei. Der Prüfer habe jedoch keine Vorlage des Fahrtenbuchs verlangt. Der Anteil der privaten Fahrten betrage laut Fahrtenbuch 42 % (im Jahr 2013), 31 % (im Jahr 2014) und 20 % (im Jahr 2015). Einen geldwerten Vorteil für

die Gesellschafter-Geschäftsführerin könne jedenfalls nur die Nutzung des Pkw für private Fahrten darstellen. Ein Ansatz der gesamten Pkw-Kosten wäre rechtswidrig. Die Sachbezugswerteverordnung sei auf Gesellschafter-Geschäftsführer, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 EStG 1988 beziehen, nicht anwendbar. Die tatsächlichen Privatfahrten hätten 5.799 km im Jahr 2013, 6.276 km im Jahr 2014 und 3.923 km im Jahr 2015 betragen. Wenn das Finanzamt „aus Vereinfachungsgründen“ § 4 der Sachbezugswerteverordnung heranziehe, hätte demnach für die Jahre 2013 und 2015 nur der halbe Sachbezugswert angesetzt werden dürfen. Von der Gesellschafter-Geschäftsführerin seien jährlich 20 % der Pkw-Kosten ersetzt worden. Das Verrechnungskonto sei während des Jahres immer wieder ausgeglichen worden bzw. habe zumeist eine Verbindlichkeit der Gesellschaft gegenüber der Gesellschafter-Geschäftsführerin ausgewiesen. Damit sei es zum Ausgleich der gebuchten Kostenersätze gekommen.

Der Beschwerde waren Kopien der Fahrtaufzeichnungen für die Jahre 2013 bis 2015, eine Aufstellung der Pkw-Kosten, Ausdrucke des Verrechnungskontos sowie eine Neuberechnung der Lohnnebenkosten bzw. deren Bemessungsgrundlagen angeschlossen.

3) Mit Bescheiden vom 14.2.2017 hob das Finanzamt die Bescheide vom 12.12.2016 betreffend Dienstgeberbeitrag sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2013, 2014 und 2015 gemäß § 299 BAO auf. Begründend führte es aus, der Vorteil (der Nutzung des Firmenfahrzeugs) sei „in Höhe der der GmbH tatsächlich entstandenen gesamten Kfz-Kosten auf Basis des unternehmensrechtlichen Ansatzes“ anzusetzen, zumal die Bf. von der Möglichkeit, den Vorteil in Anlehnung an § 4 der Sachbezugswerteverordnung zu bewerten, keinen Gebrauch mache. Gleichzeitig ergingen neue (Sach-)Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag sowie Zuschläge zu diesem Beitrag, in denen nunmehr die gesamten Kosten des Firmenfahrzeugs (2013: 12.825,31 Euro, 2014: 13.774,31 Euro, 2015: 6.725,08 Euro) in die Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag (samt Zuschlag) einbezogen wurden.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 14.2.2017 wies das Finanzamt die (gemäß § 253 BAO nun gegen die neuen Sachbescheide vom 14.2.2017 gerichtete) Beschwerde ab. In der Begründung dieser Entscheidung führte das Finanzamt aus, dem Prüfer sei (nach dessen telefonischer Auskunft) im Zuge der Außenprüfung über Nachfrage mitgeteilt worden, dass die Bf. über kein Fahrtenbuch verfüge. Mit der Beschwerde seien als Fahrtenbuch bezeichnete, elektronisch geführte Fahrtaufzeichnungen (lose Excel-Tabellen) vorgelegt worden, bei denen nachträgliche Einfügungen oder Veränderungen möglich seien und die „ebenso gut nachträglich erstellt worden“ sein könnten. Die Aufzeichnungen würden nicht den Anforderungen an ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch entsprechen. Werde ein Firmenfahrzeug ausschließlich dem wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer zur Verfügung gestellt, lägen sonstige Vergütungen (im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988) in Höhe der gesamten Ausgaben der GmbH vor. Allfällige Betriebsausgaben (zu ergänzen: im Betrieb des Geschäftsführers)

seien für die Lohnnebenkosten unbeachtlich, weil diese von den „Bruttobezügen“ zu berechnen seien.

4) Im Vorlageantrag vom 14.3.2017 verwies die Bf. auf die Begründung der Beschwerde. Ergänzend brachte sie vor, die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung zum Fahrtenbuch entsprächen nicht den Tatsachen. Das Fahrtenbuch sei zum Prüfungszeitpunkt sehr wohl vorgelegen, jedoch vom Prüfer nicht verlangt worden. Im Rahmen der Prüfung sei eine Aufstellung der Kfz-Kosten vorgelegt worden (siehe Anlage zur Beschwerde), aus der auch die geschäftlich und die privat gefahrenen Kilometer hervorgingen. Diese Aufstellung sei vor Prüfungsbeginn erstellt worden, was auch beweise, dass Fahrtaufzeichnungen vorgelegen seien. Wenn die Behörde davon ausgehe, dass die vorgelegten Unterlagen kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch darstellten, sei der Privatanteil durch Schätzung zu ermitteln, wobei die aus der Aufstellung der Kfz-Kosten ermittelten Beträge einen tauglichen Schätzwert bildeten. Für Zwecke der Körperschaftsteuererklärung seien von der Bf. „jährlich 20 % der gesamten Kfz-Kosten an die Gesellschafter-Geschäftsführerin verrechnet worden“. Da das Verrechnungskonto von der Gesellschafter-Geschäftsführerin laufend ausgeglichen werde, seien diese Kostenersätze als Minderung des geldwerten Vorteils aus der Privatnutzung des Firmenfahrzeugs zu berücksichtigen. Beantragt werde, diesen Vorteil mit den in der Beschwerde errechneten Beträgen anzusetzen.

5) Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht teilte die steuerliche Vertreterin der Bf. mit Schreiben vom 11.1.2018 mit, über das Entgelt für die Geschäftsführung gebe es keine schriftlichen Vereinbarungen. Das Entgelt der Geschäftsführerin hänge vom Deckungsbeitrag I (Umsatz abzüglich Aufwendungen für Material und sonstige bezogene Herstellungsleistungen) ab. Auf Grund der guten Auftragslage und der Umsatzsteigerung sei das Geschäftsführungsentgelt Mitte 2015 von 3.266 Euro auf 3.500 Euro pro Monat erhöht worden. Die Geschäftsführerin könne den Firmen-Pkw ohne Kilometerbegrenzung für Privatfahrten nutzen. Nach den bisherigen Erfahrungswerten hätten die Privatfahrten mit Ausnahme jener des Jahres 2014 nie mehr als 6.000 km (jährlich) betragen. Die GmbH trage die gesamten Pkw Kosten. Bei der Bilanzierung werde der Gesamtaufwand für den Pkw jährlich um 20 % gekürzt und das Verrechnungskonto der Geschäftsführerin entsprechend belastet. Das Verrechnungskonto werde laufend ausgeglichen. Weitere Pkw-Kosten seien von der Geschäftsführerin nicht zu tragen gewesen. Der „Prozentsatz der gebuchten Privatanteile“ sei „ursprünglich pauschal mit 20 % festgesetzt und so fortgeführt“ worden. Die jährlichen Schwankungen seien bisher nicht berücksichtigt worden. In Zukunft werde die jährliche Umbuchung der Privatanteile auf Basis der tatsächlichen Aufteilungsverhältnisse der betrieblichen und der privaten Kilometer erfolgen. Die Fahrten der Geschäftsführerin zwischen Wohnung und Arbeitsstätte seien im Fahrtenbuch als betriebliche Fahrten aufgezeichnet worden. Diese Fahrten errechneten sich bei durchschnittlich 20 Arbeitstagen pro Monat mit 336 km pro Jahr.

Bei einem Erörterungsgespräch am 10.4.2018 führte die steuerliche Vertreterin der Bf. ergänzend aus, die Geschäftsführerin A. habe von Anfang an ein Fahrtenbuch geführt,

wobei die Aufzeichnungen (Excel-Tabellen) auf Grund der mittels des Navigationsgerätes elektronisch erfassten Einzelfahrten (mit exakten Kilometerständen) erfolgt seien. Anlässlich der Erstellung der Bilanz für das erste Geschäftsjahr der Bf. habe Frau A. der steuerlichen Vertretung mitgeteilt, dass als Privatanteil 20 % der gesamten Fahrten angesetzt werden sollen. Dieser Wert habe sich anfänglich aus den Fahrtaufzeichnungen ergeben und sei dann in weiterer Folge - ohne Überprüfung an Hand der vorliegenden Fahrtaufzeichnungen - beibehalten worden, zumal es sich um einen vertretbaren Schätzwert handle. Es sei vereinbart gewesen, dass Frau A. der GmbH die anteilig auf die Privatfahrten entfallenden Pkw-Kosten ersetze. Ob dieser Kostenersatz auch die (geringfügigen) Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb einschließe, sei nicht genau vereinbart worden.

II) Sachverhalt

- 1) Die im Bereich Werbung und Marketing tätige Bf. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 3.9.2008 gegründet. Gesellschafter waren A. mit einer Einlage von 26.600 Euro (76 % des Stammkapitals von 35.000 Euro) und B. mit einer Einlage von 8.400 Euro (24 % des Stammkapitals). Die Geschäftsführung wurde von beiden Gesellschaftern gemeinsam ausgeübt. Mit 29.7.2013 trat B. seinen Gesellschaftsanteil an A. ab, die seither Alleingesellschafterin und alleinige Geschäftsführerin der Bf. ist.
- 2) Seit dem Ausscheiden von B. aus der GmbH wird die gesamte operative Tätigkeit (zB Planung und Organisation von Events, Werbeeinschaltungen in TV, Rundfunk und Zeitungen) von der Geschäftsführerin A. erbracht, unterstützt von der (einzig) Angestellten der GmbH, die hauptsächlich Arbeiten am PC (Erstellen von Entwürfen) erledigt.
- 3) Die Bf. hat mit A. keinen schriftlichen Geschäftsführervertrag abgeschlossen. Das Entgelt für die Geschäftsführung hat im Streitzeitraum 3.266 Euro, ab Mitte 2015 3.500 Euro monatlich betragen. Die GmbH stellt der Geschäftsführerin ein Firmenfahrzeug - im Streitzeitraum ein am 3.1.2012 um 16.000 Euro angeschaffter Pkw Lexus, Baujahr 2006 - zur Verfügung, wobei mündlich vereinbart ist, dass das Firmenfahrzeug von der Geschäftsführerin ohne Kilometerbegrenzung, jedoch gegen Kostenersatz, auch für Privatfahrten verwendet werden darf. Von der Geschäftsführerin werden Fahrtaufzeichnungen geführt, in denen die "geschäftlichen" und die "privaten" Fahrten getrennt ausgewiesen werden. Das in der Buchhaltung der GmbH eingerichtete, kontokorrentmäßig geführte "Verrechnungskonto A." wurde zum 31.12.2013, 31.12.2014 und 31.12.2015 jeweils mit einem "Privatanteil" in Höhe von 20 % des gesamten Pkw-Aufwands belastet. Vor der Buchung der "Privatanteile" hatte das Verrechnungskonto jeweils Schuldenstände zu Lasten der GmbH ausgewiesen, nach Buchung der Privatanteile Forderungsstände, die im jeweiligen Folgejahr ausgeglichen wurden.

Laut den vorliegenden Fahrtaufzeichnungen der Geschäftsführerin hätte der Anteil der Privatfahrten hingegen 42 % von insgesamt 13.726 km (2013), 31 % von insgesamt 19.814 km (2014) und 20 % von insgesamt 19.870 km (2015) betragen.

Die mit dem Firmenfahrzeug zurückgelegten Fahrten der Geschäftsführerin zwischen ihrer Wohnung und dem Büro der GmbH wurden in den Fahrtaufzeichnungen den geschäftlichen Fahrten zugeordnet (sie sind in den nicht näher bezeichneten „Stadt Fahrten“ enthalten). Eine Vereinbarung über einen Kostenersatz durch die Geschäftsführerin wurde bezüglich der Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb nicht getroffen.

III) Beweiswürdigung

1) Die Feststellungen unter Punkt II.1. ergeben sich aus dem Firmenbuch.
2) Die Feststellungen unter Punkt II.2. und Punkt II.3. stützen sich auf die von der Bf. vorgelegten Unterlagen (Fahrtaufzeichnungen der Geschäftsführerin, Auszüge des Verrechnungskontos), die schriftliche Vorhaltsbeantwortung vom 11.1.2018 und die beim Erörterungsgespräch vom 10.4.2018 von der steuerlichen Vertreterin erteilten Auskünfte. Danach kann als erwiesen angenommen werden, dass mit der Geschäftsführerin ein Kostenersatz für Privatfahrten mit dem Firmen-Pkw vereinbart war. Nach Auskunft der steuerlichen Vertreterin beim Erörterungsgespräch habe sich aus den Fahrtaufzeichnungen von A. anfänglich ein Privatanteil von 20 % (der insgesamt gefahrenen Kilometer) ergeben. Später - so auch bei Erstellung der Jahresabschlüsse 2013, 2014 und 2015 - sei der Privatanteil ohne Abgleich mit den Fahrtenbüchern weiterhin mit 20 % angesetzt worden.

In Bezug auf die Fahrten zwischen der Wohnung der Geschäftsführerin und den Betriebsräumen der GmbH konnte die steuerliche Vertreterin beim Erörterungsgespräch nur die Auskunft geben, die Vereinbarung sei diesbezüglich ungenau gewesen. Aus der Buchhaltung der Bf. ist lediglich ersichtlich, dass der Geschäftsführerin pauschal „Privatanteile“ an den Fahrtkosten (von jeweils 20 %) verrechnet wurden. Aus der Beschwerde (siehe Punkt I.2.) und der Vorhaltsbeantwortung vom 11.1.2018 (siehe Punkt I.5.) ergibt sich jedoch, dass die Fahrten zwischen der Wohnung der Geschäftsführerin und den Betriebsräumen der GmbH in den Fahrtaufzeichnungen der Geschäftsführerin den (aus ihrer Sicht) betrieblichen Fahrten zugeordnet wurden. Da die (ersatzpflichtigen) Privatanteile von den in den Aufzeichnungen als „Privatfahrten“ ausgewiesenen Fahrtstrecken berechnet wurden, kann nicht schlüssig angenommen werden, dass sich die mit der Geschäftsführerin vereinbarte Kostenersatzpflicht auch auf die Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb erstreckt hätte.

IV) Rechtslage

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

Nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 sind Dienstnehmer 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.

Nach § 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 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.

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

2) Gemäß § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 zählen zu den Einkünften 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) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % beträgt.

Die "Vergütungen jeder Art" im Sinne des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 umfassen alle Zugänge in Geld oder Geldeswert, die im weitesten Sinn Entgelt für die der Kapitalgesellschaft erbrachten Leistungen des wesentlich beteiligten Gesellschafters darstellen. Die Bewertung von Sachbezügen hat nach den allgemeinen Regeln des EStG 1988 zu erfolgen. Die Sachbezugswerteverordnung ist bei Einkünften aus selbständiger Arbeit nicht anwendbar (VwGH 31.3.2005, 2002/15/0029; VwGH 22.12.2005, 2003/15/0063; zur Kfz-Nutzung siehe nunmehr ab der Veranlagung 2018 die Verordnung vom 19.4.2018, BGBl. II Nr. 70/2018).

3) Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens einer Körperschaft ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird. Verdeckte Ausschüttungen sind nach ständiger Rechtsprechung Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußereren Erscheinungsform nach

nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache wird an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt (siehe zB Raab/Renner in Renner/Strimitzer/Vock (Hrsg), Die Körperschaftsteuer, Rz 109 zu § 8, und die dort zitierte Judikatur).

Auf Grund des Trennungsprinzips sind Rechtsbeziehungen zwischen einer GmbH und ihrem Gesellschafter auch steuerlich grundsätzlich anzuerkennen. Vergütungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer, die einem Fremdvergleich nicht standhalten, sind jedoch als verdeckte Ausschüttung zu beurteilen.

4) § 201 BAO regelt die bescheidmäßige Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben durch die Abgabenbehörde. Im Beschwerdefall stützen sich die angefochtenen Festsetzungsbescheide auf Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 2 Z 3 leg.cit., wonach eine Festsetzung erfolgen kann, wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist und bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

In den Fällen des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO liegt die Erlassung eines Abgabenbescheides im Ermessen der Abgabenbehörde. Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

V) Erwägungen

1) Nach der Sichtweise des Finanzamtes ist die *Nutzung des Firmenfahrzeugs an sich* Teil der Geschäftsführervergütung und als Sachbezug in Höhe der gesamten Pkw-Kosten in die Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen, zumal die Bf. von der Möglichkeit einer Bewertung entsprechend der Sachbezugswerteverordnung keinen Gebrauch machen wolle. Die Kostenersätze könnten die Bemessungsgrundlagen nicht mindern, weil sie lediglich auf dem Verrechnungskonto gebucht, von der Geschäftsführerin jedoch nicht bezahlt worden seien. Dagegen wird in der Beschwerde eingewendet, die Nutzung des Fahrzeugs für betriebliche Zwecke (der GmbH) sei für die Geschäftsführerin kein "Vorteil", und die Sachbezugswerteverordnung sei nicht anwendbar. Die Kostenersätze der Geschäftsführerin (in Höhe von 20 % der gesamten Pkw-Kosten) seien in der Weise entrichtet worden, dass eine auf dem Verrechnungskonto ausgewiesene Schuld der Bf. vermindert bzw. das Verrechnungskonto (zu einem späteren Zeitpunkt) ausgeglichen worden sei.

Vorauszuschicken ist, dass die Argumentation des Finanzamtes in sich nicht schlüssig erscheint, wenn einerseits die Nutzungsüberlassung insgesamt (auch hinsichtlich der Fahrten für Geschäftszwecke) Vergütungscharakter haben soll, andererseits aber auch Sachbezugswerte (im Sinne der zu § 15 Abs. 2 EStG 1988 ergangenen Verordnung) akzeptiert werden, die sich nur auf die *Privatnutzung* eines arbeitgebereigenen Kfz, einschließlich der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, beziehen.

2) Zur vergleichbaren Rechtslage nach § 2 lit. a iVm § 5 Abs. 1 lit. a Kommunalsteuergesetz wurde in der Rechtsprechung des Landesverwaltungsgerichtes Tirol (LVwG-2015/12/2927-5 vom 21.6.2016) wie auch des Landesverwaltungsgerichtes Oberösterreich (LVwG-450256/6/HW/MA vom 9.11.2017) die Ansicht vertreten, die Überlassung eines Firmenfahrzeugs an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer für Fahrten, die *ausschließlich im Rahmen der Tätigkeit für die Gesellschaft und insofern im ausschließlichen Interesse der Gesellschaft* erfolgen, könne, vergleichbar mit dem Bereitstellen sonstiger Betriebsmittel, nicht als Vergütung für die Geschäftsführung angesehen werden. Der Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer seien daher nicht die gesamten Pkw-Kosten, sondern nur jener Teil der Kosten hinzuzurechnen, der auf die private Nutzung des Firmenfahrzeugs entfalle. Das Bundesfinanzgericht hat - zuletzt etwa in den Erkenntnissen vom 26.9.2017, RV/7106438/2016, und vom 13.2.2018, RV/7104061/2016 (jeweils betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) - ebenso nur die Überlassung des Firmenfahrzeugs zur Privatnutzung als Tätigkeitsvergütung im Sinne des § 22 Z 2 zweiter Teilstich EStG 1988 angesehen. In der Fachliteratur werden zu dieser Frage unterschiedliche Meinungen vertreten (siehe dazu *Kuprian* in PV-Info 12/2016, 22; *Steiger* in taxlex 2015, 198).

3) Im Beschwerdefall umfasst die Nutzung des Firmenfahrzeugs durch die Geschäftsführerin a) deren Privatfahrten, b) die Fahrten zwischen der Wohnung und den Büroräumen der GmbH (die ihre Veranlassung in der betrieblichen Sphäre der Geschäftsführerin haben) sowie c) Fahrten für Geschäftszwecke der GmbH.

3.a) Für die Privatnutzung des Firmen-Pkw hatte die Gesellschafter-Geschäftsführerin der Gesellschaft Kostenersatz zu leisten. Insoweit liegt eine Nutzungsüberlassung gegen (gesondertes) *Entgelt* vor. Tatsächlich hat die Bf. der Geschäftsführerin für den Streitzeitraum Kosten in Höhe von jeweils 20 % des gesamten Pkw-Aufwands verrechnet. Es trifft nicht zu, dass die Bf. die diesbezügliche Forderung an die Geschäftsführerin bloß in der Buchhaltung erfasst, aber keine Zahlung erhalten hätte. Dass die Zahlung (im Rahmen einer kontokorrentmäßigen Verrechnung) teilweise erst in der jeweiligen Folgeperiode erfolgte, ändert an der Entgeltlichkeit der Nutzungsüberlassung nichts.

Ein geldwerter Vorteil ist der Geschäftsführerin insoweit zugekommen, als der verrechnete Kostenersatz die tatsächlichen Kosten der Privatfahrten nicht abdeckte. Dieser Vorteil ist jedoch nicht in der Tätigkeit für die Gesellschaft, sondern in der Gesellschafterstellung der Geschäftsführerin begründet: Von einem gesellschaftsfremden Geschäftsführer hätte die Bf. zweifellos den vereinbarten (vollen) Kostenersatz für die Privatfahrten auf Grundlage des Fahrtenbuchs verlangt. In Höhe der Differenz zwischen den der Gesellschafter-Geschäftsführerin verrechneten und den (höheren) tatsächlichen Kosten liegt somit eine verdeckte Ausschüttung vor. An diesem Ergebnis änderte sich auch nichts, wenn der von der Geschäftsführerin für die Privatnutzung des Firmenfahrzeugs zu leistende Kostenersatz von vornherein mit 20 % der gesamten Pkw-Kosten vereinbart worden wäre. Denn auch eine vertragliche Regelung, wonach der Geschäftsführer die Kosten

der Privatfahrten mit dem Firmen-Pkw in Höhe von 20 % des Gesamtaufwandes selbst zu tragen hat, darüber hinaus aber (unbegrenzt) Privatfahrten unternehmen darf, deren Kosten er nicht ersetzen muss, könnte einem Fremdvergleich nicht standhalten.

3.b) In geringfügigem Ausmaß wurde das Firmenfahrzeug auch für Fahrten der Geschäftsführerin zwischen ihrer Wohnung und den Geschäftsräumen der GmbH verwendet. Nach den schlüssigen Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 11.1.2018 sind die betreffenden Fahrtstrecken mit 336 km pro Jahr anzusetzen, das sind 2,45 % von insgesamt 13.726 km im Jahr 2014 und jeweils 1,7 % von insgesamt 19.814 km bzw. 19.870 km in den Jahren 2014 und 2015. Die darauf entfallenden Kosten betragen (ausgehend von den in der Beschwerde angeführten und im Schreiben vom 11.1.2018 näher aufgegliederten jährlichen Gesamtkosten des Firmenfahrzeugs) rund 314 Euro im Jahr 2013, rund 234 Euro im Jahr 2014 und rund 114 Euro im Jahr 2015. Für diese aus Sicht der GmbH gleichfalls nicht Geschäftszwecken dienenden Fahrten wurde, anders als bezüglich der Privatfahrten, keine Vereinbarung über eine Kostenersatzpflicht der Geschäftsführerin getroffen (siehe Punkt II). Insoweit ist ihr durch die Überlassung des Firmenfahrzeugs im Rahmen ihrer Geschäftsführertätigkeit ein (geringfügiger) geldwerter Vorteil zugekommen, der als Sachbezug Teil der Leistungsvergütung ist.

3.c) Die Geschäftsführerin übt ihre den gesamten operativen Bereich umfassende Tätigkeit mit Betriebsmitteln und mit dem Personal der GmbH aus. Soweit sie im Rahmen dieser Tätigkeit die Betriebsräume der GmbH samt Ausstattung nutzt oder die Angestellte der GmbH für Arbeiten heranzieht, ist unstrittig *nicht* davon auszugehen, dass die Bereitstellung von Sachgütern und Personal den Charakter einer *Tätigkeitsvergütung* an die Gesellschafter-Geschäftsführerin hätte. Nichts anderes kann aber für die Überlassung des Firmen-Pkw gelten, soweit das Fahrzeug für Fahrten verwendet wird, die *geschäftlichen Zwecken der GmbH* dienen.

§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 erfasst Gehälter und sonstige Vergütungen "für die Beschäftigung", also die (grundsätzlich persönliche) Arbeitsleistung des wesentlich beteiligten Gesellschafters. Dazu gehört auch der Ersatz von Ausgaben, die dem Gesellschafter-Geschäftsführer bei seiner Arbeit erwachsen, zB von Fahrtkosten. Mit der Überlassung des gesellschaftseigenen Firmenfahrzeugs leistet die Bf. aber keinen "Ersatz" für Aufwendungen der Gesellschafter-Geschäftsführerin. Die betriebliche Sphäre der Gesellschaft ist von jener des Gesellschafters strikt zu trennen. Danach sind die von der Gesellschaft getragenen Aufwendungen für Geschäftsfahrten mit dem gesellschaftseigenen Firmenfahrzeug als Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG 1988) ursächlich dem Betrieb der Gesellschaft und nicht dem Betrieb des Gesellschafter-Geschäftsführers zuzuordnen; dem Gesellschafter-Geschäftsführer erwächst aus der Verwendung des Firmen-Pkw für Geschäftszwecke der Gesellschaft aber auch kein geldwerter Vorteil, dh. es liegt im Gesellschafterbetrieb keine Betriebseinnahme vor.

Für diese Wertung spricht schließlich auch der Wortlaut der mit dem Abgabenänderungsgesetz 2016, BGBl. I Nr. 117/2016, in den § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 aufgenommenen Ermächtigung des Bundesministers für Finanzen, "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). Die Regelung korrespondiert mit dem - die Rechtsgrundlage für die Sachbezugswerteverordnung bildenden - § 15 Abs. 2 EStG 1988, wo als "geldwerter Vorteil" beispielhaft die Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung angeführt ist. Die zwischenzeitig ergangene Verordnung "*über die Bewertung von Sachbezügen betreffend Kraftfahrzeuge bei wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern*" vom 19.4.2018, BGBl.

II Nr. 70/2018, sieht in § 1 Z 1 für die Bemessung des geldwerten Vorteils aus der privaten Nutzung des zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeuges die sinngemäße Anwendung des § 4 der Sachbezugswerteverordnung vor. Abweichend davon kann nach § 1 Z 2 der Verordnung der Vorteil aus der privaten Nutzung des zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeuges nach den auf die private Nutzung entfallenden, von der Kapitalgesellschaft getragenen Aufwendungen bemessen werden, wenn der Anteil der privaten Fahrten (beispielsweise durch Vorlage eines Fahrtenbuches) nachgewiesen wird. Auch wenn die Verordnung erst ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2018 anzuwenden ist, kann dem Regelungskomplex klar die Wertung des Gesetzgebers entnommen werden, dass in der Überlassung eines Firmenfahrzeugs für *geschäftliche Zwecke (der Gesellschaft)* - auch im zeitlichen Anwendungsbereich des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 idF vor dem AbgÄG 2016 - kein geldwerter Vorteil des Gesellschafters "für seine Beschäftigung" zu erblicken ist.

4) Die Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und die jeweiligen Abgaben betragen demnach:

	2013	2014	2015
lt. Bescheiden vom 14.2.2017	75.652,64	64.835,42	49.860,19
Sachbezug Firmen-Pkw	-12.825,31	-13.774,31	-6.725,08
Sachbezug Firmen-Pkw neu	314,00	234,00	114,00
Bemessungsgrundlage neu	63.141,33	51.295,11	43.249,11
Dienstgeberbeitrag 4,5 %	2.841,36	2.308,28	1.946,21
Zuschlag zum DB 0,43 %	271,51	220,57	185,97

Gegenüber der von der Bf. bekanntgegebenen Selbstberechnung ergeben sich daraus folgende Mehr- bzw. Minderbeträge der Abgaben:

	2013	2014	2015

DB laut Selbstberechnung der Bf.	2.751,10	2.348,24	1.955,96
DB laut Neuberechnung	2.841,36	2.308,28	1.946,21
Mehr-/Minderbetrag	+90,26	-39,96	-9,75
DZ laut Selbstberechnung der Bf.	182,45	171,06	170,59
DZ laut Neuberechnung	271,51	220,57	185,97
Mehr-/Minderbetrag	89,06	49,51	15,38

Für den Streitzeitraum (Prüfungszeitraum) vom 1.1.2013 bis 31.12.2015 würde sich somit saldiert eine Nachforderung an Dienstgeberbeitrag von 40,55 Euro ergeben; dieser Betrag ist absolut und relativ (im Verhältnis zu den von der Bf. abgeführten Dienstgeberbeiträgen von insgesamt 7.055,30 Euro) geringfügig. In Bezug auf den Dienstgeberbeitrag hatte daher eine Festsetzung im Rahmen des gemäß § 20 iVm § 201 Abs. 2 Z 3 BAO auszuübenden Ermessens zu unterbleiben (siehe etwa Ritz, BAO, 6. Auflage, § 201 Rz 30 und § 303 Rz 71ff). Die angefochtenen Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag 2013 bis 2015 waren somit aufzuheben.

Hinsichtlich Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag beträgt die Nachforderung hingegen insgesamt 153,95 Euro, welcher Betrag absolut und auch in Relation zu den von der Bf. abgeführten Beträgen (524,10 Euro) nicht mehr als geringfügig anzusehen ist.

VI. 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.

Zur Streitfrage, ob die Überlassung eines Firmenfahrzeugs an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer auch insoweit als Leistungsvergütung im Sinne des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 zu beurteilen ist, als die Fahrten den Geschäftszwecken der GmbH dienen, liegt zwar, soweit ersichtlich, keine höchstgerichtliche Rechtsprechung vor. Im Hinblick auf die zu § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 idF des AbgÄG 2016 ergangene Verordnung BGBI. II Nr. 70/2018 handelt es sich jedoch nicht (mehr) um eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 11. Mai 2018