

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache der Bf über die Beschwerden vom 4.10.2010 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Oststeiermark vom 13.9.2010 betreffend die Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr von Lohnsteuer und die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2005 und 2006 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden gegen die Bescheide betreffend die Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr von Lohnsteuer und die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für das Jahr 2005 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide vom 13.9.2010 werden aufgehoben.

Die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend die Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr von Lohnsteuer und die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für das Jahr 2006 werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die beschwerdeführende A GesmbH war im Jahr 2005 nach dem den ursprünglichen Gesellschaftsvertrag vom 1.1.1992 ändernden Gesellschaftsvertrag vom 2.2.2001 persönlich haftender Gesellschafter (Komplementär) der A GesmbH & Co. KG als reiner Arbeitsgesellschafter. Der Arbeitsgesellschafter hat seine Einlagenverpflichtung nach diesem Vertrag durch die Erbringung von Dienstleistungen in der Form erfüllt, dass er die Arbeitskraft und besonderen Fachkenntnisse seiner jeweiligen Geschäftsführer der Kommanditgesellschaft in jenem Umfang zur Verfügung gestellt hat, wie es zur Besorgung der Geschäftsführung und Vertretung sowie Erreichung des Gesellschaftszweckes der Kommanditgesellschaft erforderlich war.

Kommanditisten der GesmbH & Co. KG waren unter anderem der an der Beschwerdeführerin nicht beteiligte aber als deren Geschäftsführer bestellte B A mit einer Vermögenseinlage von 1.500,- Euro entsprechend einer Beteiligung von 15% und der am Stammkapital der Beschwerdeführerin mit 25% beteiligte C A mit einer Vermögenseinlage von 2.600,- Euro entsprechend einer Beteiligung an der Kommanditgesellschaft von 26%. Den beiden Geschäftsführern wurden Dienstkraftfahrzeuge der Kommanditgesellschaft unbestritten auch zur privaten Verwendung zur Verfügung gestellt. Die A GesmbH und Co. KG wurde mit Einbringungsvertrag vom 3.3.2006 (Vermögensübernahme gemäß § 142 UGB durch die A GesmbH), eingetragen im Firmenbuch am 4.4.2007, rückwirkend mit 5.5.2006 in die A GesmbH eingebracht.

Im Zuge einer auch die strittigen Jahre 2005 und 2006 umfassenden Lohnabgabenprüfung wurde lt. Niederschrift über die Schlussbesprechung unter anderem festgestellt, dass als monatlicher Sachbezug 1,5% der Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal Euro 600, anzusetzen seien, wenn für den Arbeitnehmer die Möglichkeit bestehen würde, ein firmeneigenes Kraftfahrzeug für Privatfahrten zu benützen. Dies gelte auch für Geschäftsführer einer Komplementär-GesmbH, wenn der privat genutzte Dienstwagen im Betriebsvermögen der GesmbH & Co. KG stehen würde und der GesmbH kostenlos zur Verfügung gestellt werde.

Laut Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung wurde über den Zeitraum 5.5.2005 bis 31.10.2006 für den Geschäftsführer C A und über den Zeitraum 5.5.2005 bis 31.12.2006 für den Geschäftsführer B A im Rahmen ihrer nichtselbständigen Tätigkeit die Bemessungsgrundlage für Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichfonds für Familienbeihilfe (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) um den PKW-Sachbezug erhöht. Weiters wurde im Zeitraum vom 1.11.2006 bis 31.12.2006 im Rahmen der sonstigen selbständigen Tätigkeit des Geschäftsführers C A der Sachbezug abzüglich der von ihm geleisteten Kostenersätze für die private Nutzung eines Dienstwagens in die Bemessungsgrundlage für den DB und DZ eingerechnet.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ die angefochtenen Bescheide.

In den dagegen fristgerecht erhobenen Beschwerden wurde begründend ausgeführt, dass im Jahr 2005 sich im Betriebsvermögen der GesmbH keine Fahrzeuge befunden hätten. Aus diesem Grund hätte die GesmbH ihren Geschäftsführern keinen Vorteil aus der Zurverfügungstellung eines Fahrzeuges gewähren können. Die Kosten für Privatfahrten, die die beiden Gesellschaftergeschäftsführer als Gesellschafter der KG durchgeführt hätten, seien entsprechend der privaten Nutzung von der KG an die Gesellschafter in Form eines Privatanteiles weiterverrechnet worden, sodass die Gesellschafter durch die Nutzung der Autos keinen Vorteil aus dem Dienstverhältnis gehabt hätten, da sie für die gesamten Kosten ihrer Privatfahrten selbst aufkommen hätten müssen.

Im Jahr 2006 hätten sich die Autos im Eigentum der GesmbH befunden. Auch in diesem Jahr seien die Kosten für Privatfahrten von der GmbH an die Gesellschafter

weiterverrechnet worden und hätten deren Verrechnungskonto belastet, sodass auch im Jahr 2006 kein Vorteil aus dem Dienstverhältnis für die Gesellschaftergeschäftsführer bestanden hätte. Aufgrund der Kilometeraufstellung sei überdies ersichtlich, dass die Gesellschafter in beiden Jahren weniger als 500 Kilometer im Monat zurückgelegt hätten und somit selbst bei Annahme eines Sachbezuges nur der halbe Sachbezug zu verrechnen gewesen wäre.

Der Prüfer des Finanzamtes entgegnete dem Beschwerdevorbringen zusammengefasst, dass den Vorteil aus dem Dienstverhältnis (Pkw-Sachbezug) unbestritten die GesmbH gewährt habe. Schriftliche Vereinbarungen zwischen der KG und der GesmbH bezüglich der Überlassung der Fahrzeuge hätte es nicht gegeben. Geschäftsführerverträge hätte es ebenfalls nicht gegeben. Die Privatfahrten seien nicht als Gesellschafter der KG, sondern als Geschäftsführer der GesmbH durchgeführt worden. Tatsächliche Kostenersätze seien an die GesmbH nicht geleistet worden. Der errechnete Privatanteil sei zwar an ein sogenanntes „vorbehaltliches Verrechnungskonto“ der Geschäftsführer weiterverrechnet worden, doch die tatsächliche Belastung der Geschäftsführer wäre noch zu prüfen. Der Anteil für den ab 11/2006 wesentlich beteiligten Geschäftsführer C A sei beim Sachbezug im Zeitraum als wesentlich Beteiligter in voller Höhe berücksichtigt worden. Für den erst ab 10/2008 wesentlich beteiligten Geschäftsführer B A sei im Zuge der laufenden Lohnverrechnung sowohl für 2007 als auch 2008 der volle Sachbezug angesetzt worden. Ein mündliches bzw. auch schriftliches Vorhalteverfahren habe ergeben, dass im Prüfungszeitraum weder Fahrtenbücher noch ähnliche Aufzeichnungen über Privatfahrten geführt worden seien. Die den Beschwerden beigeschlossenen Aufstellungen über Dienst- und Privatfahrten seien offensichtlich konstruiert worden, da sie im Zuge der Prüfung nicht vorgelegt worden seien.

Die Beschwerdeführerin erwiderte daraufhin, dass im Jahr 2005 mündliche Dienstverträge laut Beilage abgeschlossen worden seien. Den Geschäftsführern sei von der A GesmbH weder für Privatfahrten noch für betriebliche Fahrten ein Auto zur Verfügung gestellt worden, sodass in der GesmbH kein Kfz-Aufwand angefallen sei. Im Betriebsvermögen der GesmbH & Co. KG hätten sich Pkw's befunden, die von den Geschäftsführern für betriebliche Zwecke verwendet worden seien. Es sei vereinbart worden, dass die Kosten für Privatfahrten von den Gesellschaftern zu tragen gewesen seien. Daher seien im Jahr 2005 2.021,78 Euro an C A und 1.736,48 Euro an B A verrechnet worden. Im Jahr 2006 hätten die verrechneten Kosten an C A 2.139,90 Euro und an B A 2.181,08 Euro betragen. Der Geschäftsführer C A bzw. seine Ehegattin hätten kein Privatauto besessen, da sie aber gemeinsam mit Herrn und Frau A Senior gemeinsam wohnen würden, wäre im Bedarfsfall das Auto des Herrn A Senior zur Verfügung gestanden.

In der abweisenden Beschwerdeentscheidung verwies das Finanzamt auf den Inhalt der mit den beiden Geschäftsführern mündlich abgeschlossenen und als Beilage zum Schreiben vom 7.3.2011 durch die Beschwerdeführerin vorgelegten Geschäftsführer-Dienstverträge. Demnach hätten Geschäftsreisen wahlweise mit dem eigenen Pkw unter Ersatz der Kosten mit dem amtlichen Km-Geld oder mit einem anderen Verkehrsmittel

unternommen werden können. Auf Grund der örtlichen Gegebenheiten sei es unüblich, dass den Geschäftsführern von der GesmbH keine Fahrzeuge für die beruflichen Fahrten zur Verfügung gestellt werden würden, wenn an einem ganzen Tag vom Firmensitz zur ca. 25 km entfernten Bezirkshauptstadt insgesamt 3 Busse (5:58 Uhr, 6:43 Uhr und 7:11 Uhr) mit einer Fahrzeit zwischen 1 Stunde 26 Minuten und 2 Stunden 50 Minuten verkehren würden.

Das Finanzamt vertrat weiterhin die Auffassung, dass beim vorliegenden Sachverhalt in der Regel ein Sachbezug aus dem Dienstverhältnis vorliegen würde, wenn nicht klare und eindeutige Vereinbarungen und die Behandlung des Vorganges im Rechenwerk einen Entnahmetatbestand als Gesellschafter der KG belegen würden. Es sei davon auszugehen, dass die KG der beschwerdeführenden GesmbH als Vergütung für die Leistungen, die die GesmbH durch ihre Organe gegenüber der KG erbringen würde, (auch) die Sachleistungen zur Verfügung gestellt habe, welche die GesmbH wiederum an ihre Organe und somit an ihre beiden Geschäftsführer weitergegeben habe. Den beiden Geschäftsführern sei auf Grund ihrer Dienstverträge die Leitung und Überwachung des Unternehmens auferlegt worden. Sie hätten insbesondere für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft in bestmöglicher Weise Sorge zu tragen gehabt, wozu auch die Durchführung beruflich veranlasster Fahrten in der Eigenschaft als im Dienstverhältnis stehende Geschäftsführer gehört habe. Die im Geschäftsführer-Dienstvertrag getroffene Vereinbarung, dass kein gesellschaftseigener Pkw zur Verfügung gestellt werde, und überdies kein Privatfahrzeug für diese Fahrten zur Verfügung gestanden sei oder kein solches benutzt worden sei, stehe im krassen Widerspruch zur tatsächlich ausgeübten Tätigkeit. Aufzeichnungen, welche Fahrten die Gesellschaftergeschäftsführer in der Eigenschaft als Kommanditist und welche als Geschäftsführer der GesmbH durchgeführt hätten, seien nicht geführt worden. Eine klare nachvollziehbare Zuordnung sei somit nicht möglich.

Dem Begehr, nur den halben Sachbezugswert anzusetzen, könne nicht entsprochen werden, da die mit dem Beschwerdeschreiben übermittelten Kilometeraufstellungen mit den geschätzten Kilometerangaben erst im Zuge der Beschwerde angefertigt worden seien und somit als Nachweis nicht in Betracht kommen würden.

In dem dagegen fristgerecht erhobenen Vorlageantrag führte die beschwerdeführende GesmbH ergänzend aus, dass die beiden Geschäftsführer mit zwei Fahrzeugen der GesmbH & Co. KG gefahren seien, die sie als Gesellschafter in der GesmbH & Co. KG zur Verfügung gestellt bekommen hätten. Die Kosten für Fahrten als Geschäftsführer der GesmbH seien von der GesmbH & Co. KG der GesmbH nicht in Rechnung gestellt worden. Die Kosten für Privatfahrten der Gesellschafter seien von diesen der GesmbH & Co. KG ersetzt worden, sodass auch aus diesem Grund kein Vorteil aus dem Dienstverhältnis entstanden sei und kein Sachbezug zu verrechnen sei. Die Gesellschafter hätten der GesmbH & Co. KG 20% der Kosten ersetzt, obwohl laut geschätzter Fahrleistung weniger Kilometer für Privatfahrten angefallen seien. In den Jahren 2007 und 2008 seien Sachbezüge für die Pkw-Nutzung verrechnet worden, da

in diesen Jahren die GesmbH über eigene Kraftfahrzeuge verfügt habe und diese den Geschäftsführern zur Verfügung gestellt worden seien, wobei die Geschäftsführer in den Jahren 2007 und 2008 im Gegensatz zu den Jahren 2005 und 2006 für die Privatfahrten keinen Kostenersatz zu leisten gehabt hätten.

Das Finanzamt legte die Beschwerden an die damals zuständige Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Zu den angefochtenen Bescheiden betreffend das Jahr 2005:

Im Jahr 2005 war die Beschwerdeführerin Komplementärin der GesmbH und Co. KG. Der die Beschwerdeführerin gemeinsam mit einem weiteren Geschäftsführer als Geschäftsführer vertretende B A war nicht und der Geschäftsführer C A war mit 25%, also beide nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 2. Teilsatz EStG 1988, an der Beschwerdeführerin beteiligt. Beide Geschäftsführer bezogen dementsprechend für ihre Tätigkeit von der Beschwerdeführerin nichtselbständige Einkünfte.

Zu der strittigen Frage, ob die Privatnutzung der im Betriebsvermögen der GesmbH & Co. KG befindlichen und den Geschäftsführern der Komplementär-GesmbH zur Verfügung gestellten Dienstfahrzeuge zu Einkünften aus den Dienstverhältnissen zur GesmbH geführt hat oder ob die beiden Geschäftsführer in ihrer Eigenschaft als Kommanditisten der GesmbH & Co. KG Privatentnahmen getätigt haben, ist auf die Judikatur des VwGH zu verweisen. Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 22.12.2011, 2008/15/0227, und den dort zitierten Entscheidungen, ist es nicht ausgeschlossen, dass ein Kommanditist neben den Vergütungen, die er für seine Geschäftsführertätigkeit durch die Komplementär-GmbH erhält, auch bei der KG Entnahmen tätigt. Solche Entnahmen können auch in der Privatnutzung eines Kraftfahrzeuges der KG bestehen, was als Privatentnahme des Kommanditisten zu verbuchen ist. Liegen klare Vereinbarungen vor, dass der GesmbH-Geschäftsführer den Sachbezug als weitere Entlohnung erhält und die KG der Komplementär-GesmbH den Pkw für Zwecke ihres Geschäftsführers zur Verfügung stellt, wird zusätzlicher Lohn des Geschäftsführers und Sonderbetriebsausgabe der KG angenommen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 28. September 1983, 82/13/0136, 0167, vom 10. März 1994, 93/15/0146, und vom 19. Oktober 1993, 93/14/0129). Der VwGH hat mit diesem Erkenntnis klargestellt, dass nur bei dieser Konstellation auch die Lohnsteuerpflicht für den Sachbezug des Geschäftsführers (wenn nicht wesentlich beteiligt) bei der Komplementär-GmbH zu bejahen ist (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 25. November 1999, 99/15/0095, vom 30. Mai 1995, 92/13/0200, und vom 16. Jänner 1991, 89/13/0166).

Der Prüfer hat in seiner Stellungnahme dem Beschwerdevorbringen entgegnet, dass es schriftliche Vereinbarungen zwischen der KG und der GesmbH bezüglich der Überlassung der Fahrzeuge und Geschäftsführerverträge nicht gegeben habe. Die Beschwerdeführerin wendete daraufhin ein, dass im Jahr 2005 mündliche Dienstverträge

laut Beilage abgeschlossen worden seien und legte zwei bis auf die Höhe des Entgelts gleichlautende mit den beiden Geschäftsführern abgeschlossene, aber nicht unterfertigte „Geschäftsführer-Dienstverträge“ vor. Der Inhalt wurde in folgenden Paragraphen festgelegt:

§ 1 Aufgabenbereich und Befugnis: Führung der Gesellschaft nach Maßgabe des Gesellschaftsvertrages

§ 2 Pflichten und Verantwortlichkeit: Leitung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen, insbesondere für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange

§ 3 Arbeitsleistung: Zurverfügungstellung seiner Arbeitskraft sowie seine Kenntnisse und Erfahrungen

§ 4 Entgelt: monatliches Entgelt samt Sonderzahlungen und Überstunden

§ 5 Sonstige Leistungen der Gesellschaft: Geschäftsreisen können wahlweise mit dem eigenen Pkw, wofür die Kosten mit dem amtlichen Km-Geld in Rechnung gestellt werden können, oder einem anderen Verkehrsmittel unternommen werden. Es wird kein gesellschaftseigener Pkw zur Verfügung gestellt.

§ 6 Dauer des Vertrages: auf unbestimmte Zeit

§ 7 Teilnichtigkeit

§ 8 Kosten

§ 9 Allgemeine Bestimmungen

§ 10 Gerichtsstand

Geht man davon aus, dass die vorgelegten nicht unterfertigten schriftlichen Verträge inhaltlich mit den mündlichen Vereinbarungen gleichlautend sind, liegen keine klaren Vereinbarungen vor, wonach die beiden Geschäftsführer der GesmbH den Sachbezug für die private Benützung der Fahrzeuge der GesmbH & Co. KG als weitere Entlohnung aus ihrem Dienstverhältnis zur Beschwerdeführerin erhalten haben. Auch aus dem die GesmbH & Co. KG betreffenden Gesellschaftsvertrag vom 2.2.2001 sind keine Anhaltspunkte dafür, dass die GesmbH ihren beiden Geschäftsführern auf Grund mündlicher oder konkludenter Dienstverträge ein Kraftfahrzeug für Privatfahrten überlassen hat, erkennbar.

Nach Punkt IV 1.) des die GesmbH & Co. KG betreffenden Gesellschaftsvertrages vom 2.2.2001 hat der Arbeitsgesellschafter seine Einlageverpflichtung durch die Erbringung von Dienstleistungen in der Form zu erfüllen, dass er die Arbeitskraft und besondere Fachkenntnisse seiner jeweiligen Geschäftsführer der Kommanditgesellschaft in jenem Umfang zur Verfügung stellt, wie es zur Besorgung der Geschäftsführung und Vertretung sowie Erreichung des Gesellschaftszweckes der Kommanditgesellschaft erforderlich ist.

Die Beschwerdeführerin hat in ihrer Gegendarstellung vom 7.3.2011 ausgeführt, dass den Geschäftsführern von der A GesmbH weder für Privatfahrten noch für betriebliche Fahrten ein Auto zur Verfügung gestellt worden sei, sodass in der GesmbH kein Kfz-Aufwand angefallen sei. Im Betriebsvermögen der GesmbH & Co. KG hätten sich Pkw's befunden, die von den Geschäftsführern für betriebliche Zwecke verwendet worden seien. Es sei vereinbart worden, dass die Kosten für Privatfahrten von den Gesellschaftern zu tragen

gewesen seien. Daher seien im Jahr 2005 2.021,78 Euro an C A und 1.736,48 Euro an B A verrechnet worden.

Dadurch, dass bei der GesmbH & Co. KG eine private Nutzungsentnahme dokumentiert und als Privatentnahme der Kommanditisten verbucht wurde, kann ein konkludenter Sachbezug durch die private Nutzung der Fahrzeuge nicht unterstellt werden. Wenn der von der KG im Schätzungswege angesetzte Privatanteil, so wie vom Prüfer in seiner Stellungnahme zur Beschwerde angedeutet, zu niedrig bemessen wurde, hätte dies zu einer Berichtigung führen können. Ein Indiz für das Vorliegen eines Sachbezuges lässt sich daraus aber nicht ableiten (VwGH 22.12.2011, 2008/15/227). Es ist daher beim gegebenen Sachverhalt und nach der zitierten Judikatur nicht möglich, aus dem Fehlen entsprechender klarer und eindeutiger Vereinbarungen den Schluss zu ziehen, dass ein Recht zur Privatnutzung bestehen müsse und in der Folge einen Sachbezug bei den von der GesmbH entlohten Geschäftsführern im Jahr 2005 festzusetzen.

Da laut Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung keine anderen Feststellungen getroffen wurden, waren die angefochtenen Bescheide betreffend das Jahr 2005 aufzuheben.

Zu den angefochtenen Bescheiden betreffend das Jahr 2006:

Die A GesmbH & Co. KG wurde mit Vertrag vom 3.3.2006 rückwirkend zum 5.5.2006 in die A GesmbH eingebbracht und in dieser Rechtsform weitergeführt. Die GesmbH & Co. KG wurde auf Grund des am x1.2006 beim Firmenbuch einlangenden Antrages auf Löschung mit Eintragung am 4.4.2007 im Firmenbuch gelöscht. Wie die Beschwerdeführerin selbst ausgeführt hat bedeutet das, dass die Firmenfahrzeuge ab dem 5.5.2006 sich im Betriebsvermögen der GesmbH befunden haben und daher den beiden Geschäftsführern anstatt von der GesmbH & Co. KG von der Beschwerdeführerin auch für Privatfahrten zur Verfügung gestellt wurden. B A war in der Zeit 5.5.2006 bis 3.3.2006 gar nicht und ab 7.7.2006 mit 15%, also nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 2. Teilsatz EStG 1988 an der Beschwerdeführerin beteiligt. Herr C A war vom 5.5.2006 bis 3.3.2006 mit 25%, also ebenfalls nicht wesentlich, und ab 7.7.2006 mit 26%, und damit wesentlich am Stammkapital der GesmbH beteiligt. Herr B A hat demnach über das gesamte Jahr 2006 und Herr C A im Zeitraum 1-9/2006 nichtselbständige Einkünfte gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 bezogen. Im Zeitraum 10-12/2006 hat Herr C A Einkünfte gemäß § 22 Z 2 2. Teilsatz EStG 1988 bezogen.

Bezüglich des Ansatzes eines Sachbezuges für die beiden Geschäftsführer hat die Beschwerdeführerin eingewendet, dass sich im Jahr 2006 die Autos im Eigentum der GesmbH befunden hätten und auch in diesem Jahr die Kosten für Privatfahrten von der GesmbH an die Gesellschafter weiterverrechnet und deren Verrechnungskonto belastet worden sei, sodass auch im Jahr 2006 kein Vorteil aus dem Dienstverhältnis für die Geschäftsführer bestanden hätte.

Sachbezug bei den nichtselbständigen Einkünften der Geschäftsführer:

Gemäß § 15 Abs. 1 EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 zufließen. Ein geldwerter Vorteil eines Arbeitnehmers ist unter anderem gegeben, wenn ihm ein Kraftfahrzeug vom Arbeitgeber unentgeltlich zur Privatnutzung überlassen wird.

Nach § 4 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge in der Fassung BGBl II 416/2001 ist ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges, maximal Euro 600,- monatlich, anzusetzen, wenn für den Arbeitnehmer die Möglichkeit besteht, ein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benutzen.

Die Möglichkeit der privaten Nutzung der beiden Geschäftsführern von der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellten Fahrzeuge wurde nicht in Abrede gestellt, weswegen der Ansatz eines Sachbezugswertes für die private Benützung der firmeneigenen Fahrzeuge im Rahmen der nichtselbständigen Einkünfte der beiden Geschäftsführer auf Grund der Sachbezugsverordnung jedenfalls zu Recht erfolgt ist.

Sachbezug bei den sonstigen selbständigen Einkünften des C A als wesentlich Beteiligter an der Beschwerdeführerin:

Herr C A hat im Zeitraum 10-12/2006 unbestritten sonstige selbständige Einkünfte gemäß § 22 Z 2 2. Teilsatz EStG 1988 von der Beschwerdeführerin bezogen. Auch in der Zeit seiner wesentlichen Beteiligung ab 10/2006 war es dem Geschäftsführer C A möglich, das ihm von der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellte Kraftfahrzeug privat zu benutzen.

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 geltenden Fassung BGBl. 1993/818 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 2. Teilsatz EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl 1998/818 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 1988, sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 2. Teilsatz EStG 1988.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, welcher von der in § 41 FLAG 1967 festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Wie der VwGH in ständiger Judikatur ausführt, sind § 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 fallen gemäß § 22 Z 2 2. Teilsatz EStG 1988 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 Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für die ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes wesentlich beteiligt war.

Auf Grund dessen, dass Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag von Gehältern und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu entrichten sind, ergibt es sich, dass die Bemessungsgrundlage nicht nur die laufenden Bezüge, sondern sämtliche Bezüge (Sonderzahlungen, Prämien, ersetzte Arztrechnungen, übernommene Versicherungsbeiträge) und geldwerten Vorteile (z.B. Privatnutzung des firmeneigenen PKW's) zu enthalten hat (vgl. BFG RV/7101184/2013 vom 22.8.2014).

Die Höhe des Wertes der privaten Benützung dieses Kraftfahrzeuges wurde vom Prüfer, so wie bei den nichtselbständigen Einkünften, mit dem Sachbezugswert laut Sachbezugsverordnung bemessen. Die Beschwerdeführerin hat gegen die Bemessung der Höhe des Wertes für die private Benützung des Firmenfahrzeuges nach der Sachbezugsverordnung insofern Einwendungen erhoben, als darauf hingewiesen wurde, dass die Kosten für Privatfahrten von der GesmbH an die Gesellschafter weiterverrechnet und deren Verrechnungskonto belastet worden sei. Allenfalls sei lediglich der halbe Sachbezugswert gemäß § 4 Abs. 2 der SachbezugsVO anzusetzen.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der wesentlich beteiligte Gesellschafter - Geschäftsführer zwar mit seinen Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 2. Teilsatz EStG nach § 41 Abs. 2 FLAG für Zwecke der Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages (samt Zuschlag) dem Kreis der "Dienstnehmer" zugeordnet wird; 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 grundsätzlich nicht anwendbar sind. Die entsprechenden Betriebseinnahmen sind gegebenenfalls - beim Fehlen entsprechender Aufzeichnungen - nach den allgemeinen Grundsätzen des § 184 BAO zu schätzen (VwGH 31. 3.2005, 2002/15/0029, 13.4.2005, 2003/13/0014, 22.12.2005, 2003/15/0063).

Wenn der Prüfer den Kfz-Sachbezug in Anlehnung zur Sachbezugsverordnung des Bundesministeriums für Finanzen, BGBl. 2001/416, geschätzt hat, kann unter dem Gesichtspunkt, dass auch die Beschwerdeführerin bis auf das Begehren, lediglich den halben Sachbezugswert anzusetzen, keine Einwendungen erhoben hat, und dem auf § 15 Abs. 2 EStG 1988 basierenden Grundsatz, wonach Sachbezüge mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes angesetzt werden sollen, nicht entgegengetreten werden, da diese üblichen Mittelpreise des Verbrauchsortes jenen Betrag darstellen sollen, den ein Steuerpflichtiger aufwenden hätte müssen, um sich die geldwerten Güter am Verbrauchsort im freien Verkehr zu beschaffen.

Zum Einwand der Beschwerdeführerin, auch im Jahr 2006 seien die Kosten für Privatfahrten von der GesmbH an die Gesellschafter weiterverrechnet worden und hätten deren Verrechnungskonto belastet ist darauf hinzuweisen, dass bei den sonstigen selbständigen Einkünften des Geschäftsführers C A für den Zeitraum 10-12/2006 laut Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung die geleisteten Kostenersätze berücksichtigt wurden. Bei den nichtselbständigen Einkünften der beiden Geschäftsführer hat die Verbuchung einer Nutzungsentnahme auf Kapitalkonten der Gesellschafter mit dem steuerlich anzuerkennenden Dienstverhältnissen nichts zu tun und die zwischen dem Arbeitgeber und Arbeitnehmer bestehenden Rechtsbeziehungen, insbesondere auch bezüglich der Auszahlung von Arbeitslohn, werden nicht berührt. Im Übrigen war der Geschäftsführer B A am Stammkapital der beschwerdeführenden GesmbH erst ab 7.7.2006 beteiligt.

Das Finanzamt hat im Jahr 2006 entsprechend der anzuwendenden gesetzlichen Bestimmungen zu Recht sowohl bei den nichtselbständigen Einkünften der beiden Geschäftsführer als auch bei den sonstigen selbständigen Einkünften des C A eine Sachbezugswert für die private Benützung der firmeneigenen Kraftfahrzeuge angesetzt.

Zur Höhe des vom Finanzamt angesetzten Sachbezugswertes bzw. zum Begehren der Beschwerdeführerin, den halben Sachbezugswert anzusetzen, ist Folgendes auszuführen:

Das Finanzamt hat sowohl bei den nichtselbständigen Einkünften als auch bei den Einkünften gemäß § 22 Z 2 2. Teilsatz EStG 1988 den Wert der privaten Benützung der firmeneigenen Kraftfahrzeuge durch die beiden Geschäftsführer nach der Sachbezugsverordnung, wie oben ausgeführt, zu Recht bewertet. Zum Begehren der Beschwerdeführerin, nur den halben Sachbezugswert anzusetzen, ist Folgendes auszuführen:

Nach § 4 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge in der Fassung BGBl II 2001/416 ist ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges, maximal Euro 600,- monatlich, anzusetzen, wenn für den Arbeitnehmer die Möglichkeit

besteht, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen.

Beträgt nach Abs. 2 der genannten Verordnung die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinn des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist ein Sachbezugswert im halben Betrag (0,75% der Anschaffungskosten, maximal Euro 300,- monatlich) anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes dient als Nachweis zur Ermittlung der Anzahl der betrieblichen und privat gefahrenen Kilometer ein Fahrtenbuch (vgl. VwGH vom 28. Februar 1964, 2176/63 und vom 16. September 1970, 373/70).

Der deutsche Bundesfinanzhof definiert, da der Begriff des ordnungsgemäßes Fahrtenbuches, wie auch im österreichischen EStG, gesetzlich nicht näher bestimmt ist und sich die Ausführungen in den BFH Erkenntnissen mit der österreichischen Rechtsansicht decken, in seiner Entscheidung BFH 1.3.2012, VI R 33/10, die Mindestanforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch folgendermaßen:

"Der gesetzlich nicht weiter bestimmte Begriff des ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs i.S. des § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG ist durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) dahingehend präzisiert, dass nach Wortlaut sowie Sinn und Zweck der Regelung die dem Nachweis des zu versteuernden Privatanteils an der Gesamtfahrleistung dienenden Aufzeichnungen eine hinreichende Gewähr für ihre Vollständigkeit und Richtigkeit bieten und mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sein müssen. Ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch muss zeitnah und in geschlossener Form geführt werden, um so nachträgliche Einfügungen oder Änderungen auszuschließen oder als solche erkennbar zu machen. Hierfür hat es neben dem Datum und den Fahrtzielen grundsätzlich auch den jeweils aufgesuchten Kunden oder Geschäftspartner oder -- wenn ein solcher nicht vorhanden ist-- den konkreten Gegenstand der dienstlichen Verrichtung aufzuführen. Bloße Ortsangaben im Fahrtenbuch genügen allenfalls dann, wenn sich der aufgesuchte Kunde oder Geschäftspartner aus der Ortsangabe zweifelsfrei ergibt oder wenn sich dessen Name auf einfache Weise unter Zuhilfenahme von Unterlagen ermitteln lässt, die ihrerseits nicht mehr ergänzungsbedürftig sind. Dementsprechend müssen die zu erfassenden Fahrten einschließlich des an ihrem Ende erreichten Gesamtkilometerstandes im Fahrtenbuch vollständig und in ihrem fortlaufenden Zusammenhang wiedergegeben werden. Grundsätzlich ist dabei jede einzelne berufliche Verwendung für sich und mit dem bei Abschluss der Fahrt erreichten Gesamtkilometerstand des Fahrzeugs aufzuzeichnen. Besteht allerdings eine einheitliche berufliche Reise aus mehreren Teilabschnitten, so können diese Abschnitte miteinander zu einer zusammenfassenden Eintragung verbunden werden. Dann genügt die Aufzeichnung des am Ende der gesamten Reise erreichten Gesamtkilometerstands, wenn zugleich die einzelnen Kunden oder Geschäftspartner im Fahrtenbuch in der zeitlichen Reihenfolge aufgeführt werden, in der sie aufgesucht worden sind. Wenn jedoch der berufliche Einsatz des Fahrzeugs zugunsten einer privaten Verwendung unterbrochen wird, stellt

diese Nutzungsänderung wegen der damit verbundenen unterschiedlichen steuerlichen Rechtsfolgen einen Einschnitt dar, der im Fahrtenbuch durch Angabe des bei Abschluss der beruflichen Fahrt erreichten Kilometerstands zu dokumentieren ist (vgl. BFH-Urteile vom 9. November 2005 VI R 27/05, BFHE 211, 508, BStBl II 2006, 408; vom 16. November 2005 VI R 64/04, BFHE 211, 513, BStBl II 2006, 410; vom 16. März 2006 VI R 87/04, BFHE 212, 546, BStBl II 2006, 625; vom 14. Dezember 2006 IV R 62/04, BFH/NV 2007, 691; vom 10. April 2008 VI R 38/06, BFHE 221, 39, BStBl II 2008, 768)."

Daraus ist abzuleiten, dass an den laut Sachbezugsverordnung geforderten Nachweis einer privaten Fahrleistung von nicht mehr als 6000 km pro Jahr mit dem Firmenfahrzeug und damit zum Ansatz des halben Sachbezugswertes hohe Anforderungen gestellt werden. Dies ist schon deswegen einleuchtend, weil sonst der Ansatz des halben Sachbezugswertes leicht und missbräuchlich möglich wäre und damit die Gleichmäßigkeit der Besteuerung hinsichtlich solcher Arbeitnehmer, die keine Möglichkeit der privaten Nutzung eines Firmenfahrzeuges haben, nicht gewährleistet wäre.

Die beiden gegenständlich betroffenen Geschäftsführer haben ein derartiges Fahrtenbuch nicht geführt. Stattdessen wurden beispielsweise für das Fahrzeug Auto mit dem Kennzeichen ABC für den Zeitraum 01/2006 bis 12/2006 und einer berechneten km-Leistung für 12 Monate von 30.000 km die folgenden, tabellenförmig im Nachhinein erstellten Aufzeichnungen übermittelt: in der ersten Spalte wird die Position (1, 2, 3, ... 32) genannt. In der zweiten Spalte wird als Zeitraum entweder „01/2006 bis 12/2006“ oder „ab 05/2006, ab 01/2006, ...“ angegeben. In der dritten Spalte wird die Anzahl der Fahrten zu den einzelnen Positionen angegeben (zwischen 1 und 15). Die vierte Spalte trägt als Überschrift „Fahrtzweck“. Darin werden verschiedene Projekte genannt, z.B. „Projekt E, Projekt F, Projekt G, Projekt H, ...“. In der überwiegenden Anzahl wird jedoch „Kundenbesuch, Projektgespräche“ genannt. In der fünften Spalte werden die Kunden genannt, z.B. ABCDEF, In der sechsten Spalte werden, offensichtlich immer gerundet, die km pro Fahrt angeführt, z.B. 60, 760, 110, 140, 100, 25, 150, 250, In der siebenten Spalte wird die Summe der Anzahl der Fahrten multipliziert mit den km pro Fahrt angeführt, z.B. 4.560, 220, 280, 200, 375, 500, Am unteren Ende des Blattes wird die Summe der dienstlichen Nutzung mit 25.950 km errechnet. Im Zusammenhang mit der oben genannten berechneten km-Leistung für 12 Monate von 30.000 soll damit wohl zum Ausdruck gebracht werden, dass der betreffende Geschäftsführer im Jahr 2006 „nur“ 4.050 private Kilometer mit dem dienstgebereigenen Kfz zurückgelegt hat und somit der halbe Sachbezugswert laut Sachbezugsverordnung anzusetzen wäre. Die Fahrtaufzeichnungen für das andere Fahrzeug wurden ebenfalls in dieser Art und Weise geführt.

Wenn gleich die Höhe der privat gefahrenen Kilometer mit dem arbeitgebereigenen Kfz nicht nur durch ein Fahrtenbuch, sondern auch anders nachgewiesen werden kann, werden die Erfordernisse der Überprüfbarkeit der vorgelegten Unterlagen gleich streng, wie bei einem Fahrtenbuch, zu beurteilen sein.

Bei den vorgelegten Unterlagen kann nicht davon ausgegangen werden, dass sie zeitnah und in geschlossener Form geführt worden wären, da sie einerseits erst im Nachhinein und andererseits mit dem Computer erstellt wurden, wodurch jederzeitige Einfügungen und Änderungen möglich sind. Es fehlen neben dem Datum der einzelnen Reisen auch die genauen Ortsangaben der Kunden, wodurch eine Überprüfung der vorgelegten Unterlagen mit vertretbarem Aufwand nicht möglich ist. Vollständige und fortlaufende Kilometerstände des Fahrzeuges fehlen ebenfalls. Aufzeichnungen von Privatfahrten wurden überhaupt nicht geführt, sondern so wie die betrieblichen Fahrten geschätzt.

Es ist somit deutlich zu erkennen, dass die von der Rechtsprechung geforderte hinreichende Gewähr für die Vollständigkeit der Aufzeichnungen und die mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin geforderte Überprüfbarkeit eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuches oder auch anderer vorgelegter Unterlagen nicht in ausreichendem Ausmaß als Nachweis für die Zuerkennung des halben Sachbezugswertes gegeben ist, weshalb diesem Begehr nicht nachgekommen werden konnte.

Zusammenfassend war dem Begehr der Beschwerdeführerin betreffend das Jahr 2005 auf Grund der dargestellten Judikatur statzugeben. Die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend das Jahr 2006 mussten aus den dargestellten Gründen abgewiesen werden. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit der ordentlichen Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Nachdem die Beschwerde insoweit keine für die Entscheidung maßgeblichen Rechtsfragen aufwirft, denen im Sinne der zitierten Bestimmungen grundsätzliche Bedeutung zukäme und Gesichtspunkte, die dessen ungeachtet gegen die Unzulässigkeit der Revision sprechen würden, nicht vorgebracht wurden, war unter Hinweis auf die zitierte eindeutige Rechtsprechung die Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision auszusprechen.

Graz, am 15. Jänner 2018

