

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Radschek in der Beschwerdesache Bf. Gesellschaft m.b.H., [Adresse], vertreten durch Schmitt & Schmitt Wirtschaftstreuhandgesellschaft m.b.H., Strohgasse 25, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 30.06.2017 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 29.05.2017 betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2015 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

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

## Entscheidungsgründe

Im Rahmen einer bei der beschwerdeführenden Gesellschaft (Bf.) durchgeführten Gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) der Jahre 2012 bis 2015 wurde ausschließlich festgestellt, dass dem zu 100% an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführer zwei Firmenfahrzeuge zur Verfügung stünden. *"Aufgrund der Ergebnisunterlage Salzburger Steuerdialog 2014"* seien grundsätzlich die gesamten der Bf. entstandenen Kosten (sowohl für private als auch für betriebliche Fahrten) als Bemessungsgrundlage für die Lohnnebenkosten heranzuziehen.

Somit seien ab dem Jahr 2015 die gesamten Kosten in die Bemessungsgrundlage für die Lohnnebenkosten einzubeziehen. Die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2015 seien damit um die Differenz der gesamten KFZ-Kosten der beiden Fahrzeuge abzüglich des bereits laut Lohnverrechnung berechneten Sachbezuges zu erhöhen.

Das Finanzamt schloss sich dieser Ansicht an und erhöhte in den angefochtenen Bescheiden die Bemessungsgrundlage in diesem Sinne.

In der fristgerecht eingebrachten Beschwerde wandte sich die steuerliche Vertretung gegen die Einbeziehung der gesamten Kosten der dem Geschäftsführer zur Verfügung gestellten Firmenfahrzeuge in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2015 zunächst mit der Feststellung, dass

die *"Ergebnisunterlage Salzburger Steuerdialog 2014"* als Ergebnisbericht einer Fortbildungsveranstaltung der Finanzverwaltung keine rechtliche Bindung irgendeiner Art entfalten könne. Es handle sich hierbei, genau wie bei Erlässen und Steuerrichtlinien bestenfalls um interne Anweisungen und Rechtsmeinungen des Finanzministeriums, welche jedoch allesamt nur insoweit Gültigkeit entfalten könnten, als sie in den diesbezüglichen Gesetzesmaterien auch vollinhaltlich Deckung fänden.

Die Festsetzung der Lohnnebenkosten stütze sich in diesem Fall vermeintlich auf § 22 Z 2 EStG, indem es unter anderem heiße: *"Die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft [ . . . ] gewährt werden."* Die belangte Behörde gehe daher offenbar von der irrigen Annahme aus, dass zu den "sonstigen Vergütungen" auch jene Teile der KFZ-Kosten gehören würden, welche auf die betriebliche Nutzung entfielen. Logischerweise könnten mit dem Begriff Vergütung nur jene Zahlungen oder geldwerten Vorteile gemeint sein, die letztlich auch der privaten Sphäre des jeweiligen Empfängers zu Gute kommen würden.

Würde man der Logik der belangten Behörde folgen, so wären jegliche Zahlungen und geldwerten "Vorteile" der Bemessungsgrundlage der Lohnnebenkosten hinzuzurechnen. Dies beträfe dann aber auch Zahlungen für Barauslagen des Geschäftsführers, wie bspw. privat verauslagte Reisekosten für eine ausschließlich beruflich veranlasste Reise, welche von der Gesellschaft refundiert würden. Ebenso sämtliche Barauslagen, die üblicherweise im Rahmen von sogenannten Spesenverteilern an Mitarbeiter refundiert würden, und bei denen es sich eigentlich um nichts anderes handle als um einen durchlaufenden Posten.

Das gleiche gelte für den Teil des geldwerten Vorteils aus einem Firmenfahrzeug, welcher auf die beruflichen Fahrten entfalle: Auch hier handle es sich gewissermaßen um eine Art von durchlaufendem Posten, weil der geldwerte "Vorteil" aus der Übernahme jenes Teils der KFZ-Kosten, welcher ausschließlich auf die betrieblichen Fahrten entfalle, letzten Endes den Empfänger niemals in seiner privaten Sphäre bereichere.

Die konkrete Rechtsauslegung der belangten Behörde würde bedeuten, dass es steuerlich einen Unterschied machen würde, ob Kosten direkt von der Gesellschaft übernommen und auch direkt bezahlt würden, oder ob solche Kosten zunächst vom Geschäftsführer verauslagt und später von der Gesellschaft refundiert würden. Die Art des Zahlungsflusses allein dürfe jedoch keine unterschiedliche steuerliche Behandlung zur Folge haben, da es steuerlich immer auf den reinen wirtschaftlichen Gehalt ankomme, und darauf, wer letztlich belastet bzw. bereichert werde. Andernfalls wäre dies eine klare Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes.

Würde man den Ansatz der belangten Behörde konsequent zu Ende führen, dann hieße dies, dass sämtliche Leistungen, die dem Geschäftsführer für seine berufliche Tätigkeit seitens der Gesellschaft zur Verfügung gestellt würden, die Bemessungsgrundlage der Lohnnebenkosten erhöhen würden; und zwar unabhängig davon, wie hoch eine allfällige Privatnutzung ausfalle bzw. ob überhaupt eine private Nutzung vorliege. Dies beträfe dann wohl auch Firmenhandy, Laptop, etc. Abgesehen davon, dass eine

derartige Gesetzesauslegung keinerlei Deckung im geltenden Gesetz fände, und von den Finanzämtern im Gegensatz zu den KFZ-Kosten auch nicht praktiziert werde, würde dies sicherlich nicht den Willen des Gesetzgebers widerspiegeln.

Auch das BFG habe in seiner Entscheidung vom 22.3.2014 (RV/7101184/2013) festgehalten, dass die Privatnutzung des firmeneigenen PKW einen geldwerten Vorteil im Sinne des § 22 Z 2 EStG darstelle. Die explizite Nennung der privaten Nutzung lasse darauf schließen, dass sinngemäß nur der reine Privatanteil und jedenfalls nicht die vollen KFZ-Kosten Bemessungsgrundlage für die Lohnnebenkosten darstellen würden.

Das Finanzamt legte die Beschwerde antragsgemäß - ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung - dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Auf Anfrage des Bundesfinanzgerichtes gab der steuerliche Vertreter der Bf. Folgendes bekannt:

*"1. Der PKW [PKW1] wurde ausschließlich durch den Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerde führenden Partei, Herrn GF, sowohl beruflich als auch privat verwendet. Der PKW [PKW2] steht in erster Linie der Belegschaft für Dienstfahrten zur Verfügung, wird jedoch auch gelegentlich vom Geschäftsführer selbst, dann jedoch weit überwiegend beruflich für Kundenfahrten benutzt.*

*Für beide Fahrzeuge wurde daher für Herrn GF ein Sachbezug angesetzt.*

*2: Kostenaufstellung und Belege der genannten Fahrzeuge liegen diesem Schreiben in Kopie bei. Fahrtenbücher wurden nicht geführt, weshalb der Sachbezug im Schätzungswege ermittelt wurde (siehe Ausführungen zu Punkt 3).*

*3. Die betriebsinterne Buchhaltungsabteilung hat Anfang 2006 die gesamten PKW-Kosten der durch den Geschäftsführer genutzten PKWs auf Basis der Werte aus 2005 mit EUR 13.868,- berechnet. Darauf basierend wurde ein geschätzter Privatnutzungsanteil in Höhe von 30%, somit EUR 4.160,42 p.a. bzw. EUR 346,70 monatlich errechnet, welcher ab 2006 in der Lohnverrechnung als monatlicher Sachbezug zum Ansatz kam. Dieser Wert wurde in weiterer Folge jährlich inflationsbedingt angepasst. Diese Vorgehensweise war zweckdienlich, da ja in der Lohnverrechnung monatlich Sachbezugswerte anzusetzen sind, die durchschnittlichen KFZ-Kosten des Betriebes aber erst nach Jahresende berechnet werden können.*

*Im Zuge der Bilanzarbeiten wurde seitens unserer Kanzlei dann regelmäßig überprüft, ob der 30%ige Anteil der tatsächlich entstandenen Kosten auch den angesetzten Sachbezugswerten entsprach. Dabei wurde festgestellt, dass die tatsächlichen Kosten meist geringer ausfielen, womit der angesetzte Sachbezug sogar noch einem höheren, als nur einem 30%igen Privatanteil entsprach.*

*Der guten Ordnung halber möchten wir an dieser Stelle festhalten, dass der zum Ansatz gekommene private Nutzungsanteil in Höhe von 30% von der belangten Behörde im Zuge der Außenprüfung nicht in Zweifel gezogen wurde. Es wurden jedoch seitens der belangten Behörde, ungeachtet der Tatsache, dass die Fahrzeuge zum Großteil betrieblich*

*genutzt wurden, die vollen KFZ-Kosten den Lohnnebenkosten unterzogen. Dagegen richtet sich unsere Beschwerde."*

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

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Die Bf. stellte ihrem Gf. zwei Fahrzeuge zur Verfügung, die er sowohl betrieblich als auch privat nutzen konnte. Die beiden Fahrzeuge verfügten über ein Wechselkennzeichen. Während der PKW [PKW1] ausschließlich vom Gf. benutzt wurde, stand der PKW [PKW2] in erster Linie der Belegschaft für betriebliche Fahrten zur Verfügung. Für beide Fahrzeuge wurde kein Fahrtenbuch geführt. Die vom Gf. der Bf. zurückgelegten Privatfahrten wurden mit 30% der mit den beiden Fahrzeugen zurückgelegten Fahrten schätzungsweise ermittelt und der diesem Prozentsatz entsprechende Anteil an den PKW-Kosten in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen.

Im Hinblick darauf, dass der PKW [PKW1] ausschließlich vom Gf. sowohl beruflich als auch privat genutzt wurde und der PKW [PKW2] in erster Linie von der Belegschaft verwendet wurde, erscheint die Schätzung der vom Gf. durchgeführten Privatfahrten mit 30% durchaus realistisch.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den Feststellungen der Außenprüfung und den Ausführungen der Bf. und ist nicht strittig, zumal von der Außenprüfung keine von den Erklärungen der Bf. abweichende Nutzung der beiden Kraftfahrzeuge festgestellt wurde.

Der festgestellte Sachverhalt war folgendermaßen rechtlich zu würdigen:

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann gemäß § 201 Abs. 1 BAO nach Maßgabe des § 201 Abs. 2 BAO von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO kann die Festsetzung erfolgen, wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG) 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.

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG 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.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 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 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 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.

§ 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 Gesellschaftergeschäftsführer 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 Gesellschaftergeschäftsführer 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 Gesellschaftergeschäftsführers 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 Gesellschaftergeschäftsführers entfallenden KFZ-Kosten in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen. Dies ist jedoch bereits im Rahmen der Selbstbemessung der Abgaben insofern geschehen, als ein schätzungsweise ermittelter Privatanteil von ca. 30% berücksichtigt wurde.

Die Festsetzung gemäß § 201 BAO kann dann, wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als "nicht richtig" erweist, gemäß Abs. 2 Z 3 leg. cit. erfolgen, *"wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden"*.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind (vgl. VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035). Im Falle selbstberechneter Abgaben ist in sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO auf den Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages abzustellen (vgl. VwGH 18.12.2017, Ra 2017/15/0063).

Das Bundesfinanzgericht hat gemäß § 279 Abs. 2 BAO außer in hier nicht interessierenden Fällen des Abs. 1 leg. cit. immer in der Sache selbst zu entscheiden. Bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Sache, über welche das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 Abs. 2 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde gebildet hatte. Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (vgl. VwGH 29.1.2015, 2012/15/0030, sowie VwGH 18.12.2017, Ra 2017/15/0063 ).

Aufgabe des Bundesfinanzgerichts bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Im Falle einer Bescheiderlassung nach § 201 Abs. 2 Z 3 BAO ist entscheidend, ob und gegebenenfalls welche für das Finanzamt seit der Selbstbemessung neu hervorgekommenen Umstände seitens des Finanzamtes dargetan wurden, die als Wiederaufnahmegrund geeignet sind (vgl. VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058 sowie VwGH 18.12.2017, Ra 2017/15/0063).

Gegenständlich hat das Finanzamt in den angefochtenen Bescheiden zur Begründung zunächst auf den Bericht über das Ergebnis einer bei der Bf. durchgeführten GPLA vom 29.05.2017 sowie auf die Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 22.05.2017 verwiesen. Im Bericht über die GPLA wurde ausgeführt, dass im Zuge der Außenprüfung erstmalig festgestellt worden sei, dass dem zu 100% an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführer zwei Firmenfahrzeuge zur Verfügung stünden. Grundsätzlich seien die gesamten der Bf. entstandenen Kosten (sowohl für private als auch für betriebliche Fahrten) als Bemessungsgrundlage für die Lohnnebenkosten heranzuziehen, weshalb die Differenz zu den bisher berücksichtigten Kosten der Privatfahrten des

Gesellschaftergeschäftsführers der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag hinzugerechnet werde. Die Bescheidbegründung bringt damit klar zum Ausdruck, welcher Tatsachenkomplex im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO den angefochtenen Bescheiden zu Grunde gelegt wurde. Dass die Schätzung der Bf. des auf die private Nutzung entfallenden Anteiles der gesamten Kraftfahrzeugkosten entfallenden geldwerten Vorteiles des Gesellschaftergeschäftsführers nicht mit den tatsächlichen Gegebenheiten übereinstimmen würde, kann den als Bescheidbegründung dienenden Feststellungen im GPLA-Bericht nicht entnommen werden.

Im Hinblick darauf, dass die Bf. den mit den Privatfahrten des Gesellschaftergeschäftsführers verbundenen KFZ-Aufwand ohnehin im Rahmen der Selbstbemessung der Abgaben in deren Bemessungsgrundlagen einbezogen hat, wurden in den gemäß § 201 BAO erlassenen Bescheiden keine für das Finanzamt seit der Selbstbemessung neu hervorgekommenen Umstände dargetan, die sich als Wiederaufnahmegrund eigenen, weshalb eine Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO nicht hätte erfolgen dürfen.

Die angefochtenen Bescheide waren daher ersatzlos aufzuheben.

### **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 im gegenständlichen Fall zu beurteilende Rechtsfrage, ob im Falle der Zurverfügungstellung eines Kraftfahrzeuges an den wesentlich beteiligten Gesellschaftergeschäftsführer sämtliche mit der Haltung des Kraftfahrzeuges verbundene Kosten oder nur jener Anteil, der auf dessen Privatfahrten entfällt, in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen ist, 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 26. Juni 2018

