

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der Bf über die Beschwerden vom 21.4.2015 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Bruck Leoben Müzzzuschlag vom 25.03.2015 betreffend die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2010, 2011, 2012 und 2013 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage	Dienstgeberbeitrag	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag
2010	53.597,90 Euro	2.411,90 Euro	214,39 Euro
2011	188.946,93 Euro	8.502,61 Euro	755,79 Euro
2012	198.509,31 Euro	8.932,92 Euro	774,19 Euro
2013	217.103,23 Euro	9.769,65 Euro	846,70 Euro

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

## Entscheidungsgründe

Bei der als GesmbH betriebenen Beschwerdeführerin wurde im Zuge einer Lohnabgabenprüfung laut Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung festgestellt, dass der mit 100% am Stammkapital beteiligten Gesellschaftergeschäftsführerin ein Pkw auch zur Privatnutzung zur Verfügung gestellt wurde. Dieser Vorteil sei nicht in die Bemessungsgrundlage für den DB/DZ genommen worden. Laut Salzburger Steuerdialog 2014 seien in so einem Fall alle Aufwendungen des Pkw dem Geschäftsführer zuzuordnen. Aus diesem Grund seien die gesamten Aufwendungen für den Pkw in die Bemessungsgrundlage für den DB und DZ miteinbezogen worden.

Das Finanzamt folgte dieser Feststellung und erließ die angefochtenen Bescheide.

In den dagegen fristgerecht erhobenen Beschwerden wird zusammenfassend darauf hingewiesen, dass auf die Aussagen des Salzburger Steuerdialogs 2014 ohne weitere sachliche Begründung Bezug genommen worden sei. Weiters wird unter Hinweis auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes zur GZ. RV/7101184/2013 beantragt, auf Grund der ordnungsgemäß geführten Bücher zur Ermittlung der Kfz-Kosten und ebenso vollständiger Fahrtenbücher zur Ermittlung der privaten Verwendungen die anteiligen Betriebseinnahmen als weitere Bemessungsgrundlage für den DB und DZ heranzuziehen.

In den abweisenden Beschwerdeentscheidungen vertritt das Finanzamt die Ansicht, dass für die Nutzung des Firmen-Kfz durch die Gesellschaftergeschäftsführerin die gesamten der GmbH entstandenen Kosten (sowohl private als auch betriebliche Fahrten) als Bemessungsgrundlage für die Lohnnebenkosten heranzuziehen seien. Als Betriebseinnahmen bei wesentlich beteiligten Gesellschaftergeschäftsführern seien die betrieblich veranlassten Wertzugänge in geldwerten Vorteilen der Zurverfügungstellung des Kfz anzusetzen. Hinsichtlich eines Firmen-Kfz würden Betriebseinnahmen grundsätzlich in der Höhe des unternehmensrechtlichen Ansatzes vorliegen und dieser auch als Bemessungsgrundlage für die Lohnnebenkosten heranzuziehen sein. Aus dem angeführten Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes sei nicht ableitbar, dass immer nur die "Privatfahrten" für die Bemessung der Lohnnebenkosten herangezogen werden könnten, da in diesem Fall der Gegenstand des Verfahrens nur die auf die Privatfahrten entfallenden Kosten gewesen seien.

In den dagegen fristgerecht eingebrachten Vorlageanträgen wird ergänzend zu den Beschwerden darauf hingewiesen, dass in dem zitierten Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes deutlich und präzise die Rechtsgrundlagen und die höchstrichterlichen Entscheidungen in Bezug auf den Sachverhalt für wesentlich beteiligte Gesellschaftergeschäftsführer erörtert worden seien. Wenn das Finanzamt zur Ansicht komme, dass daraus nicht ableitbar wäre, dass immer nur Privatfahrten für die Bemessungsgrundlagen der Lohnnebenkosten herangezogen werden könnten, da in diesem Fall der Gegenstand des Verfahrens nur die auf die Privatfahrten entfallenden Kosten gewesen wären, verlasse es den durch dieses Erkenntnis des BFG präzise definierten, logisch nachvollziehbaren Gedankengang. Es könne kein Zweifel darin bestehen, dass der Inhalt und die Schlussfolgerungen des zitierten Erkenntnisses des BFG eindeutig entscheidungsrelevant für den beschwerdegegenständlichen Sachverhalt seien.

Nach dem Salzburger Steuerdialog 2014 könnten der Ermittlung des geldwerten Vorteils einerseits die Sachbezugswerte gemäß § 4 der Sachbezugsverordnung BGBl II 416/2001 zu Grunde gelegt werden oder andererseits, sofern die Gesellschaft von dieser Möglichkeit nicht Gebrauch mache, sei auf Basis der unternehmensrechtlichen Ansätze zu bemessen, was zu einer faktischen Abkehr der alternativen Bemessungsgrundlage führen würde, wenn von der Möglichkeit der Sachbezugswerte nicht Gebrauch gemacht werde. Mit dem prozentuellen Maß von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten könnten nur anteilige, pauschal geschätzte Kosten gemeint sein. Durch Kostenbeiträge sei es

zudem möglich, die Bemessungsgrundlage zu reduzieren. Eine andere Vorgangsweise, als die kostenorientierte Ermittlung des geldwerten Vorteils der Privatnutzung eines firmeneigenen Pkw, sei nicht gerechtfertigt, wenn man eine sachgerechte Entscheidung auf gesetzlicher Grundlage treffen wollte. Schließlich erhebe sich die Frage, auf welcher Grundlage die Finanzverwaltung offensichtlich rückwirkend Feststellungen treffen würde, die weder durch Gesetz noch durch ständige Verwaltungsübung Deckung finden würden. Unter Zugrundelegung der geführten Bücher zur Ermittlung der Kfz-Kosten und der vollständigen Fahrtenbücher zur Ermittlung der privaten Verwendung wird beantragt die Bemessungsgrundlage für 2010 in Höhe von 36%, für 2011 in Höhe von 37,72%, für 2012 in Höhe von 41,32% und für 2013 in Höhe von 32,84% der gesamten angefallenen Kosten für das Firmen-Kfz festzusetzen.

Das Finanzamt legte die Beschwerden an das BFG zur Entscheidung vor.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

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 zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 19.04.2018, Ro 2018/15/0003, wird aber auch 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-PKW 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 Beschwerdeführerin 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 Beschwerdeführerin hat vorgebracht, dass die Gesellschaftergeschäftsführerin für jedes Jahr vollständige Fahrtenbücher geführt hat und ordnungsgemäß geführte Bücher zur Ermittlung der Kfz-Kosten vorliegen würden. Das Finanzamt hat über Ersuchen des BFG die private Nutzung des arbeitgebereigenen Kfz und die in der Beschwerde angegebenen Privatanteile anhand der Fahrtenbücher überprüft. Dabei wurden zusammengefasst keine Abweichungen festgestellt. Den Nachforderungen für den DB und DZ werden daher, wie von der Beschwerdeführerin begehrt, die sich laut G&V

für das Kfz ergebenden Kosten und die Privatanteile in Prozenten laut Fahrtenbücher wie folgt zu Grunde gelegt:

	2010	2011	2012	2013
Kosten laut G&V	10.094,32	10.433,18	10.974,57	11.564,77
Privatanteil in % lt. Fahrtenbuch	36,00%	37,72%	41,32%	32,84%
Privatanteil	3.634,00	3.935,00	4.535,00	3.798,00
DB	163,53	177,08	204,08	170,91
DZ	14,54	15,74	17,69	14,81

Die Bemessungsgrundlage für den DB und DZ ergibt sich aus folgender Berechnung:

	2010	2011	2012	2013
Bemessungsgrundlage lt. Bescheid	60.058,22	195.445,11	204.948,88	224.870,00
abz. gesamte Kfz-Kosten	-10.094,32	-10.433,18	-10.974,57	-11.564,77
zuzüglich Privatanteil Kfz-Kosten	+3.634,00	+3.935,00	+4.535,00	+3.798,00
Bemessungsgrundlage lt. BFG	53.597,90	188.946,93	198.509,31	217.103,23
DB	2.411,90	8.502,61	8.932,92	9.769,65
DZ	214,39	755,79	774,19	846,70

#### Unzulässigkeit einer ordentlichen 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.

Graz, am 14. November 2018