

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter

A

in der Beschwerdesache

BF

vertreten durch

StB

gegen

FA

vertreten durch

AB

wegen

behaupteter Rechtswidrigkeit der Bescheide betreffend den Dienstgeberbeitrag zum FLAF 2012, 2013 und 2014, alle vom 17.09.2015

zu Recht erkannt:

1. Den Beschwerden vom 13.10.2015 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

2. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben betragen:  
Dienstgeberbeitrag 2012:

Bemessungsgrundlage € 3.163,91; Dienstgeberbeitrag € 156,49

Dienstgeberbeitrag 2013:

Bemessungsgrundlage € 3.477,46; Dienstgeberbeitrag € 142,38

Dienstgeberbeitrag 2014:

Bemessungsgrundlage € 4066,53; Dienstgeberbeitrag € 182,99

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

## Entscheidungsgründe

Bei der BF wurde im Jahr 2015 eine GPLA-Prüfung über die Jahre 2012-2014 durchgeführt. Dabei stellte die Prüferin fest, dass dem alleinigen Gesellschafter und Geschäftsführer ein Firmen Pkw auch zur privaten Nutzung zur Verfügung stehe.

Die Kosten der privaten Nutzung dieses Fahrzeuges waren vom Gesellschafter-Geschäftsführer mit 20 % der Betriebskosten in seiner Einkommensteuererklärung als selbstständige Einkünfte erklärt worden. In die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum FLAF seien jedoch keine Beträge für den Vorteil der Privatnutzung einbezogen worden. Dieser Vorteil unterliege jedoch dem Dienstgeberbeitrag, da auch wesentlich Beteiligte im Sinn des § 22 Z. 2 EStG 1988 als Dienstnehmer zu betrachten seien, wobei als Arbeitslöhne Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art zu sehen seien. Die Zurverfügungstellung eines Firmen Pkw stelle eine solche Vergütung in Höhe der gesamten Ausgaben der Gesellschaft (brutto) dar. Da für den Bereich der selbstständigen Einkünfte keine Sachbezugswerte existierten, sei als Vergütung der Vorteil in Höhe der gesamten tatsächlich entstandenen Kfz Kosten anzusetzen.

Bisher sei die Privatnutzung des Firmen Pkw bei den Lohnnebenkosten gänzlich unberücksichtigt geblieben. Es sei auch der selbst ermittelte privat Anteil nicht berücksichtigt worden, weswegen eine Festsetzung durch Abgabenbescheid gemäß § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO zu erfolgen habe. Weiters begründete die Prüferin ihre Ermessensentscheidung betreffend die Festsetzung der Dienstgeberbeiträge.

Gegen die dazu erlassenen Bescheide betreffend den Dienstgeberbeitrag zum FLAF für die Jahre 2012-2014 erhob die BF durch ihre ausgewiesene Vertreterin fristgerecht Beschwerde und führte darin im Wesentlichen aus, dass die Rechtsausführungen des FA verfehlt seien, begründete dies ausführlich und beantragte die Festsetzung des Dienstgeberbeitrags für 2012-2014 auf Basis des Privatenanteiles von 20 % der Kfz Kosten der jeweiligen Jahre.

Darauf erließ das FA eine Beschwerdevorentscheidung, in der es die Beschwerde als unbegründet abwies und ausführlich begründete, warum die gesamten Kosten des Firmen Pkw des als Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrags anzusetzen seien.

Darauf beantragte die BF durch ihre ausgewiesene Vertreterin fristgerecht die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

Mit Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses vom 27.10.2017 wurde dieser Beschwerdefall gemäß § 9 Abs. 9 BF GG der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung zur Entscheidung zugewiesen.

### **Das BFG hat dazu erwogen:**

Gemäß § 9 Abs. 9 BF GG kann der Geschäftsverteilungsausschuss einer Einzelrichterin oder einem Einzelrichter oder Senat eine ihr oder ihm zufallende Rechtssache

durch Verfügung abnehmen, wenn die Einzelrichterin oder der Einzelrichter oder Senat verhindert oder wegen des Umfangs ihrer oder seiner Aufgaben an deren Erledigung innerhalb einer angemessenen Frist gehindert ist. Auf Grund des im Verfahrensgang dargestellten Beschlusses des Geschäftsverteilungsausschusses ist sohin der nun entscheidende Einzelrichter zur Entscheidung des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens zuständig.

Das BFG legt seiner Entscheidung den im Folgenden dargestellten Sachverhalt zugrunde, der sich aus den Akten des Verwaltungsverfahrens sowie aus dem Vorbringen der Parteien im Beschwerdeverfahren ergibt.

GF war im Prüfungszeitraum Geschäftsführer der BF. Er war auch deren 100 % Gesellschafter. Der Geschäftsführer übte diese Tätigkeit gleich einem Angestellten aus.

Die BF war Eigentümer eines Pkw, den sie ihrem Geschäftsführer für berufliche Fahrten und auch für private Fahrten zur Verfügung stellte. Das Ausmaß der privaten Nutzung dieses Fahrzeuges betrug 20%.

Die gesamten Kosten für das gegenständliche Fahrzeug betrugen im Jahr 2012: € 17.387,33, im Jahr 2013: € 15.819,57 und im Jahr 2014: € 20.332,66.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den Akten des FA, den Akten des Beschwerdeverfahrens bzw. dem vorbringen der Parteien im Beschwerdeverfahren. Er ist von den Parteien des Verfahrens nicht bestritten.

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob für Zwecke der Bemessung des Dienstgeberbeitrags dem Geschäftsführer die gesamten Kosten dieses Firmen PKW als sonstige Vergütung für seine Tätigkeit zuzurechnen sind oder ob lediglich der Teil der Kosten, der auf die private Nutzung entfällt, als sonstige Vergütung zu erfassen ist.

Dazu ist in rechtlicher Hinsicht auszuführen, dass gemäß § 41 Abs. 1 FLAG den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten haben, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; ...

Nach § 41 Abs. 2 FLAG sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, ..., sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des EStG 1988.

Nach § 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 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 EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Nach § 41 Abs. 5 FLAG betrug der Beitrag im Prüfungszeitraum 4,5 v.H. der Beitragsgrundlage.

Nach § 22 Z. 2, 2. Teilstrich EStG 1988 sind Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit auch Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit. Darunter fallen 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. ...

Nach § 22 Z. 2, EStG 1988 in der Fassung des BGBl 243/2015 wird der Bundesminister für Finanzen ermächtigt, 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.

Nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet.

Dem FA ist zwar darin zuzustimmen, dass die Textierung in § 22 Z. 2 EStG 1988 (Bezüge und Vergütungen) nicht der Textierung im § 25 EStG 1988 (Bezüge und Vorteile aus dem Dienstverhältnis) entspricht. Dennoch hat der Gesetzgeber nach Sicht des BFG in beiden Fällen den gleichen Regelungsinhalt angestrebt. Dies erscheint auch konsequent, handelt es sich bei einer Tätigkeit nach § 22 Z. 2 EStG doch um eine Tätigkeit, die einem Dienstverhältnis vergleichbar ist, es fehlt lediglich das Merkmal der Weisungsgebundenheit.

Diesem Gedanken widerspricht auch das vom FA angeführte Nettoprinzip nicht, nach dem - wie das FA sowohl in der Bescheidbegründung als auch in der Beschwerdevorentscheidung ausgeführt hat - bei einem wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer sämtliche Einnahmen (so z.B. auch Reisekostenersätze durch die Gesellschaft) den Gehältern und Vergütungen dieses Gesellschafter-Geschäftsführers zugerechnet werden und in weiterer Folge auch dem Dienstgeberbeitrag zum FLAF zu unterziehen sind. Darin ist kein Unterschied zu einem Arbeitnehmer zu erblicken. Der Unterschied in der steuerlichen Behandlung liegt vielmehr darin, dass z.B. nach § 26 Z. 3 EStG 1988 Reisekostenersätze unter bestimmten Voraussetzungen **nicht zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit im Sinn der §§ 25 Abs. 1 Z. 1 und Z. 2 lit. a und lit. b EStG 1988** gehören, während es bei den Einkünften aus sonstiger selbstständiger Tätigkeit im Sinne des § 22 Z. 2 EStG 1988 keine derartige Begünstigung gibt. § 41 Abs. 3 FLAG knüpft aber bei den nichtselbstständigen Einkünften an eben diese Einkünfte im Sinn des §§ 25 Abs. 1 Z. 1 und Z. 2 lit. a und lit. b EStG 1988 an, während bei wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer an die Bestimmung des § 22 Z. 2 EStG 1988 angeknüpft wird.

Eine vergleichbare Ausgangslage bestand aus Sicht des BFG im Prüfungszeitraum auch für die Privatnutzung eines arbeitgebereigenen bzw. gesellschaftseigenen Kraftfahrzeuges. Da der Begriff der „sonstigen Bezüge“ im Sinne des § 22 Z. 2 EStG 1988 den Begriff der „sonstigen Vorteile“ im Sinne des § 25 EStG 1988 entspricht und

dieser Vorteil lediglich in der privaten Nutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges besteht, ist nur dieser Vorteil als sonstige Vergütung und damit als Teil des Bezuges des Gesellschafter-Geschäftsführers für die Bemessung des Dienstgeberbeitrags zu erfassen. Dies entspricht im Übrigen auch der Behandlung bei der Einkommensermittlung des Gesellschafter-Geschäftsführers. Auch dort ist lediglich der allfällige geldwerte Vorteil aus der Privatnutzung des firmeneigenen Kfz als Betriebseinnahme zu ermitteln.

Die Ermittlung hat jedoch in den Jahren 2012-2014 bei den Einkünften aus sonstiger selbstständiger Tätigkeit nicht nach der SachbezugsVO sondern im Schätzungswege zu erfolgen.

Das BFG kann sohin der Argumentation des FA unter Verweis auf Langheinrich/Ryda nicht folgen. Die beiden Autoren beziehen ihre Aussage ohne Angabe von Judikaturfundstellen auf den Betriebseinnahmenbegriff im Ertragssteuerrecht und gehen dabei von einem selbstständigen Vertreter aus, bei dem keine Eingliederung in das repräsentierte Unternehmen angenommen wird. In diesem Falle liegt aber eine unentgeltliche Überlassung von Wirtschaftsgütern aus betrieblichen Zwecken vor, die dem Tauschgrundsatz nach § 6 Z. 14 EStG 1988 entspricht, bei dem jedenfalls der gesamte Wert der überlassenen Sache anzusetzen ist. Damit ist dieser Fall nicht vergleichbar mit einem in das Unternehmen eingebundenen Gesellschafter-Geschäftsführer, der lediglich aufgrund seiner Beteiligung kein Dienstverhältnis im Sinn des § 25 EStG hat.

Der in dieser Entscheidung vertretene Ansatz ergibt sich darüber hinaus nach Sicht des BFG zweifelsfrei aus der Judikatur des VwGH. Nach VwGH 2003/15/0063 vom 22.12.2005 hat bei einem wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer, dem ein firmeneigenes Fahrzeug für private Zwecke überlassen wird **die Ermittlung allfälliger geldwerter Vorteile aus der Privatnutzung des firmeneigenen Kfz als Betriebseinnahmen** nicht nach der SachbezugsVO sondern allenfalls im Schätzungswege zu erfolgen.

In die gleiche Richtung geht nach dem Verständnis des BFG auch die Änderung des § 22 Z. 2 EStG 1988 durch das BGBl. II 243/2015 mit der der Bundesminister für Finanzen ermächtigt wird für die Vorteile aus der privaten Nutzung eines zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeuges die Höhe des geldwerten Vorteiles mit Verordnung festzulegen. Damit sollten nach den EB die Änderungen des § 4 der SachbezugsVO (Begünstigung umweltfreundlicher Fahrzeuge) auch auf wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer angewendet werden können. Da darüber hinaus keine gesetzlichen Änderungen erfolgten, spricht auch dies dafür, dass der Gesetzgeber – unabhängig von der Einstufung der Einkünfte eines Gesellschafter-Geschäftsführers – einen vergleichbaren Regelungsinhalt bereits zuvor vorausgesetzt hat.

Damit ist aber das gegenständliche Verfahren entschieden. Als sonstige Vergütungen eines wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers im Sinne des § 22 Z. 2 EStG 1988, die nach § 41 Abs. 2 FLAG den Dienstgeberbeitrag zu unterwerfen sind, sind

lediglich die Anteile der Kosten zuzurechnen, die auf die private Nutzung entfallen. Der Beschwerde war sohin im Sinne des Antrages der BF statzugeben.

### **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.

Die gegenständliche Entscheidung fußt auf der in den Erwägungen angeführten Judikatur des VwGH. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Salzburg-Aigen, am 21. Jänner 2019