OÖ. LANDESVERWALTUNGSGERICHT

4021 Linz / Volksgartenstraße 14
Telefon: +43 732 7075-18004
Fax: +43 732 7075-218018
E-Mail: post@lvwg-ooe.gv.at / www.lvwg-ooe.gv.at
DVR: 4011090

Geschäftszeichen:
LVwG-450256/6/HW/MA

Datum:
Linz, 9. November 2017

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Landesverwaltungsgericht Oberösterreich erkennt durch seinen Richter Mag. Dr. Wiesinger über die Beschwerde der S S GmbH, S x, x H, vertreten durch die R & H W und S GmbH, M x, x L, gegen den Bescheid des Gemeinderates der Marktgemeinde H vom 20.3.2017, GZ: Buch-201-2016-VW, betreffend die Festsetzung der Kommunalsteuer für das Jahr 2015 nach Durchführung einer öffentlichen mündlichen Verhandlung

zu Recht:

I. Der Beschwerde wird stattgegeben und es wird die Kommunalsteuer für das Jahr 2015 mit 4.357,16 Euro (Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer 145.238,61 Euro) festgesetzt.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision zulässig.

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e

I. Verfahrensgang

I.1. Mit Bescheid der Bürgermeisterin der Marktgemeinde H, GZ: Buch-201-2016-VW, wurde gegenüber der S S GmbH (im Folgenden „Bf“) für das Jahr 2015 die Kommunalsteuer mit 4.548,97 Euro bei einer Bemessungsgrundlage von 151.632,31 Euro festgesetzt. Begründend wurde ausgeführt, dass im Zuge einer Prüfung eine Abweichung von der Selbstberechnung der Kommunalsteuer festgestellt wurde. Der Geschäftsführer S S habe für die Privatnutzung des Firmen-PKW 20 % Privatanteil auf das Verrechnungskonto verbucht, allerdings seien 80 % vom Gesamtaufwand für diesen PKW durch die Selbstberechnung nicht der Kommunalsteuer unterworfen worden.

I.2. Gegen diesen Bescheid erhob die Bf mit Schreiben vom 14.2.2017 rechtzeitig Berufung und führte dazu aus, dass die Hinzurechnung einer Bemessungsgrundlage iHv 6.393,70 Euro nicht gerechtfertigt sei.

I.3. Mit dem angefochtenen Bescheid des Gemeinderates der Marktgemeinde H vom 20.3.2017, GZ: Buch-201-2016-VW, wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde die Entscheidung unter anderem folgendermaßen:
„[...] Der Geschäftsführer Herr S S ist an der S S GmbH mit 80% wesentlich beteiligt und bezieht somit Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988. Für den PKW, der ihm auch zur Privatnutzung überlassen wird, wurden im Jahr 2015 20% der PKW-Kosten auf das Verrechnungskonto von Herrn S gebucht.
Nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 fallen unter die Einkünfte aus selbstständiger 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) aufweisenden Beschäftigung gewährt wird (siehe BFG RV/2100768/2012 vom 21.10.2015).
Als ‚Bruttobezüge‘ beim wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer Herrn S S sind die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art mit dem Begriff der Betriebseinnahmen gleichzusetzen.
Wird einem wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer, der eine Tätigkeit nach § 22 Z 2 EStG 1988 selbständig ausübt, ein Firmen-PKW unentgeltlich überlassen, so stellt der Vorteil aus der Zurverfügungstellung des PKWs in Höhe der der GmbH tatsächlich entstandenen Gesamtkosten des PKWs (betriebliche und nicht betriebliche) einen als Betriebseinnahme zu erfassenden geldwerten Vorteil dar und ist bei der Gesellschaft als Geschäftsführervergütung anzusetzen.
[...]
Allfällige auf den betrieblichen Anteil entfallende Betriebsausgaben sind für die Lohn-nebenkosten unbeachtlich, da diese sich von den „Bruttobezügen" berechnen.
[... Es] kann für wesentlich Beteiligte § 26 EStG 1988 nicht zur Anwendung kommen und sind Reisekostenersätze in die Beitragsgrundlage für die Kommunalsteuer einzubeziehen. Gleiches gilt nun grundsätzlich auch für Sachbezüge. [...] Aus diesem Grund wäre es, vorausgesetzt ein firmeneigenes Fahrzeug wird ausschließlich dem Gesellschafter zur

Verfügung gestellt, durchaus denkbar, die gesamten einschlägigen Kosten als Sachbezug anzusetzen (vgl. UFS vom 19.04.2011, RV/0263-I/08). Nachdem gegenständlich nur die Zurverfügungstellung des Firmen-KFZ an den wesentlich Beteiligten als sonstige Vergütung jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG beurteilt wurde, stellt sich die Frage, ob auch Kosten des Schreibtisches oder der EDV, die dem Gesellschafter-Geschäftsführer zur Ausübung seiner Geschäftsführerfunktion von der GmbH zu Verfügung gestellt werden, den Lohnnebenkosten zu unterwerfen wären, von vornherein gar nicht und ist daher weder verfahrensgegenständlich noch entscheidungsrelevant.
Der wesentliche beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer kann einen Kostenbeitrag zur Nutzung des PKW leisten. Zahlt der wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer einen Beitrag an die GmbH, stellt dies eine Einnahme auf Ebene der GmbH dar und es sind dieser nur mehr Kosten in Höhe der Differenz entstanden, die als Sachbezug den Lohnnebenkosten zu unterwerfen sind. Die Zuzahlung stellt daher einen Kostenbeitrag dar, der abzuziehen ist von den gesamten PKW-Kosten.
[...] Bei Rechtsbeziehungen zwischen Körperschaften und Gesellschaftern gilt das sog. Trennungsprinzip. Daher ist sowohl der Zufluss als auch der Abfluss iSd § 19 EStG aus der Sicht des wesentlich Beteiligten und nicht aus Sicht der Gesellschaft zu beurteilen. Während der Zufluss aus Sicht des Gesellschafters durch die Zurverfügungstellung des Firmen-KFZ ‚laufend' gegeben ist, ist ein Abfluss erst dann anzunehmen, wenn er in der Vermögenssphäre des Gesellschafters auch tatsächlich wirksam wird. Die bloße Verbuchung eines Privatanteiles auf dem Verrechnungskonto begründet lediglich eine Forderung der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter und bewirkt noch keinen tatsächlichen Abfluss iSd § 19 EStG. Erst dann, wenn der Gesellschafter die Forderung gegenüber der Gesellschaft tilgt, wird ein Abfluss iSd § 19 EStG bewirkt [...]."

I.4. Gegen diesen Bescheid erhob die Bf rechtzeitig Beschwerde.

I.5. Die Marktgemeinde H legte die Beschwerde dem Landesverwaltungsgericht Oberösterreich zur Entscheidung vor.

I.6. Mit Schreiben vom 11.9.2017 forderte das Landesverwaltungsgericht die Bf zur Stellungnahme und Vorlage von Unterlagen hinsichtlich konkreter Vereinbarungen zwischen der Bf und dem Geschäftsführer S S bezüglich der Zur-Verfügung-Stellung bzw. tatsächlichen privaten Nutzung des verfahrensgegenständlichen PKWs auf.

I.7. Mit Schreiben vom 15.9.2017 legte die Bf den Geschäftsführervertrag vom 18.9.2011 vor und gab eine ergänzende Stellungnahme ab.

I.8. Am 6.11.2017 fand am Landesverwaltungsgericht Oberösterreich eine von der Bf beantragte mündliche Verhandlung statt.

II.1. Das Landesverwaltungsgericht geht danach von folgendem Sachverhalt aus:

S S ist zu 80 % an der Bf beteiligt und er ist als Geschäftsführer der Bf bestellt. Zwischen S S und der Bf wurde der Geschäftsführervertrag vom 18.9.2011 abgeschlossen. Dieser Vertrag hat unter anderem folgenden Wortlaut: „*Die im Rahmen der Tätigkeit als Geschäftsführer anfallenden Reisespesen werden vollständig von der Gesellschaft getragen. Zu diesem Zweck wird dem Geschäftsführer ein Dienstauto zur Verfügung gestellt. Die auf Basis eines festzulegenden Privatanteiles für das zur Verfügung gestellte Dienstauto ermittelten Kosten für die Privatnutzung sind einmal jährlich der Gesellschaft zu ersetzen.*“ S S bezieht aus seiner Geschäftsführertätigkeit Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd § 22 Z 2 EStG 1988 (Vertrag vom 18.9.2011; unstrittige Feststellungen des Bescheides vom 20.3.2017).

Dem Geschäftsführer S S wurde im Jahr 2015 von der Bf ein PKW zur betrieblichen und privaten Nutzung zur Verfügung gestellt. Für den dem Geschäftsführer S S zur Verfügung gestellten PKW entstanden der Bf für das Jahr 2015 Gesamtkosten in Höhe von 7.992,13 Euro. Der Anteil der privaten Nutzung bezüglich des zur Verfügung gestellten PKWs wird seit Jahren mit 20 % geschätzt und es existieren keine Unterlagen, aus denen das exakte Ausmaß der privaten Nutzung hervorgeht. Der PKW wurde im Jahr 2015 zu rund 20 % privat genutzt. Für die Privatnutzung wurde für das Jahr 2015 ein Betrag in Höhe von 1.598,43 Euro im Hinblick auf die im Geschäftsführervertrag vereinbarte Regelung auf dem Verrechnungskonto des Geschäftsführers S S als Verbindlichkeit gegenüber der Bf mit Stichtag 31.12.2015 verbucht. Mit Stichtag 31.12.2015 wurde auch eine Forderung von S S gegenüber der Bf in einem den Betrag von 1.598,43 Euro übersteigenden Ausmaß auf dem Verrechnungskonto gebucht. Das Verrechnungskonto wies (unter Berücksichtigung der Buchungen mit Stichtag 31.12.2015) zum Bilanzstichtag 31.12.2015 eine Forderung der Bf gegenüber dem Geschäftsführer S S in Höhe von 26.559,48 Euro auf. Das Verrechnungskonto wird verzinst, im Jahr 2015 erfolgte dies mit einem Zinssatz von 0,46%. (Prüfergebnis 2015 samt Anlagen [ON 1 im Behördenakt]; Angaben des Vertreters der Bf in der mündlichen Verhandlung; E-Mail vom 17.3.2017 [ON 7 im Behördenakt]).

Von der Bf wurden bei der Selbstberechnung der Kommunalsteuer für das Jahr 2015 hinsichtlich des gegenständlichen PKWs weder die Kosten der betrieblichen Nutzung, noch die Kosten für die Privatnutzung in die Bemessungsgrundlage miteinbezogen. Ohne Berücksichtigung des verfahrensgegenständlichen PKWs beträgt die Bemessungsgrundlage gemäß § 5 KommStG für das Jahr 2015 145.238,61 Euro (Prüfergebnis 2015 samt Anlagen [ON 1 im Behördenakt]).

II.2. Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich widerspruchsfrei aus dem Verfahrensakt und der durchgeführten mündlichen Verhandlung, wobei die einzelnen Feststellungen insbesondere auf den jeweils in Klammer angeführten Beweismitteln gründen. Dass der PKW im Jahr 2015 zu rund 20 % privat genutzt

wurde, wurde ausgehend von der Angaben des Vertreters der Bf in der mündlichen Verhandlung, wonach der Privatanteil seit jeher mit 20 % geschätzt wird, angenommen, wobei sich im Verfahren auch keine Umstände ergeben haben, die dafür sprechen würden, dass die Privatnutzung zu einem anderen Anteil erfolgt wäre.

III. In rechtlicher Hinsicht ist Folgendes auszuführen:

III.1. Gemäß § 2 lit a Kommunalsteuergesetz 1993 (KommStG) sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG) 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 § 5 KommStG ist Bemessungsgrundlage die Summe der Arbeitslöhne, die an die Dienstnehmer der in der Gemeinde gelegenen Betriebsstätte gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer (Lohnsteuer) unterliegen. Arbeitslöhne sind im Falle des § 2 lit a KommStG 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.

Gemäß § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG) 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) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

III.2. Aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt sich, dass ohne Berücksichtigung des verfahrensgegenständlichen PKWs die Bemessungsgrundlage gemäß § 5 KommStG für das Jahr 2015 € 145.238,61 beträgt und Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG, welche dem Geschäftsführer S S gewährt werden, der Kommunalsteuerpflicht unterliegen. Dies wird im gegenständlichen Verfahren von der Bf auch nicht bestritten.

III.3. Die Beschwerde wendet sich allein gegen die Einbeziehung des dem Gesellschafter-Geschäftsführer zur betrieblichen als auch zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellten PKWs. Hierzu ist folgendes auszuführen:

Die belangte Behörde geht im Anschluss an die Rechtsansicht der Ergebnisunterlagen Lohnsteuer des Salzburger Steuerdialogs 2014 davon aus, dass dann, wenn einem wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer, der eine

Tätigkeit nach § 22 Z 2 EStG selbständig ausübt, ein Firmen-PKW unentgeltlich überlassen wird, der Vorteil aus der Zurverfügungstellung des PKWs in Höhe der der GmbH tatsächlich entstandenen Gesamtkosten des PKWs (betriebliche und nicht betriebliche) einen als Betriebseinnahme zu erfassenden geldwerten Vorteil darstellt und bei der Gesellschaft als Geschäftsführervergütung anzusetzen ist.

Im Schrifttum wurde diese Rechtsansicht der Ergebnisunterlagen Lohnsteuer des Salzburger Steuerdialogs 2014 bereits kritisiert (vgl. etwa *Shubshizky*, ASoK 2015, 357 f; *Steiger*, taxlex 2014, 394 ff: „nicht nachzuvollziehen"), wobei unter anderem ausgeführt wird, dass ein Betriebsmittel, das das Arbeitgeberunternehmen unmittelbar für die Erbringung der dienstvertraglichen Tätigkeit zur Verfügung stelle, keinen Arbeitslohn (Gehalt oder sonstige Vergütung jeder Art) darstelle (vgl. *Shubshizky* aaO).

Das LVwG Tirol führte zur gegenständlichen Problematik aus, dass „der geldwerte Vorteil mit Entgeltcharakter für den geschäftsführenden Gesellschafter ausschließlich daraus [resultierte], dass *private* Fahrten mit dem Firmenfahrzeug zurückgelegt werden können. Das zur Verfügung stellen eines Firmenfahrzeuges auch für betriebliche Belange, das heißt für Fahrten, die ausschließlich im Rahmen der Tätigkeit für die Gesellschaft und daher insofern im ausschließlichen Interesse der Gesellschaft erfolgen – vergleichbar mit dem Bereitstellen sonstiger Betriebsmittel zur Ausübung dieser Tätigkeit im Rahmen der Gesellschaftsbeteiligung – kann nicht als Sachbezug bzw Vergütung für eine solche Beschäftigung angesehen werden. Es scheint daher sachlich nicht gerechtfertigt, die gesamten PKW-Kosten als ‚Vergütung für diese Beschäftigung' anzusetzen, vielmehr kann hinsichtlich der Kosten des Firmenfahrzeuges nur jener Teil der Bemessungsgrundlage hinzugerechnet werden, der auf die private Nutzung des Firmenfahrzeuges entfällt" (vgl. LVwG Tirol 21.06.2016, LVwG-2015/12/2927-5).

Der VwGH hat bereits mehrmals ausgesprochen, dass die Überlassung eines PKWs für private Fahrten einen vermögenswerten Vorteil darstellt, der als Betriebseinnahme zu erfassen ist (VwGH 28.3.2000, 99/14/0302; 31.3.2005, 2002/15/0029; 13.4.2005, 2003/13/0014). Der VwGH hat in diesem Zusammenhang (bezogen auf § 22 Z 2 EStG) weiters ausgeführt, dass für die Ermittlung allfälliger geldwerter Vorteile als Betriebseinnahmen (die in Rede stehenden Vorschriften der Sachbezugswerteverordnung nicht anwendbar und) die entsprechenden Betriebseinnahmen (beim Fehlen entsprechender Aufzeichnungen) nach den allgemeinen Grundsätzen des § 184 BAO zu schätzen seien (vgl. etwa VwGH 31.3.2005, 2002/15/0029). Aus diesen Entscheidungen des Höchstgerichts lässt sich daher zwar ableiten, dass der vermögenswerte Vorteil aus der Privatnutzung des PKWs als Betriebseinnahme zu erfassen ist, nicht jedoch, dass die der Gesellschaft „tatsächlich entstandenen Gesamtkosten" des PKWs einen als Betriebseinnahme zu erfassenden geldwerten Vorteil darstellen würden. Wäre letzteres der Fall, so würde eine Schätzung auch bei Fehlen von

Aufzeichnungen betreffend die tatsächliche Nutzung des PKWs wohl regelmäßig gerade nicht erforderlich sein, würde es doch genügen, die der Gesellschaft entstandenen Kosten zu ermitteln.

Ausgehend von der Rsp des VwGH ist daher davon auszugehen, dass die Überlassung eines PKWs für „private“ Fahrten grundsätzlich einen geldwerten Vorteil darstellt, der als Betriebseinnahme zu erfassen ist. Bei Ermittlung des geldwerten Vorteils durch die Privatnutzung des firmeneigenen PKWs für das Jahr 2015 sind nach Ansicht des erkennenden Landesverwaltungsgerichtes im vorliegenden Fall aber nicht die gesamten der Bf entstandenen Kosten (betriebliche und nicht betriebliche) heranzuziehen (vgl. bereits *Shubshizky*, aaO; *Steiger* aaO). Vielmehr wird vom Landesverwaltungsgericht angesichts des geschätzten Anteils der privaten Nutzung der geldwerte Vorteil mit € 1.598,43 geschätzt, was dem auf den privaten Nutzungsanteil entfallenden Teil der der Bf entstandenen Kosten entspricht (vgl. in diesem Sinne auch BFG 22.08.2014, RV/7101184/2013 [Revision gegen diese Entscheidung zurückgewiesen]; LVwG Tirol 21.6.2016, LVwG-2015/12/2927-5; *Shubshizky*, ASoK 2015, 358; *Steiger* aaO).

Nach der vertraglichen Vereinbarung zwischen der Bf und dem Geschäftsführer sind die Kosten für die Privatnutzung des PKWs einmal jährlich der Gesellschaft zu ersetzen. Der geldwerte Vorteil, welcher durch die Überlassung des PKWs für private Fahrten grundsätzlich entsteht, wird durch einen durchsetzbaren Anspruch der Bf auf Kostenersatz (für die Privatnutzung) und der tatsächlichen Verbuchung dieses Kostenersatzes auf dem Verrechnungskonto zu Lasten des Geschäftsführers gemindert. Hiervon ist auch bereits die belangte Behörde ausgegangen, wurden doch in die Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer in Zusammenhang mit dem PKW nur die um den Kostenersatz (für 2015 1.598,43 Euro) geminderten Gesamtkosten der Gesellschaft miteinbezogen.

Für das Jahr 2015 wurde von S S ein Betrag in Höhe von 1.598,43 Euro mit Stichtag 31.12.2015 für die Privatnutzung des PKWs am Verrechnungskonto verbucht (vgl. dazu auch UFS 17.12.2009, RV/0337-G/06). Mit demselben Stichtag wurde im Übrigen auch eine Forderung von S S gegenüber der Bf in einem den Betrag von 1.598,43 Euro übersteigenden Ausmaß auf dem Verrechnungskonto gebucht, sodass letztlich trotz der Verbuchung des Kostenersatzes insgesamt die Gesamtforderung der Gesellschaft gegenüber ihrem Gesellschafter geringer (und teilweise getilgt) wurde. Wird aber der für das Jahr 2015 geschätzte grundsätzliche geldwerte Vorteil durch die Privatnutzung um den Kostenersatz, zu welchem S S auf Grund der vertraglichen Vereinbarung verpflichtet ist und welcher bezogen auf das Jahr 2015 auch tatsächlich am Verrechnungskonto mit Stichtag 31.12.2015 verbucht wurde, reduziert, verbleibt im vorliegenden Fall für das Jahr 2015 kein Betrag für eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer im Hinblick auf den PKW.

III.4. Es ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

IV. Zulässigkeit der ordentlichen Revision:

Die ordentliche Revision ist zulässig, da es keine höchstgerichtliche Rsp zur Frage vorliegt, ob bei Überlassung eines PKWs für betriebliche und private Fahrten an einen Gesellschafter-Geschäftsführer grundsätzlich die gesamten der Gesellschaft entstandenen Kosten für den PKW als sonstige Vergütungen iSd § 22 Z 2 EStG zur Kommunalsteuerbemessungsgrundlage heranzuziehen sind.

R e c h t s m i t t e l b e l e h r u n g

Gegen dieses Erkenntnis besteht innerhalb von sechs Wochen ab dem Tag der Zustellung die Möglichkeit der Erhebung einer Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof und/oder einer ordentlichen Revision beim Verwaltungsgerichtshof. Eine Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof ist unmittelbar bei diesem einzubringen, eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof beim Landesverwaltungsgericht Oberösterreich. Die Abfassung und die Einbringung einer Beschwerde bzw. einer Revision müssen durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt bzw. eine bevollmächtigte Rechtsanwältin oder durch einen bevollmächtigten Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer bzw. eine bevollmächtigte Steuerberaterin oder Wirtschaftsprüferin erfolgen. Für die Beschwerde bzw. Revision ist eine Eingabengebühr von je 240 Euro zu entrichten.

Landesverwaltungsgericht Oberösterreich

Mag. Dr. Wiesinger