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-450304/4/MZ/MA

Datum:
Linz, 9. April 2018

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Landesverwaltungsgericht Oberösterreich erkennt durch seinen Richter Dr. Zeinhofer über die Beschwerde der H GmbH, S, P, vertreten durch die R & H Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, M, L, gegen den Bescheid des Gemeinderates der Stadtgemeinde Pregarten vom 14.09.2017, AZ: II-920-31/2017-Has, betreffend die Festsetzung der Kommunalsteuer für die Jahre 2013 bis 2015

zu Recht:

I. a. Der Beschwerde wird stattgegeben und es wird die Kommunalsteuer für das Jahr 2015 mit € 4.137,79 bei einer Bemessungsgrundlage von € 137.926,24 festgesetzt.

b. Für die Jahre 2013 und 2014 bleibt die festgesetzte Kommunalsteuer unverändert.

c. Der festgesetzte Säumniszuschlag entfällt zur Gänze.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision unzulässig.

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 des Bürgermeisters der Stadtgemeinde Pregarten vom 20.3.2017, AZ: II-920-31/2017-Poi, wurde gegenüber der H GmbH (im Folgenden „Bf“) für die Jahre 2013 bis 2015 die Kommunalsteuer mit folgendem Spruchinhalt festgesetzt:

„

1. Gemäß §§ 198 und 200, 201 sowie 217 und 217a BAO, in Verbindung mit dem Kommunalsteuergesetz ergeht folgende bescheidmäßige Erledigung:

2. Die Kommunalsteuer für das Kalenderjahr 2013 wird wie folgt festgesetzt: gemäß der durchgeführten Steuerprüfung der Kommunalsteuer des Jahres 2013 durch die Oberösterreichische Gebietskrankenkasse beträgt die Bemessungsgrundlage € 96.068,29 -davon errechnet sich eine 3%ige Kommunalsteuer von € 2.882,05. An Zahlungen wurden insgesamt € 2.873,05 geleistet. Der Rückstand in Höhe von € 9,00 ist innerhalb eines Monats nach Bescheidzustellung auf das Konto AT42 2033 1000 0000 xxx bei der Sparkasse Pregarten-Unterweißenbach AG (BIC SPPRAT21XXX) zu entrichten.

3. Die Kommunalsteuer für das Kalenderjahr 2014 wird wie folgt festgesetzt: gemäß der durchgeführten Steuerprüfung der Kommunalsteuer des Jahres 2014 durch die Oberösterreichische Gebietskrankenkasse beträgt die Bemessungsgrundlage € 119.415,60 -davon errechnet sich eine 3%ige Kommunalsteuer von € 3.582,47. An Zahlungen wurden insgesamt € 3.517,67 geleistet. Der Rückstand in Höhe von € 64,80 ist innerhalb eines Monats nach Bescheidzustellung auf das Konto AT42 2033 1000 0000 xxx bei der Sparkasse Pregarten-Unterweißenbach AG (BIC SPPRAT21XXX) zu entrichten.

4. Die Kommunalsteuer für das Kalenderjahr 2015 wird wie folgt festgesetzt: gemäß der durchgeführten Steuerprüfung der Kommunalsteuer des Jahres 2015 durch die Oberösterreichische Gebietskrankenkasse beträgt die Bemessungsgrundlage € 143.918,59 davon errechnet sich eine 3%ige Kommunalsteuer von € 4.317,56. An Zahlungen wurden insgesamt € 4.137,79 geleistet. Der Rückstand in Höhe von € 179,77 ist innerhalb eines Monats nach Bescheidzustellung auf das Konto AT42 2033 1000 0000 2964 bei der Sparkasse Pregarten-Unterweißenbach AG (BIC SPPRAT21XXX) zu entrichten.

5. Für den nicht zeitgerecht entrichteten Betrag von insgesamt € 253,57 wird gemäß Bundesabgabenordnung ein 2%iger Säumniszuschlag von € 5,07 auferlegt. Der Gesamtbetrag von € 5,07 ist ebenfalls innerhalb eines Monats nach Bescheidzustellung zu entrichten.“

Begründend wurde hinsichtlich des beschwerdegegenständlichen Jahres 2015 ausgeführt, dass im Zuge einer Prüfung eine Abweichung von der Selbstberechnung der Kommunalsteuer festgestellt wurde. Der wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer Ing. M H habe ein firmeneigenes KFZ zur Verfügung. Der als sonstige Vergütung zu wertende Anteil an den jährlichen Fahrzeug-Gesamtkosten sei – nach Abzug der Kostenbeteiligung – der Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer hinzuzurechnen. Diese Ansicht

stütze sich auf den Erlass des BMF vom 23.9.2014, BMF-010222/0057-VI/7/2014 (Ergebnisunterlage Lohnsteuer des Salzburger Steuerdialogs 2014).
Für das Jahr 2015 sei die Kommunalsteuerbemessungsgrundlage daher um € 5.992,35 erhöht worden.

I.2. Gegen diesen Bescheid erhob die Bf mit Schreiben vom 18.4.2017 rechtzeitig Berufung und führte hinsichtlich Punkt 4. und 5. des Spruches aus, dass die Hinzurechnung einer Kommunalsteuerbemessungsgrundlage iHv € 5.992,35 für das Jahr 2015 und ein auf Basis dieses Hinzurechnungsbetrags festgesetzter Säumniszuschlag iHv € 3,60 nicht gerechtfertigt seien.
Beantragt wurde die teilweise Aufhebung des erstinstanzlichen Bescheids bzw in eventu die Festsetzung der Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer für das Jahr 2015 mit € 137.926,24.

I.3. Mit dem angefochtenen Bescheid des Gemeinderates der Stadtgemeinde Pregarten vom 14.9.2017, AZ: II-920-31/2017-Has, wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und wie folgt begründet:

„Gemäß § 5 Abs. 1 KommStG 1993 gilt als Bemessungsgrundlage grundsätzlich 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 insbesondere 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.

Bei Vorliegen von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit unterliegt grundsätzlich die Monats-Bruttolohnsumme der Kommunalsteuer. Zu keiner Verminderung der Bemessungsgrundlage führen laut Rz 59 der Information des Bundesministeriums für Finanzen zum Kommunalsteuergesetz (KommStG) 1993 vom 28.12.2011, BMF-010222/0260-VI/7/2011, insbesondere Ausgaben (Werbungskosten) des Arbeitnehmers, die dieser aus dem Arbeitslohn bestreitet.

Als "Bruttobezüge" sind beim wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art mit dem Begriff der Betriebseinnahmen gleichzusetzen. Betriebseinnahmen sind betrieblich veranlasste Wertzugänge in Geld oder geldwerten Vorteilen (VwGH 17.10.1991, 89/13/0261) - (siehe EStR 2000 Rz 1001). Nicht zu den Betriebseinnahmen zählen durchlaufende Posten.

Hinsichtlich eines Firmen-KFZ liegen Betriebseinnahmen grundsätzlich in der Höhe des unternehmensrechtlichen Ansatzes vor. Die Kürzung durch die PKW-Angemessenheits-VO stellt lediglich eine Betriebsausgabenbeschränkung gemäß § 20 EStG 1988 dar und hat auf die Betriebseinnahmen keinen Einfluss. Eine steuerliche Kürzung in der Mehr-Weniger Rechnung der GmbH hat somit keinen Einfluss auf Ebene des Gesellschafter-Geschäftsführers. Ganz im Gegenteil, die auf den über das angemessene Ausmaß zugewendeten Vorteil entfallenden Steuerfolgen werden von der GmbH (zusätzlich) übernommen.

Zwar entsprach es bisher im Wesentlichen demselben Ergebnis, wenn einem Arbeitnehmer ein Firmen-PKW mit Anschaffungskosten über der Luxustangente zur Verfügung gestellt wurde (hier trifft die Aufwandskürzung auch den Dienstgeber), jedoch war die Bewertung des Sachbezuges PKW bei Arbeitnehmern durch die verbindliche Anordnung in der Sachbezugswerte-VO nach oben hin ebenfalls in Anlehnung an die Luxustangente begrenzt, weshalb sich die Frage eines höheren (zusätzlichen) Vorteiles gar nicht stellt. Im Rahmen der Änderung der Sachbezugswerteverordnung mit BGBl. II Nr. 29/2014 wurde diese Anlehnung jedoch aufgegeben und die Obergrenze für den Sachbezug hinaufgesetzt.

Wie zuvor ausgeführt, sind zur Beurteilung der sonstigen Vergütungen jeder Art die Betriebseinnahmen maßgeblich. Auf allfällige Betriebsausgaben kommt es nicht an. Diese Rechtsansicht entspricht der ständigen Entscheidungspraxis des UFS (UFS v. 19.04.2011, RV/0263-I/08 mwN) und der Rechtsprechung des VwGH (zB in Bezug auf Kilometergelder, Fahrtkostenvergütungen, pauschale Taggelder, übernommene GSVG-Beiträge) zu wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern.

Wird ein Firmen-KFZ ausschließlich dem wesentlich beteiligten G-GF zur Verfügung gestellt, liegen sonstige Vergütungen jeder Art in Höhe der gesamten Ausgaben bei der GmbH vor. Allfällige auf den betrieblichen Anteil entfallende Betriebsausgaben sind für die Lohnnebenkosten unbeachtlich, da diese sich von den "Bruttobezügen" berechnen. Ob die Fahrt Wohnung - Arbeitsstätte beruflich veranlasst ist, spielt daher keine Rolle. Auch eine verbindliche Festlegung von Sachbezugswerten, wie sie im Bereich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit durch die Sachbezugswerte-VO normiert sind, existiert im Bereich der selbständigen Einkünfte nicht.

Sofern die Gesellschaft hinsichtlich der Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer beim wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer betreffend Firmen-KFZ nicht von der in Rz 79 der Information des Bundesministeriums für Finanzen zum Kommunalsteuergesetz (KommStG) 1993 vom 28.12.2011, BMF-010222/0260-V1/7/2011, vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch macht, den Vorteil durch Ansatz eines Sachbezuges in Anlehnung an § 4 der Sachbezugswerteverordnung, BGBl. II Nr. 416/2001 in der jeweils geltenden Fassung zu bewerten, ist der Vorteil in Höhe der der GmbH tatsächlich entstandenen gesamten KFZ-Kosten (betriebliche und nicht betriebliche) auf Basis des unternehmensrechtlichen Ansatzes als sonstige Vergütung jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988 anzusetzen.

Aufgrund dieser Erwägungen kam der Gemeinderat zu dem Entschluss, die Berufung als unbegründet abzuweisen.“

I.4. Gegen diesen Bescheid erhob die Bf rechtzeitig Beschwerde und begründete diese damit, dass hinsichtlich des beschwerdegegenständlichen Hinzurechnungsbetrags zur Kommunalsteuer 2015 iHv € 5.992,35 keine Bemessungsgrundlage vorliege. Der im Schätzungsweg ermittelte Privatanteil der tatsächlichen Kosten des PKW sei vom Geschäftsführer der Bf als tatsächliche Kostenbeteiligung am PKW an die Bf bezahlt worden. Die Kosten für die Privatnutzung seien demnach der beschwerdeführenden GmbH ersetzt worden. Es verbleibe daher kein geldwerter Vorteil aus der Privatnutzung als Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer. Deshalb sei auch die Festsetzung

des auf diesem Hinzurechnungsbetrag basierenden Säumniszuschlags nicht gerechtfertigt.

I.5. Mit Schreiben vom 30.10.2017 legte die Stadtgemeinde Pregarten die Beschwerde dem Landesverwaltungsgericht Oberösterreich zur Entscheidung vor.

I.6. Mit Schreiben vom 13.11.2017 wurde von der Bf der in der Beschwerde gestellte Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

I.7. Mit Eingabe vom 29.3.2018 legte die Bf den Geschäftsführer-Vertrag sowie eine Kostenaufstellung der gegenständlichen PKW-Kosten sowie einen Nachweis der Verbuchung des Privatanteils an den PKW-Kosten für das Jahr 2015 vor.

II.1. Das Landesverwaltungsgericht Oberösterreich hat Beweis erhoben durch Einsichtnahme in den vorgelegten Verwaltungsakt der belangten Behörde und die von den Parteien vorgelegten Unterlagen. Der Sachverhalt ergibt sich daraus widerspruchsfrei. Der Antrag in der Beschwerde auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde von der Bf zurückgezogen und schien eine solche auch nicht erforderlich, weshalb sie gemäß § 274 Abs 1 BAO unterbleiben konnte.

In Ergänzung zu Punkt I. steht folgender entscheidungswesentliche S a c h v e r h a l t fest:

Ing. M H war im Kalenderjahr 2015 zu 100% an der Bf beteiligt und ist als alleiniger Geschäftsführer der Bf bestellt. Zwischen Ing. M H und der Bf wurde der Geschäftsführervertrag vom 8.8.2008 abgeschlossen. Dieser Vertrag hat unter anderem in Punkt VI. Abs 5 folgenden Wortlaut: „Die im Rahmen der Tätigkeit als Geschäftsführer anfallenden Reisespesen werden vollständig von der Gesellschaft getragen.“ Ing. M H bezieht aus seiner Geschäftsführertätigkeit Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Dem Geschäftsführer wurde im Jahr 2015 von der Bf ein PKW zur betrieblichen und privaten Nutzung zur Verfügung gestellt. Für diesen PKW entstanden der Bf für das Jahr 2015 – nach Abzug des vom Geschäftsführer an die Bf geleisteten Kostenbeitrags – Gesamtkosten in Höhe von € 17.650,99. Der Anteil der privaten Nutzung bezüglich des zur Verfügung gestellten PKWs durch den Geschäftsführer wurde mit 15 % geschätzt. Die Jahre 2013 bis 2015 wurden einer GPLA-Prüfung unterzogen, wobei der geschätzte Privatnutzungsanteil nicht beanstandet wurde. Für diese Privatnutzung in Höhe von 15 % der jährlichen Gesamtkosten wurde für das Jahr 2015 ein Betrag in Höhe von € 2.647,65 auf dem Verrechnungskonto des Geschäftsführers als Forderung der Bf gegen den Geschäftsführer mit Stichtag 31.12.2015 verbucht und mit einer Verbindlichkeit der Bf gegenüber dem Geschäftsführer (ausgeschütteter Gewinn) verrechnet. Das Verrechnungskonto wies unter Berücksichtigung dieser Buchungen zum Bilanzstichtag 31.12.2015 eine

Verbindlichkeit gegenüber dem Geschäftsführer in Höhe von € 44.036,77 auf. Aufgrund dieser hohen Verbindlichkeiten der Bf gegenüber dem Geschäftsführer wurde der Privatanteil an den Kosten des gegenständlichen PKW nicht einbezahlt, sondern mit den Forderungen des Geschäftsführers verrechnet (Stellungnahme, ON 3 im verwaltungsgerichtlichen Akt).

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, da diese der Bf ersetzt wurden. Ohne Berücksichtigung des verfahrensgegenständlichen PKWs beträgt die Bemessungsgrundlage gemäß § 5 KommStG für das Jahr 2015 € 137.926,24 (Prüfergebnis 2015, ON 3 im Behördenakt).

Entgegen der Begründung des angefochtenen Bescheids wurden nicht die PKW-Gesamtkosten als Betriebseinnahmen und somit als Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer 2015 festgesetzt, sondern nach der Sachbezugswerteverordnung ermittelt. Der Hinzurechnungsbetrag iHv € 5.992,35 entspricht dem jährlichen Sachbezugswert gemäß § 4 Abs 1 Z 2 der Sachbezugswerteverordnung, abzüglich dem ermittelten Privatanteil (geschätzte 15 % der im Jahr 2015 entstandenen PKW-Gesamtkosten für den gegenständlichen PKW).

II.2. Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich widerspruchsfrei aus dem Verfahrensakt, wobei die einzelnen Feststellungen insbesondere auf den jeweils in Klammer angeführten Beweismitteln gründen. Dass der PKW im Jahr 2015 zu rund 15 % privat genutzt wurde, wurde ausgehend von den Angaben des Vertreters der Bf angenommen, wobei diese Schätzung weder bei der dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegenden GPLA-Prüfung beanstandet wurde, noch im Verfahren Umstände hervortraten, die dafür sprechen würden, dass die Privatnutzung zu einem anderen Anteil erfolgt wäre.
Die Feststellung, dass die belangte Behörde einen Sachbezug gemäß § 4 Abs 1 Z 2 der Sachbezugswerteverordnung, BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 395/2015 abzüglich der 15 % Privatanteil an den Gesamtkosten des PKW der Bemessungsgrundlage 2015 hinzugerechnet hat, ergibt sich aus der rechnerischen Überprüfung dieses Hinzurechnungsbetrags in Zusammenschau mit der Bescheidbegründung, welche auf die Ermittlung der Bemessungsgrundlage in Anlehnung an § 4 der Sachbezugswerteverordnung hinweist. Rechnet man den in § 4 Abs 1 Z 2 der Sachbezugswerteverordnung festgelegten Maximalbetrag von € 720 pro Monat auf zwölf Monate auf, ergibt sich ein Betrag von € 8.640,00. Zieht man von diesem Betrag die vom steuerlichen Vertreter der Bf ermittelten 15 % Privatanteil der Gesamtkosten, nämlich € 2.647,65, von diesem Betrag ab, ergibt sich der von der belangten Behörde angewandte Hinzurechnungsbetrag iHv € 5.992,35 zur Kommunalsteuerbemessungsgrundlage 2015. Dass es sich bei

diesem Betrag um eine Schätzung der Abgabenbehörde handelt, der genau diesem – nach der Sachbezugswerteverordnung ermittelten – Betrag entspräche, geht aus dem Verfahren, insbesondere aus der Bescheidbegründung, nicht hervor. Es ist daher von der Anwendung der Sachbezugswerteverordnung durch die Abgabenbehörde auszugehen.

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.

Nach § 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.

Entsprechend § 217a Z 3 der Bundesabgabenordnung (BAO) sind für Landes- und Gemeindeabgaben abweichend von § 217 Abs 10 erster Satz BAO Säumniszuschläge, die einen Betrag von fünf Euro nicht erreichen, nicht festzusetzen.

§ 217 Abs 9 BAO normiert für den Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld, dass die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrags zu erfolgen hat.

III.2. Aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt sich, dass ohne Berücksichtigung des verfahrensgegenständlichen PKWs die Bemessungsgrundlage gemäß § 5 KommStG für das Jahr 2015 € 137.926,24 beträgt und Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG, welche dem wesentlich beteiligten Geschäftsführer Ing. M H 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 bzw. vereinfachend die Höhe dieses Wertes in Anlehnung an § 4 der Sachbezugswerteverordnung zu ermitteln ist. Der von der Behörde ermittelte geldwerte Vorteil gemäß § 4 Abs 1 Z 2 der Sachbezugswerteverordnung in Höhe von € 8.460,00 stellt beinahe 50% der PKW-Gesamtkosten iHv € 17.650,00 und einen damit fingierten Privatnutzungsanteil von knapp 50% dar. Eine Schätzung des Privatnutzungsanteils bzw des geldwerten Vorteils durch die private Nutzung des PKW fand jedoch nicht statt.

Im Schrifttum wurde die 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).

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 31.03.2005, 2002/15/0029; 13.4.2005, 2003/13/0014).

Ausgehend von der Rsp des Verwaltungsgerichtshofs 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 weder die gesamten der Bf entstandenen Kosten (betriebliche und nicht betriebliche) heranzuziehen (vgl. bereits Shubshizky, aaO; Steiger aaO), noch ein Sachbezug nach der Sachbezugswerteverordnung anzusetzen, da diese Verordnung bei Einkünften gemäß § 22 Z 2 EStG nicht anwendbar ist (vgl VwGH 31.3.2005, 2002/15/0029; 13.4.2005, 2003/13/0014). Vielmehr wird vom Landesverwaltungsgericht angesichts des geschätzten Anteils der privaten Nutzung der geldwerte Vorteil mit € 2.647,65 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 21.06.2016, LVwG-2015/12/2927-5; Shubshizky, ASoK 2015, 358; Steiger aaO). Die Schätzung erfolgt auch unter dem Gesichtspunkt, dass es im bisherigen Verfahren keine Beanstandungen – weder bei einer durchgeführten GPLA-Prüfung, noch in den Bescheiden hinsichtlich Festsetzung der Kommunalsteuer – hinsichtlich des geschätzten Privatnutzungsanteils am PKW in Höhe von 15% gab.

Der geldwerte Vorteil, welcher durch die Überlassung des PKWs für private Fahrten grundsätzlich entstand, wurde 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 € 2.647,65) geminderten Kosten miteinbezogen.

Für das Jahr 2015 wurde vom Geschäftsführer ein Betrag in Höhe von € 2.647,65 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 des Geschäftsführers gegenüber der Bf in einem den Betrag von € 2.647,65 übersteigenden Ausmaß auf dem Verrechnungskonto gebucht, sodass letztlich trotz der Verbuchung des Kostenersatzes insgesamt die Gesamtforderung der Gesellschaft gegenüber ihrem Gesellschafter geringer (und getilgt) wurde. Wird aber der für das Jahr 2015 geschätzte grundsätzliche geldwerte Vorteil durch die Privatnutzung um den Kostenersatz, 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.

Gemäß § 217 Abs 8 BAO hat im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen. Der auf Basis des zu Unrecht festgesetzten Kommunalsteuerbetrags vorgeschriebene Säumniszuschlag iHv € 3,60 entfällt daher. Der Betrag ist vom ursprünglich festgesetzten Säumniszuschlag iHv € 5,07 abzuziehen, weshalb ein Restbetrag von € 1,47 übrig bleibt. Gemäß § 217a Z 3 BAO sind jedoch Säumniszuschläge für Landes- und Gemeindeabgaben, welche den Betrag von fünf Euro nicht erreichen, nicht festzusetzen. Aufgrund der Unterschreitung dieser Bagatellgrenze ist kein Säumniszuschlag festzusetzen.

III.4. Es ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

IV. Unzulässigkeit der ordentlichen Revision:
Die ordentliche Revision ist unzulässig, da bereits höchstgerichtliche Rsp zur Frage vorliegt, dass bei Überlassung eines PKWs für betriebliche und private Fahrten an einen Gesellschafter-Geschäftsführer die Sachbezugswerteverordnung nicht anwendbar ist. Zur Rechtsfrage, 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, was hier zwar als Bescheidbegründung angeführt, jedoch tatsächlich nicht durchgeführt wurde, ist bereits eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof anhängig.

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 außerordentlichen 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

Dr. Zeinhofer