

TE Vwgh Erkenntnis 2019/10/24 Ra 2018/15/0099

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 24.10.2019

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

BAO §167 Abs2

BAO §184

BAO §21

BAO §22

EStG 1988 Bewertung Sachbezüge Gesellschafter-Geschäftsführer 2018

EStG 1988 §22 Z2

KommStG 1993 §5 Abs1 lit a

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhart, über die Revision des Bundesministers für Finanzen in 1010 Wien, Johannesgasse 5, gegen das Erkenntnis des Landesverwaltungsgerichts

Oberösterreich vom 2. Juli 2018, Zl. LVwG-450302/9/HW/HEK, betreffend Kommunalsteuer 2015 (mitbeteiligte Partei: Z GmbH in W, vertreten durch die Mag. Martina Märzinger Wirtschaftstreuhand - Steuerberatung GmbH in 4600 Wels, Bauernstraße 9), zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Begründung

1 Laut Feststellungen des Verwaltungsgerichts wurden dem Alleingesellschafter und Geschäftsführer der mitbeteiligten GmbH im Streitjahr 2015 zwei Personenkraftwagen zur betrieblichen und privaten Nutzung zur Verfügung gestellt. Daraus sind der mitbeteiligten Partei Gesamtkosten in Höhe von 30.377,31 EUR erwachsen, wobei die privaten Nutzungsanteile laut Fahrtenbüchern bei einem Fahrzeug 7,37 % und beim anderen 2,43 % betragen haben. 2 Mit Stichtag 31.12.2015 verbuchte die mitbeteiligte Partei für die Privatnutzung der Fahrzeuge einen Betrag von insgesamt 1.518,86 EUR - aufgeschlüsselt nach dem jeweiligen Fahrzeug - auf dem Verrechnungskonto des Alleingesellschafters. Das Verrechnungskonto wies zu diesem Stichtag eine Forderung der mitbeteiligten Partei gegenüber ihrem Alleingesellschafter auf, welche im Jahr 2015 mit 2 % verzinst wurde.

3 Von der mitbeteiligten Partei wurden weder die Kosten der betrieblichen Nutzung noch jene der privaten Nutzung in die Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer einbezogen.

4 Im Anschluss an eine abgabenbehördliche Prüfung setzte die Abgabenbehörde erster Instanz die Kommunalsteuer für das Jahr 2015 fest, wobei sie die der mitbeteiligten Partei entstandenen Gesamtkosten der Fahrzeuge in Höhe von 30.377,31 EUR der Kommunalsteuer unterzog.

5 Nachdem der Stadtsenat der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung keine Folge gegeben hatte, legte die mitbeteiligte Partei gegen die Berufungsentscheidung Beschwerde ein.

6 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Landesverwaltungsgericht der Beschwerde teilweise statt. Es stellte den eingangs dargestellten Sachverhalt fest und führte aus, der Verwaltungsgerichtshof habe mit Erkenntnis vom 19. April 2018, Ro 2018/15/0003, über eine mit dem vorliegenden Fall im Wesentlichen vergleichbare Sachverhaltskonstellation abgesprochen und einer Amtsrevision nicht Folge gegeben. Der Verwaltungsgerichtshof habe die Aufwendungen für das einem (wesentlich beteiligten) Geschäftsführer überlassene Kraftfahrzeug als Betriebsausgaben der Gesellschaft beurteilt, welche nicht in die Kommunalsteuerbemessungsgrundlage des Gesellschafter-Geschäftsführers einzubeziehen seien. Davon ausgehend stelle lediglich die Überlassung der beiden Fahrzeuge für private Fahrten einen geldwerten Vorteil dar, der als Betriebseinnahme des Gesellschafters zu erfassen sei (Hinweis u.a. auf VwGH 13.4.2005, 2003/13/0014). Angesichts der festgestellten Anteile der privaten Nutzung schätzt das Verwaltungsgericht den geldwerten Vorteil mit insgesamt 1.299,39 EUR. Die mitbeteiligte Partei habe für die Privatnutzung der Fahrzeuge einen Gesamtbetrag von 1.518,80 EUR als Forderung der Gesellschaft verbucht. Es habe sich dabei um eine "jederzeit behebbare Gutbuchung" gehandelt, zumal der Alleingesellschafter zahlungsfähig gewesen sei. Es sei daher insoweit von einem Zufluss auszugehen. Die Gutbuchung auf dem Verrechnungskonto per 31.12.2015 sei jedoch in Form von zwei Einzelbuchungen erfolgt ("pa 5 % mazda 2015" und "pa 5 % renault 2015") und nicht als Gesamtbuchung, wobei die gutgebuchten Beträge auch nicht den laut Fahrtenbuch ermittelten Prozentsätzen der Privatnutzung an den Gesamtkosten entsprechen würden. Auf Grund der ausdrücklichen Widmung der Beträge für die einzelnen Fahrzeuge komme eine Heranziehung einer Buchung, welche ausdrücklich dem einen Fahrzeug gewidmet sei, für das jeweils andere Fahrzeug nicht in Betracht. Der für den Mazda gebuchte Betrag übersteige den vom Verwaltungsgericht geschätzten privaten Anteil für dieses Fahrzeug, sodass es insoweit zu keiner Erhöhung der Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer komme. Allerdings sei dem Alleingesellschafter durch die Überlassung des Renaults zur privaten Nutzung nach Berechnung des Verwaltungsgerichts ein Vorteil entstanden, der die für dieses Fahrzeug verbuchte Forderung um 358,36 EUR übersteige. Die sich daraus ergebende Kommunalsteuernachforderung betrage 10,75 EUR.

7 Eine Revision erklärte das Verwaltungsgericht für unzulässig.

8 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die gemäß § 15a Abs. 2 KommStG in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2016, BGBl. I Nr. 117/2016, erhobene Revision des Bundesministers für Finanzen, zu der die mitbeteiligte Partei eine Revisionsbeantwortung erstattet hat.

9 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

10 Der Bundesminister bringt zur Zulässigkeit der

außerordentlichen Revision u.a. vor, das Verwaltungsgericht habe die rückwirkende Korrektur der Kommunalsteuerbemessungsgrundlage durch die Verbuchung einer Forderung per 31.12. anerkannt, was der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Dienstgeberbeitrag (der insoweit mit der Kommunalsteuer vergleichbar sei) widerspreche, wonach eine rückwirkende Verminderung der Beitragsgrundlage zum Familienlastenausgleichsfonds durch spätere Bezugsrückzahlungen nicht möglich sei (Hinweis auf VwGH 18.9.2013, 2010/13/0133). Die Verminderung der Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer sei aber auch schon mangels tatsächlichen Mittelabflusses zu Unrecht erfolgt. Jedenfalls fehle es an einer ausdrücklichen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage, ob die Belastung eines Kostenbeitrags für die private Nutzung von Firmenfahrzeugen auf dem negativen Verrechnungskonto zu einer Verminderung der Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer führe. 11 Die Revision ist zulässig und im Ergebnis auch begründet. 12 Gemäß § 1 Kommunalsteuergesetz 1993 (KommStG 1993) unterliegen der Kommunalsteuer die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland (Bundesgebiet) gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind. Dienstnehmer sind nach § 2 KommStG 1993 u. a. Personen, die in einem Dienstverhältnis im

Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1998 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988. Die zuletzt genannten Personen sind nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 an einer Kapitalgesellschaft wesentlich (zu mehr als 25 % am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft) Beteiligte hinsichtlich ihrer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisenden Beschäftigung.

13 Die Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer wird in § 5 Abs. 1 KommStG 1993 wie folgt geregelt:

"Bemessungsgrundlage ist 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

a) (...) Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 (...)" 14 Besteht für einen wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer die Möglichkeit, ein von der Kapitalgesellschaft zur Verfügung gestelltes Kraftfahrzeug für privat veranlasste Fahrten zu benutzen, liegen sonstige Vergütungen iSd § 22 Z 2 EStG 1988 vor, die in die Kommunalsteuerbemessungsgrundlage einzubeziehen sind. Bis zum Inkrafttreten der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Bewertung von Sachbezügen betreffend Kraftfahrzeuge bei wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern, BGBl. II Nr. 70/2018, ab dem Kalenderjahr 2018 war der Wert dieser Sachleistungen nach den allgemeinen Grundsätzen zu schätzen (vgl. VwGH 13.4.2005, 2003/13/0014; 31.3.2005, 2002/15/0029; und 22.12.2005, 2003/15/0063).

15 Kein Vorteil iSd § 22 Z 2 EStG 1988 liegt hingegen vor, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer verpflichtet ist, der Kapitalgesellschaft (zumindest) die sich aus der Privatnutzung des Kraftfahrzeuges resultierenden Kosten zu ersetzen. Liegt eine diesbezügliche Vereinbarung zwischen der Gesellschaft und ihrem Gesellschafter vor, ist ein Vorteil aus dem Rechtsverhältnis auch dann zu verneinen, wenn die entsprechenden Kosten erst am Jahresende ermittelt und dem Verrechnungskonto des Gesellschafters angelastet werden. Eine andere Beurteilung könnte allenfalls dann geboten sein, wenn nach den Gesamtumständen Zweifel an der Ernsthaftigkeit der diesbezüglichen Vereinbarung und der Verbuchung als Forderung (etwa auf Grund der fehlenden Bonität des Gesellschafter-Geschäftsführers) bestünden (vgl. VwGH 28.9.2011, 2006/13/0084).

16 Im Revisionsfall hat das Verwaltungsgericht zur gegenständlich somit entscheidenden Frage, ob im Streitzeitraum eine entsprechende Vereinbarung über die Kostentragung durch den Alleingesellschafter-Geschäftsführer bestanden hat, keine Feststellungen getroffen. Das Verwaltungsgericht hat alleine auf Grund der Jahresabschlussbuchungen das Vorliegen laufender monatlicher Vergütungen in Form der möglichen Privatnutzung der beiden Fahrzeuge (weitgehend) verneint und damit die Rechtslage verkannt.

17 Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern, zumal im Falle eines die Gesellschaft beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers, ebenso strenge Maßstäbe anzulegen wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Diese Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung (vgl. für viele VwGH 26.4.2012, 2008/15/0315, VwSlg. 8715/F).

18 Nach der Aktenlage blieb die mitbeteiligte Partei im Revisionsfall eine Antwort auf die Frage des Verwaltungsgerichts, "welche konkrete Vereinbarung (betreffend Kostentragung, Ausmaß der Nutzung, etc.) bestand zwischen der (GmbH) und dem Geschäftsführer betreffend die Zur-Verfügung-Stellung bzw. Nutzung de(r) verfahrensgegenständlichen PKWs?" schuldig. Die mitbeteiligte Partei verwies in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 11. April 2018 zu diesem Punkt lediglich auf das Fehlen eines Geschäftsführervertrages bzw. einer schriftlichen Vereinbarung betreffend die Nutzung der Fahrzeuge. Der Privatanteil sei bei der Bilanzerstellung 2015 für sämtliche KFZ-Kosten mit 5 % pauschal angesetzt worden. Nach den Feststellungen des Verwaltungsgerichts standen die nach den Fahrtenbüchern tatsächlich zurückgelegten privaten Fahrten nicht mit der am Jahresende erfolgten pauschalen Kostenbelastung in Einklang. Das Vorliegen klarer Vereinbarungen ist bei dieser Sachlage nicht ohne Weiteres zu erkennen. 19 Das angefochtene Erkenntnis war aus den dargestellten Gründen wegen vorrangiger inhaltlicher Rechtswidrigkeit gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

Wien, am 24. Oktober 2019

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2019:RA2018150099.L00

Im RIS seit

16.12.2019

Zuletzt aktualisiert am

16.12.2019

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at