

# TE Vwgh Erkenntnis 1992/10/6 88/14/0045

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 06.10.1992

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §167 Abs2;

BAO §21 Abs1;

BAO §22;

BAO §23;

BAO §25;

EStG 1972 §16 Abs2;

EStG 1972 §4 Abs1;

EStG 1972 §47 Abs3;

EStG 1972 §62 Abs2 Z5;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde der N-GmbH in E, vertreten durch Dr. K, Rechtsanwalt in E, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 24. Dezember 1987, Zl. 299/4-5/Ae-1987, betreffend Nachforderung von Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (samt Zuschlag) für den Zeitraum 1. Jänner 1981 bis 31. Dezember 1983, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 3.035,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die beschwerdeführende GmbH ist Komplementärin einer KG und in dieser Eigenschaft mit der Geschäftsführung der KG betraut. An der KG waren im Streitzeitraum unter anderem Johann E und Friedrich L als Kommanditisten beteiligt. Diese Personen waren auch Gesellschafter der Beschwerdeführerin und gleichzeitig deren Dienstnehmer (Johann E als Geschäftsführer).

Im Zuge einer Lohnsteuerprüfung bei der Beschwerdeführerin für den Zeitraum 1. Jänner 1981 bis 31. Dezember 1983 stellte der Prüfer fest, daß dem Johann E und dem Friedrich L Kraftfahrzeuge der KG (auch) zur privaten Nutzung überlassen worden waren. Der auf die Privatnutzung entfallende, im Schätzungswege ermittelte Teil der

Kraftfahrzeugkosten war bei der KG als Privatentnahme (gewinnerhöhend) verbucht worden.

Der Prüfer erblickte in der Überlassung der Kraftfahrzeuge zur privaten Nutzung einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis (Sachbezug), von dem bisher weder Lohnsteuer noch Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag entrichtet worden waren.

Das Finanzamt folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ einen entsprechenden Haftungs- und Zahlungsbescheid.

Die Beschwerdeführerin erhob Berufung. Die (auch) privat genutzten Kraftfahrzeuge gehörten zum Betriebsvermögen der KG und würden von DIESER ihren Kommanditisten Johann E und Friedrich L zur Verfügung gestellt. Der auf die Privatnutzung entfallende Kostenanteil sei bei der KG als Privatentnahme der Kommanditisten verbucht worden. Diese Vorgangsweise werde seit Jahren praktiziert und sei stets vom Finanzamt anerkannt worden. Der Prüfer habe sich auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. September 1983, 82/13/0136, 0167, berufen. Er habe aber dabei übersehen, daß im damaligen Beschwerdefall die Dienstnehmer der Komplementär-GmbH laut Dienstvertrag Anspruch auf einen Dienstwagen (auch zur privaten Nutzung) gehabt hätten. Demgegenüber sei in den mit Johann E und Friedrich L mündlich abgeschlossenen Dienstverträgen ausdrücklich vereinbart worden, daß kein Anspruch auf Beistellung eines Dienstwagens bestehe. Die Kraftfahrzeuge seien daher unmittelbar von der KG den Kommanditisten zur Verfügung gestellt worden.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab und begründete dies damit, daß Johann E und Friedrich L nicht als Kommanditisten der KG, sondern als Dienstnehmer der Beschwerdeführerin tätig geworden seien. Der Vorteil der Privatnutzung der Kraftfahrzeuge sei als Sachbezug Teil der Dienstbezüge und als solcher zu versteuern.

Die Beschwerdeführerin beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte ergänzend vor, daß den Kommanditisten die Kosten der Privatnutzung der Kraftfahrzeuge jeweils angelastet worden seien. Selbst wenn man die Auffassung vertreten wollte, daß ein Sachbezug vorliege, seien die angelasteten Beträge als Erstattung (Rückzahlung) von Arbeitslohn gemäß § 62 Abs. 2 Z. 5 EStG 1972 zu berücksichtigen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. Bei einer GmbH & Co KG bereite die Abgrenzung der Interessen der GmbH als Komplementärin und Dienstgeberin von jenen der Kommanditisten und Dienstnehmer Schwierigkeiten, weil die Kommanditisten auch Gesellschafter der Komplementär-GmbH seien und als solche deren Willensbildung (mit)bestimmten. Vertragliche Abmachungen zwischen einer Komplementär-GmbH einerseits und jenen Personen, die gleichzeitig Kommanditisten, Gesellschafter der GmbH und deren Dienstnehmer seien, müßten daher, um steuerlich anerkannt werden zu können, einen besonders klaren und eindeutigen Inhalt aufweisen. Insbesondere sei auch die Schriftform erforderlich. Ein bloß mündlich abgeschlossener Dienstvertrag sei nicht geeignet, um zu beweisen, daß die Überlassung eines Dienstwagens ausdrücklich ausgeschlossen worden sei. Aus dem Umstand, daß das Finanzamt in Vorperioden eine andere Rechtsauffassung vertreten bzw. die Beurteilung der Privatnutzung der Kraftfahrzeuge als Privatentnahme der Kommanditisten bei der KG toleriert habe, könne die Beschwerdeführerin keine Rechte ableiten. Insbesondere liege kein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben vor.

Gegen diese Entscheidung wendet sich die Beschwerde, in der Rechtswidrigkeit des Inhaltes sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die rechtliche Konstruktion einer GmbH & Co KG, bei der sich die Komplementär-GmbH zur Erfüllung ihrer Aufgaben als Gesellschafter der KG, insbesondere als deren Geschäftsführer, eines oder mehrerer Kommanditisten bedient, schließt es nicht aus, daß die Kommanditisten neben den Vergütungen, die sie von der Komplementär-GmbH erhalten, bei der KG Entnahmen tätigen. Die Entnahmen können auch in der Nutzung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens der KG für private Zwecke der Kommanditisten bestehen. Es ist daher auch möglich, daß ein Kommanditist ein Kraftfahrzeug, das zum Betriebsvermögen der KG gehört, für private Zwecke nutzt, was zur Folge hat, daß der auf die Privatnutzung entfallende Teil der Kraftfahrzeugkosten bei der KG als Privatentnahme des betreffenden Kommanditisten verbucht wird. Einer derartigen Vorgangsweise steht nicht entgegen, daß der Kommanditist als Organ der Komplementär-GmbH für die KG tätig wird und dafür von der GmbH eine

Tätigkeitsvergütung erhält. Es ist allerdings zu beachten, daß die Tätigkeit des Kommanditisten als Organ der Komplementär-GmbH und die dafür empfangenen Vergütungen streng zu trennen sind von jenem Bereich, in dem der Kommanditist in seiner Eigenschaft als Gesellschafter der KG auftritt. Diese Trennung wird durch den Umstand erschwert, daß auch die Tätigkeit als Organ der Komplementär-GmbH letztlich der KG zu dienen bestimmt ist. Der Gerichtshof teilt daher die Auffassung der belangten Behörde, eine gegenseitige Abgrenzung beider Bereiche habe zur Voraussetzung, daß klare und eindeutige vertragliche Abmachungen bestehen, wie sie der Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung auch für die steuerliche Anerkennung von Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen für erforderlich hält (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 1. Juli 1992, 90/13/0169, und die dort zitierte Vorjudikatur). Diesem Erfordernis kommt besonders Bedeutung zu, wenn von allgemein üblichen Vertragsinhalten abgewichen werden soll.

Die belangte Behörde vertritt im angefochtenen Bescheid die Auffassung, es sei durchaus üblich, daß ein Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer, insbesondere wenn dieser in leitender Funktion tätig ist, ein Kraftfahrzeug zur Verfügung stellt und dessen Nutzung für private Zwecke des Arbeitnehmers gestattet. Die private Nutzung des Kraftfahrzeugs ist diesfalls als Vorteil aus dem Dienstverhältnis zu werten und als Sachbezug (§ 15 EStG 1972) zu behandeln.

Nun hat die Beschwerdeführerin zwar vorgebracht, daß sie ihren Arbeitnehmern Johann E und Friedrich L nicht gestattet habe, die betreffenden Kraftfahrzeuge für private Zwecke zu verwenden, sondern daß diese die unbstrittene Privatnutzung ohne Zusammenhang mit dem ebenfalls unbestrittenen Dienstverhältnis in ihrer Eigenschaft als Kommanditisten der KG vorgenommen hätten; sie hat aber diese Behauptung nur auf einen mündlich abgeschlossenen Dienstvertrag gestützt. Die belangte Behörde ist in freier Beweiswürdigung zu dem Ergebnis gelangt, daß damit ein Verbot der Nutzung der zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeuge für private Zwecke nicht nachgewiesen wurde. Da der von der belangten Behörde ihrer Entscheidung zu Grund gelegte Sachverhalt den im Wirtschaftsleben üblichen Usancen weit eher entsprach als das von der Beschwerdeführerin behauptete Verbot einer privaten Kraftfahrzeug-Nutzung, konnte die belangte Behörde unbedenklich die Auffassung vertreten, daß nur eine klare und eindeutige schriftliche Erklärung Beweis für einen von allgemein üblichen Gebräuchen abweichenden Sachverhalt gemacht hätte.

Die Beschwerde erweist sich daher in diesem Punkt als unbegründet.

Aber auch dem weiteren Argument der Beschwerdeführerin, wonach die Belastung der Kapitalkonten der beiden Kommanditisten mit Privatanteilen an den Kraftfahrzeugkosten als Rückzahlung von Arbeitslohn im Sinne des § 16 Abs. 2 EStG 1972 zu berücksichtigen wäre, kommt keine Berechtigung zu, weil die Verbuchung einer Nutzungsentnahme auf Kapitalkonten der Gesellschafter der KG mit dem steuerlich anzuerkennenden Dienstverhältnis zwischen Komplementär-GmbH und Kommanditisten nichts zu tun hat und die zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer bestehenden Rechtsbeziehungen, insbesondere auch bezüglich der Auszahlung und allfälligen Rückzahlung von Arbeitslohn, nicht berührt. Vielmehr wäre die zu Unrecht erfolgte Entnahmebuchung zu berichtigen. Ob und inwieweit sich eine derartige Berichtigung des Gewinnes der KG ertragsteuerlich auswirken würde, hängt vom Stand der jeweiligen Verfahren ab. Die Beschwerde ist somit insgesamt unbegründet und demgemäß gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Mit Rücksicht darauf, daß Johann E und Friedrich L in der Beschwerde als Mitbeteiligte bezeichnet werden, sieht sich der Gerichtshof noch zu dem Hinweis veranlaßt, daß Personen, die auf Seiten eines Beschwerdeführers auftreten, keine Mitbeteiligten sind (vgl. Dolp, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit3 S 165 Abs. 1).

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers, BGBl. Nr. 104/1991.

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1992:1988140045.X00

**Im RIS seit**

06.10.1992

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

© 2026 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)