

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch XY-StB-GmbH, über die als Beschwerde zu erledigende Berufung vom 14.2.2011 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 11.1.2011, betreffend Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr von Lohnsteuer für das Jahr 2009, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für das Jahr 2009 und Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2009 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Die Beschwerdeführerin (Bf.), eine GmbH mit Sitz in S, war im Streitjahr einzige Komplementärin der Y-KG und in dieser Eigenschaft mit der Geschäftsführung der Y-KG befasst. Am Stammkapital der Bf. war im Streitjahr ua. Herr Mag. X zunächst mit 0,0125% und infolge einer gesellschaftlichen Umstrukturierung mit 25% beteiligt. Herr Mag. X war im Streitjahr auch Geschäftsführer der Bf. und Kommanditist der Y-KG.

Bei der Bf. fand eine gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben für die Jahre 2005 bis 2009 statt. Die dabei getroffene, hier strittige Feststellung ist dem Prüfungsbericht sowie der Niederschrift über die Schlussbesprechung zu entnehmen und lautet wie folgt:

"Dem Dienstnehmer und Geschäftsführer Mag. X wurde ab Juni 2008 ein Kfz zur Verfügung gestellt, dessen Anschaffungskosten über € 40.000,- betrugen. Das Kfz steht im Eigentum der Fa. Y-KG, steht aber dem Geschäftsführer der Fa. Y-GmbH aufgrund einer arbeitsvertragsrechtlichen Vereinbarung zur Verfügung, wobei Privatfahrten des Geschäftsführers untersagt werden. Ein Sachbezug ist für Kfz im Sinne der Sachbezugsverordnung anzusetzen, wenn mit dem arbeitgebereigenen oder vom Arbeitgeber zur Verfügung gestelltem [sic] Kfz Privatfahrten aus abgabenrechtlicher Sicht durchgeführt werden. Das im Arbeitsvertrag ausgesprochene Verbot der Privatfahrten ist nicht näher definiert, ob damit auch Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte umfasst

sind, und ist ein solches Verbot zu überwachen. Aus den bei der Prüfung getroffenen Feststellungen konnte das Überwachen dieses Verbotes nicht erkannt werden und wurde auch festgestellt, dass der Geschäftsführer zumindest für Fahrten Wohnung Arbeitsstätte das Kfz benützt. Zudem wurde bereits vom Arbeitgeber im Jahr 2008 (von Juni bis Dezember) ein Kfz Sachbezug angesetzt, das den Schluss zulässt, dass das Fahrzeug für Privatfahrten herangezogen wurde. [...]"

Die belangte Behörde schloss sich der Ansicht des Prüfers an. Mit Bescheiden vom 11.1.2011 zog sie die Bf. zur Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr von Lohnsteuer für das Jahr 2009 heran und setzte den Dienstgeberbeitrag sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2009 fest.

Dem hielt die Bf. in ihrer Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 14.2.2011 im Wesentlichen entgegen, Herrn Mag. X stehe auf der Grundlage des Geschäftsführervertrages im Rahmen seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der Bf. ein Kfz, dessen Eigentümerin die Y-KG sei, zur Verfügung. Es sei ausdrücklich vereinbart, dass Herr Mag. X in seiner Stellung als Geschäftsführer der Bf. dieses Kfz nicht für Privatfahrten verwenden dürfe. Herr Mag. X sei auch Kommanditist der Y-KG und habe mit dieser die Vereinbarung getroffen, im Falle von Privatfahrten einen Kostenersatz an diese zu leisten. Allfällige Privatfahrten hätten daher nichts mit seinem Dienstverhältnis zur Bf. zu tun. Das Prüforgan habe diesbezügliche Ermittlungen zur Gänze unterlassen.

Die belangte Behörde legte die Berufung ohne vorherige Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor und beantragte deren Abweisung.

Über schriftliches Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes vom 24.11.2015 führte die belangte Behörde weitere Ermittlungen bei der Bf. durch und teilte dem Bundesfinanzgericht mit Schreiben vom 30.5.2016 mit, dass sich die von ihr anlässlich der Prüfung getroffenen Feststellungen bestätigt hätten. Darüber hinaus habe festgestellt werden können, dass dem in den Büchern der Y-KG geführten Gesellschafter-Privatkonto des Herrn Mag. X am Ende eines jeden Jahres ein Privatanteil für die Privatnutzung eines Kfz angelastet worden sei.

In Beantwortung zweier Vorhalte des Bundesfinanzgerichtes vom 3.6.2019 und 12.8.2019 führte die Bf. in teilweiser Wiederholung ihres bisherigen Vorbringens aus, Herrn Mag. X sei die Privatnutzung des streitgegenständlichen Kfz, welches nachweislich im Eigentum der Y-KG gestanden habe, nur in seiner Stellung als Kommanditist der Y-KG gestattet gewesen, wofür zwischen der Y-KG und Herrn Mag. X ein Kostenersatz vereinbart worden sei. Dieser sei als Privatentnahme am Gesellschafter-Privatkonto des Herrn Mag. X verbucht worden. Eine diesbezügliche schriftliche Vereinbarung habe nicht bestanden. Aus den beiliegenden Unterlagen sei jedoch ersichtlich, dass diese Vereinbarung tatsächlich gelebt worden sei. Die Ermittlung der Höhe des Privatanteils sei in Anlehnung an die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Schätzungsweg erfolgt. Die Frage der Höhe des Privatanteils sei allenfalls im Rahmen einer bei der Y-KG

durchzuführenden Betriebsprüfung zu klären, nicht jedoch im hier gegenständlichen Verfahren.

Die Aufforderungen zur Gegenäußerung blieben seitens der belangten Behörde unbeantwortet.

Mit Schreiben vom 9.7.2019 zog die Bf. ihre im Berufungsschriftsatz gestellten Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie auf Entscheidung durch den Senat zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1.1.2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

1. Festgestellter Sachverhalt:

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Bf., eine GmbH mit Sitz in S, war im Streitjahr einzige Komplementärin der Y-KG und in dieser Eigenschaft mit der Geschäftsführung der Y-KG befasst. Am Stammkapital der Bf. war im Streitjahr ua. Herr Mag. X zunächst mit 0,0125% und infolge einer gesellschaftlichen Umstrukturierung mit 25% beteiligt. Herr Mag. X war im Streitjahr auch Geschäftsführer der Bf. sowie Kommanditist und (bis 20.3. des Streitjahres) im Firmenbuch eingetragener Prokurist der Y-KG.

In der ersten Hälfte des Jahres 2008 erwarb die Y-KG einen Pkw der Marke Mercedes-Benz, Typ TC 220 CDI Avantgard, zum Bruttokaufpreis von 44.000,00 Euro (Bestelldatum: 18.3.2008, Rechnungsdatum: 16.6.2008), welchen sie in ihren Büchern erfasste.

Sämtliche im Zusammenhang mit dem Pkw angefallenen Kosten wurden im Streitjahr von der Y-KG getragen.

Der Pkw, welcher im Eigentum der Y-KG stand, wurde von dieser der Bf. zur Nutzung überlassen, die ihn Herrn Mag. X zur ausschließlich dienstlichen Nutzung im Rahmen seiner Tätigkeit als deren Geschäftsführer zur Verfügung stellte.

Dem zwischen der Bf. und Herrn Mag. X am 15.1.2007 abgeschlossenen Geschäftsführervertrag ist ein ausdrückliches Verbot der Nutzung für private Zwecke zu entnehmen. Der einschlägige Vertragspassus lautet wie folgt:

"§ 6 Sonstige Leistungen der Gesellschaft

(1) Herr Mag.X hat Anspruch auf Benutzung eines gesellschaftseigenen PKW der gehobenen Mittelklasse. Er darf diesen PKW nicht für private Zwecke nutzen. Führt der Geschäftsführer betriebliche Fahrten mit seinem eigenen PKW durch hat er Anspruch auf das amtliche Kilometergeld. [...]"

Aufgrund einer - nicht verschriftlichten - Vereinbarung zwischen der Y-KG und Herrn Mag. X war es letzterem in seiner Eigenschaft als Kommanditist der Y-KG gestattet, den Pkw für private Zwecke gegen entsprechenden Kostenersatz zu nutzen.

Für das Streitjahr wurde dem in den Büchern der Y-KG geführten Gesellschafter-Privatkonto des Herrn Mag. X ein auf die Privatnutzung des Pkw entfallender Kostenanteil von 1.500,00 Euro als Privatentnahme angelastet.

2. Beweiswürdigung:

Die Feststellungen zu den gesellschaftlichen Strukturen sowohl der Bf. als auch der Y-KG ergeben sich aus einer Abfrage des Firmenbuches.

Die den streitgegenständlichen Pkw betreffenden Daten sind durch die von der W-GmbH an die Y-KG gelegte Rechnung vom 16.6.2008, die aktenkundig ist, belegt.

Die Erfassung des Pkw in den Büchern der Y-KG ist aus den sich im Akt befindlichen Buchhaltungsunterlagen, wie etwa dem Anlagenspiegel, ersichtlich.

Dass im Streitjahr sämtliche im Zusammenhang mit dem Pkw angefallenen Kosten von der Y-KG getragen wurden, ist einem sich im Akt befindlichen Auszug des in den Büchern der Y-KG geführten Aufwandskontos "7224 Instandh. PKW XXX" zu entnehmen.

Die Feststellung im Hinblick auf das Eigentum der Y-KG am Pkw stützt sich auf die insoweit übereinstimmenden Ausführungen der Bf. und der belangten Behörde.

Die wörtlich wiedergegebene, auf die Pkw-Nutzung bezugnehmende Passage des zwischen der Bf. und Herrn Mag. X am 15.1.2007 abgeschlossenen Geschäftsführervertrages entstammt einer im Akt aufliegenden Kopie dieses Vertrages.

Dass die Bf. Herrn Mag. X den Pkw zur ausschließlich dienstlichen Nutzung im Rahmen seiner Geschäftsführertätigkeit zur Verfügung stellte, ergibt sich aus einer Zusammenschau der oben zitierten, auf die Pkw-Nutzung bezugnehmenden Passage des Geschäftsführervertrages, und den insoweit übereinstimmenden Ausführungen der Bf. und der belangten Behörde, wonach der Pkw auf der Grundlage des zitierten Geschäftsführervertrages unter Ausschluss der Möglichkeit zur Privatnutzung überlassen worden sei. In der oben zitierten, auf die Pkw-Nutzung bezugnehmenden Passage des Geschäftsführervertrages ist jedoch von einem "*gesellschaftseigenen*" Pkw die Rede, worunter im gegebenen Zusammenhang ein Pkw der Bf. zu verstehen wäre, was auf den streitgegenständlichen Pkw, dessen Eigentümerin die Y-KG war, nicht zutrifft. Vor diesem Hintergrund konnte die Bf. den streitgegenständlichen Pkw Herrn Mag. X nur

dann - unter Ausschluss der Privatnutzung - zur Verfügung stellen, wenn ihr von der Y-KG zumindest konkludent eine diesbezügliche Nutzungsmöglichkeit eingeräumt wurde, was das Bundesfinanzgericht aufgrund der Gesamtumstände des Falles als erwiesen annimmt.

Dass Herrn Mag. X die Privatnutzung des Pkw nur in seiner Eigenschaft als Kommanditist der Y-KG gestattet war, ergibt sich aus dem diesbezüglichen von der belangten Behörde unbestritten gebliebenen Vorbringen der Bf., und ist auch dadurch belegt, dass der auf die Privatnutzung des Pkw entfallende Kostenanteil dem in den Büchern der Y-KG geführten Gesellschafter-Privatkonto des Herrn Mag. X als Privatentnahme angelastet wurde.

Die Verbuchung des auf die Privatnutzung des Pkw entfallenden Kostenanteils als Privatentnahme des Herrn Mag. X in seiner Eigenschaft als Kommanditist der Y-KG ist einem im Akt aufliegenden Auszug des in den Büchern der Y-KG geführten Gesellschafter-Privatkontos "9402 Privatkonto X Mag." zu entnehmen.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung:

3.1. Zu Spruchpunkt I (Stattgabe):

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 zählen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 beteiligt sind, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehlt.

Gemäß § 15 Abs. 1 EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 EStG 1988 zufließen.

Gemäß § 15 Abs. 2 EStG 1988 (idF vor BGBl I 118/2015) sind geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

Die Ermittlung der Höhe des aus der Privatnutzung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges resultierenden geldwerten Vorteils ist in § 4 Sachbezugswerteverordnung (in der auf den Beschwerdefall anzuwendenden Fassung BGBl II 467/2004) geregelt.

Da Herr Mag. X im Streitjahr zunächst mit 0,0125% und infolge einer gesellschaftlichen Umstrukturierung mit 25% am Stammkapital der Bf. beteiligt war, galt er nicht als

wesentlich beteiligt im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 und erzielte somit aus seiner Geschäftsführertätigkeit für die Bf. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Strittig ist, ob die Privatnutzung des Pkw durch Herrn Mag. X als geldwerter Vorteil im Rahmen seines Geschäftsführerdienstverhältnisses zur Bf. zu werten ist, wie dies von der belangten Behörde als gegeben angesehen wird, oder ob Herr Mag. X in seiner Eigenschaft als Kommanditist der Y-KG in diesem Zusammenhang Privatentnahmen getätigt hat.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es nicht ausgeschlossen, dass ein Kommanditist neben den Vergütungen, die er für seine Geschäftsführertätigkeit durch die Komplementär-GmbH erhält, auch bei der KG Entnahmen tätigt. Solche Entnahmen können auch in der Privatnutzung eines Kraftfahrzeuges der KG bestehen, was als Privatentnahme des Kommanditisten zu verbuchen ist (vgl. etwa VwGH 6.10.1992, 88/14/0045; VwGH 10.3.1994, 93/15/0146; VwGH 22.12.2011, 2008/15/0227). Die Tätigkeit des Kommanditisten als Organ der Komplementär-GmbH und die dafür empfangenen Vergütungen sind streng zu trennen 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 (vgl. VwGH 6.10.1992, 88/14/0045; VwGH 25.11.1999, 99/15/0095).

In seinem Erkenntnis vom 22.12.2011, 2008/15/0227, hat der Verwaltungsgerichtshof unter Hinweis auf seine Vorjudikatur wie folgt ausgeführt: "*Liegen klare Vereinbarungen vor, dass der GmbH-Geschäftsführer den Sachbezug als weitere Entlohnung erhält und die KG der Komplementär-GmbH den Pkw für Zwecke ihres Geschäftsführers zur Verfügung stellt, wird zusätzlicher Lohn des Geschäftsführers und Sonderbetriebsausgabe der KG angenommen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 28. September 1983, 82/13/0136, 0167, Slg.Nr. 5813/F, vom 10. März 1994, 93/15/0146, und vom 19. Oktober 1993, 93/14/0129). Nur bei dieser Konstellation hat der Verwaltungsgerichtshof auch die Lohnsteuerpflicht für den Sachbezug des Geschäftsführers (wenn nicht wesentlich beteiligt) bei der Komplementär-GmbH bejaht (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 25. November 1999, 99/15/0095, vom 30. Mai 1995, 92/13/0200, und vom 16. Jänner 1991, 89/13/0166).*"

Im vorliegenden Fall mangelt es an den vom Verwaltungsgerichtshof im zitierten Erkenntnis ins Treffen geführten, klaren Vereinbarungen. Dem zwischen der Bf. und Herrn Mag. X am 15.1.2007 abgeschlossenen Geschäftsführervertrag ist ein ausdrückliches Verbot der Nutzung eines beigegebenen Dienstwagens für private Zwecke zu entnehmen. Der einschlägige Vertragspassus nimmt zwar auf einen "*gesellschaftseigenen*" Pkw Bezug, worunter im gegebenen Zusammenhang ein Pkw der Bf. zu verstehen wäre, was auf den streitgegenständlichen Pkw, dessen Eigentümerin die Y-KG war, nicht zutrifft. Es wird durch den einschlägigen Vertragspassus jedoch unzweifelhaft zum Ausdruck gebracht, dass ein Sachbezug in Form der Überlassung eines Pkw mit Bewilligung der

Privatnutzung als weiterer Bestandteil der Geschäftsführerentlohnung ausgeschlossen werden sollte.

Gegen die Annahme eines Sachbezuges im Rahmen des Geschäftsführerdienstverhältnisses zur Bf. spricht ferner, dass der auf die Privatnutzung des Pkw entfallende Kostenanteil dem in der Y-KG geführten Gesellschafter-Privatkonto des Herrn Mag. X als Privatentnahme angelastet wurde.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem oben zitierten Erkenntnis vom 22.12.2011, 2008/15/0227, weiters ausgeführt hat, stellen Fahrten der Gesellschafter zwischen Wohnung und ihrer Arbeitsstätte als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH aus Sicht der KG Privatfahrten dar. Wurde im vorliegenden Fall der in den Büchern der Y-KG im Schätzungsweg angesetzte Privatanteil unter diesem Gesichtspunkt oder anderen Gesichtspunkten zu niedrig bemessen, hätte dies Anlass einer entsprechenden Berichtigung sein können, was jedoch nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II (Unzulässigkeit der Revision):

Gemäß § 25a Abs. 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

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.

Mit der vorliegenden Entscheidung weicht das Bundesfinanzgericht nicht von der oben zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, sondern folgt insbesondere dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.12.2011, 2008/15/0227.

Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Graz, am 22. Oktober 2019

