



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Walter Zemrosser und die weiteren Mitglieder Hofrätin Dr. Ingrid Mainhart, Heinz Hengl und Horst Hoffmann im Beisein der Schriftführerin FachOInsp Claudia Orasch über die Berufung der I.I.GesmbH, Montage von Isolierungen und Dämmungen, 9.L, Loibenigweg 8, vertreten durch Mag. Ing. Baldur Noisternig, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 9815 Kolbnitz, Zandlach 29, vom 22. November 2004 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Spittal an der Drau, vertreten durch

Oberrat Dr. Arno Kohlweg, vom 21. Oktober 2004 betreffend Festsetzung der Lohnsteuer, des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden zum Nachteil abgeändert.

Für den Zeitraum vom 1. Jänner 2000 bis zum 31. Dezember 2003 werden festgesetzt:

Die Lohnsteuer mit € 14.571,90 (S 200.513,72), der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen mit € 1.082,01 (S 14.888,79) und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit € 105,08 (S 1.445,93).

Entscheidungsgründe

Die Firma I.I.GesmbH (in der Folge Bw. bzw. I.I. GesmbH) ist eine Gesellschaft, deren Unternehmensgegenstand die Montage von Isolierungen und Dämmungen ist. Herr O.P. (in

der Folge O.P.) ist neben zwei anderen Gesellschaftern an der Bw. im Ausmaß von 25 % beteiligt und hatte bis einschließlich 12. Oktober 2003 die alleinige Geschäftsführung der Bw. inne; er bezog aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. O.P. ist weiters als Kommanditist mit einer Vermögenseinlage von S 100.000,00 an der Fa. I.I.GesmbH&CoKG (in der Folge KG bzw. I.I. GesmbH & Co KG) zu 100% beteiligt, die Bw. ist Komplementärin dieser Gesellschaft.

Bei der Bw. fand im Jahre 2004 eine den Zeitraum vom 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2003 umfassende Lohnsteuerprüfung statt. Dabei stellte der Prüfer u.a. fest, dass der Geschäftsführer der Bw. im Streitzeitraum die Möglichkeit gehabt habe, firmeneigene Kraftfahrzeuge für private Zwecke zu benutzen und somit ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis gegeben sei. Auf Grund dieser Feststellung gelangte der Prüfer zur Auffassung, dass ausgehend von den Anschaffungskosten dieser Kraftfahrzeuge ein Sachbezug in Höhe von 0,75% der Anschaffungskosten in die Bemessungsgrundlage für die Lohnsteuer, den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sei.

Die auf genannten Beträge entfallende Lohnsteuer in Höhe von insgesamt € 5.850,16/ S 80.500,00 (davon entfallend auf die Jahre 2000 bis 2002 jeweils € 1.526,13/S 21.000,00 sowie entfallend auf das Jahr 2003 € 1.271,77/S 17.500,00), der daraus resultierende Dienstgeberbeitrag in Höhe von insgesamt € 526,51/S 7.245,00 (davon entfallend auf die Jahre 2000 bis 2002 jeweils € 137,35/S 1.890,00 sowie entfallend auf das Jahr 2003 € 114,46/ S 1.575,00) sowie der daraus resultierende Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von insgesamt € 51,82/S 713,00 (davon €14,32/S 197,00 für das Jahr 2000, € 14,03/ S 193,00 für das Jahr 2001, € 12,79/S 176,00 für das Jahr 2002 und € 10,68/S 147,00 für das Jahr 2003) wurden mit Abgabenbescheiden des Finanzamtes jeweils vom 21. Oktober 2004 nachgefordert.

Gegen diese Nachversteuerung richtet sich die fristgerecht eingebrachte Berufung der Bw. vom 19. November 2004, beim Finanzamt eingelangt am 22. November 2004. Darin führte sie aus, dass die zahlenmäßig angeführten Nachforderungen an Lohnsteuer, DB und DZ aus der steuerlichen Hinzurechnung des Sachbezugswertes für die gelegentliche Privatnutzung eines Fahrzeuges der KG durch O.P. resultieren würden. O.P. sei 100%iger Kommanditist der Kommanditgesellschaft und sei in den Prüfungsjahren Geschäftsführer der Bw. gewesen. Im Punkt 6 des Geschäftsführervertrages vom 22.4.1991 sei vereinbart worden, dass O.P. für die Geschäftsführertätigkeiten in der Komplementär GesmbH (die selbst über keinerlei körperliche Wirtschaftsgüter verfüge) einen PKW der Kommanditgesellschaft benutze. Die begrenzte Privatnutzung des PKW tätige O.P. als Personengeschafter der Kommanditgesellschaft. Die Privatnutzung sei als Entnahme zu beurteilen und sei ausdrücklich vereinbart, diese dem

Verrechnungskonto des O.P. (gewinnwirksam) anzulasten. Dies gelte vereinbarungsgemäß auch für seine Familienangehörigen. Die Privatanteile seien jährlich gewinnerhöhend durchgeführt worden. Laut Rechtsprechung sei die praktizierte Nutzungsentnahme auch dann zu akzeptieren, wenn der Personengesellschafter den PKW andererseits als Dienstnehmer auch beruflich verwende. Die Rechtsprechung verlange dazu eine eindeutige Vereinbarung über die Nutzungsentnahme, welche hier vorliege, ansonsten würden die Vorteile aus dem Dienstverhältnis vorgehen. Dies sei auch die Rechtsauffassung des BMF und habe in die Einkommensteuerrichtlinien Einzug gehalten. Obwohl O.P. als 100%iger Kommanditist die erfolgswirksamen Privatanteile betreffend die PKW-Nutzung einkommensteuerlich voll trage, seien die gebuchten Privatanteile unbegründet nicht vom Sachbezugswert abgezogen worden. Der hinzugerechnete Sachbezug betrage € 3.052,00, die Privatanteile durchschnittlich € 1.200,00, sodass O.P. für Privatnutzungen € 4.252,00 versteuere. Dies entspreche ca. 62% der "Normalkosten" eines PKW mit € 34.000,00 Anschaffungskosten. Die Vorgangsweise der "Lohnsteuerprüfung" entspreche nicht der "wirtschaftlichen Betrachtungsweise". Die tatsächliche Privatnutzung liege bei einer Jahreskilometerleistung von über 50.000 km unter 10%.

Der im Akt aufliegende, zwischen der Bw. und ihrem Geschäftsführer O.P. am 22. April 1991 abgeschlossene Geschäftsführervertrag enthält neben Bestimmungen betreffend Aufgabenbereich und Befugnis (Punkt 1), Pflichten und Verantwortlichkeit (Punkt 2), Arbeitsleistung (Punkt 3), Entgelt (Punkt 4), Alters- und Hinterbliebenenversorgung (Punkt 5), Dauer des Vertrages (Punkt 7), Kosten (Punkt 8) und allgemeine Bestimmung (Punkt 9) im Punkt 6 unter der Überschrift "Sonstige Leistungen der Gesellschaft" Folgendes:

"6.1. Der Geschäftsführer hat Anspruch auf Benutzung eines PKW's der gehobenen Mittelklasse. Der PKW wird von der KG zur Verfügung gestellt. Der Geschäftsführer, der auch 100%iger Kommanditist der KG ist, darf die PKW's der KG auch für private Zwecke nutzen (auch Familienangehörige). Die Privatanteile sind dem Verrechnungskonto des Herrn O.P. anzulasten. Um den Verwaltungsaufwand zu begrenzen, gelten 10 bzw. 20% Privatanteile als vereinbart, die jedoch nicht überschritten werden sollen.

6.2. Für notwendige Geschäftsreisen hat der Geschäftsführer Anspruch auf Ersatz seiner Spesen. Übersteigen die aufgewendeten Spesen die nach den steuerlichen Vorschriften zulässigen Beträge, sind sie im einzelnen zu belegen. Diese Reisen werden im Interesse und im Namen der KG durchgeführt und direkt mit der KG abgerechnet.

6.3. Geschäftsreisen können wahlweise mit dem PKW der KG oder mit einem anderen Verkehrsmittel unternommen werden. Für Bahnfahrten vergütet die Gesellschaft jedenfalls die Kosten der 1. oder einer ihr vergleichbaren Wagenklasse, bei Auslandsreisen, auch in der Flugpassage, in der Touristen- oder einer ihr vergleichbaren Kategorie."

Was den Nachweis der tatsächlichen vom Geschäftsführer zurückgelegten Kilometer – soweit es das Verfahren vor dem Finanzamt betrifft - anbelangt, ist Folgendes aktenkundig:

Vor Rechtsmittelerledigung wurde der steuerliche Vertreter am 20. Jänner 2005 vom Sachbearbeiter des Finanzamtes aufgefordert, allfällige Fahrtaufzeichnungen, aus denen eine Privatnutzung des PKW (durch den Geschäftsführer der Bw.) von weniger als 500 km abzuleiten sei, vorzulegen. Der steuerliche Vertreter ersuchte um eine Antwortfrist von einer Woche. Eine Antwort seitens des steuerlichen Vertreters erfolgte nicht. Vom Sachbearbeiter erfolgte am 16. März 2006 ein weiterer Anruf. Am 17. März 2005 gab der steuerliche Vertreter der Bw. bekannt, dass es keine Fahrtenaufzeichnungen gebe. Diese seien aus der Sicht des steuerlichen Vertreters auch nicht notwendig gewesen, zumal kein Sachbezug bei der GesmbH vorliegen könne. Dem steuerlichen Vertreter wurde daraufhin vom Sachbearbeiter mitgeteilt, dass der Nachweis einer monatlich unter 500 km liegenden Privatnutzung nicht erbracht sei und daher im Rahmen einer Rechtsmittelerledigung mit einem verbösernden Ergebnis zu rechnen sein werde. Im Hinblick auf die Progressionsstufe von O.P. werde es zu einer Verdoppelung der auf den Sachbezug entfallenden Lohnabgaben kommen. Der steuerliche Vertreter nahm die beabsichtigte Vorgangsweise zur Kenntnis, behielt sich jedoch ausdrücklich vor, das Bescheidergebnis dem Grunde nach anzufechten. Am 17. März 2005 wurde ein weiteres Gespräch mit dem steuerlichen Vertreter der Bw. geführt und bekräftigte dieser dabei noch einmal, keine Fahrtenbücher zu besitzen.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 31. März 2005 wurde die Berufung der Bw. als unbegründet abgewiesen und die Lohnabgaben für die Streitzeiträume neu festgesetzt. In der Begründung wurde ausgeführt, dass die KG Isolierungen und Dämmungen fertige und montiere. Die Geschäftsführung sei bis Oktober 2003 durch den zu 100% an der KG beteiligten Kommanditisten O.P. im Rahmen eines Dienstverhältnisses wahrgenommen worden. Die GesmbH habe laut GuV-Rechnung der KG (s. Seite 2 Absatz 2 der Erläuterungen zur GuV-Rechnung der KG) sämtliche Kosten der Geschäftsführung durch die KG ersetzt erhalten. Im Geschäftsführungsvertrag, abgeschlossen zwischen der Bw. und O.P., sei unter Punkt 6.1. dem GesmbH-Geschäftsführer die Möglichkeit der Privatnutzung von Personenkraftwagen, die der GesmbH von der KG zur Verfügung gestellt würden, eingeräumt worden. Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung sei die private PKW-Nutzung des Geschäftsführers als Vorteil aus dem Dienstverhältnis beurteilt und dementsprechend eine Versteuerung des Sachbezuges vorgenommen worden, wobei ein Ausmaß der monatlichen Privatnutzung mit weniger als 600 km (richtig 500 km) unterstellt worden sei. Der Aufforderung, die tatsächlichen Nutzungsverhältnisse des jeweiligen Geschäftsführer PKW transparent zu machen, sei im laufenden Rechtsmittelverfahren von Seiten der Bw. bis dato nicht nachgekommen worden. Wie bereits in den Sachverhaltsfeststellungen ausgeführt

worden sei, sei O.P. in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer Angestellter der GesmbH, laut Geschäftsführervertrag habe er neben seinem Gehalt auch "Anspruch auf Benützung eines PKW's der gehobenen Mittelklasse", den er auch für Privatfahrten verwenden hätte dürfen. Dieser PKW sei von der KG, welche sämtliche Betriebskosten der in ihrem Betriebsvermögen stehenden PKW's trage, kostenlos zur Verfügung gestellt worden. Die private Nutzung des PKW stelle nach Ansicht des Finanzamtes einen Sachbezug des Geschäftsführers bei der GesmbH dar. Dies ergebe sich aus dem Umstand, dass Rechtsbeziehungen zwischen einer Komplementär GesmbH und dem bei ihr als Geschäftsführer tätigen Kommanditisten der GesmbH & Co KG anzuerkennen und daher auch die Leistungen, welche die GesmbH dem Kommanditisten für seine Tätigkeit als Geschäftsführer erbringe, jedenfalls als ihre und, ungeachtet des Anteiles des Kommanditisten am Erfolg und Betriebsvermögen der KG, nicht als Leistungen der KG zu behandeln seien. Die Zurverfügungstellung des PKW sei ebenso wie der an ihn gezahlte Geschäftsführerbezug eine Leistung der GesmbH an ihren Geschäftsführer (vgl. VwGH 28.9.1983, 82/13/0136). Der Verweis des steuerlichen Vertreters auf die herrschende Verwaltungspraxis (EStR) erscheine im gegenständlichen Fall nicht zielführend, zumal die Möglichkeit einer Entnahmefiktion (Rz 5868) durch die eindeutige Formulierung des Geschäftsführervertrages einerseits und das Fehlen einer vertraglichen Ausgestaltung zwischen KG und Kommanditisten andererseits ausgeschlossen werde. Gemäß § 4 Abs. 2 der Sachbezugsverordnung sei der Ansatz des halben Sachbezuges gerechtfertigt, wenn die monatlichen Privatfahrten nachweislich nicht mehr als 500 km betragen würden. Da dieser Nachweis bis dato noch nicht erbracht werden hätte können, sei das Rechtsmittelergebnis berichtigt worden, wobei die KFZ-Sachbezugswerte verdoppelt und die Haftungssummen entsprechend erhöht worden seien.

Mit Eingabe vom 29. April 2005, beim Finanzamt eingelangt am 2. Mai 2005, beantragte die Bw. die Entscheidung über die Berufung vom 9. November 2004 durch den unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz. In der Begründung führte sie aus, dass Punkt 6.1. des Geschäftsführervertrages lediglich besage, dass der Geschäftsführer einen PKW der KG für die Tätigkeit der Geschäftsführung verwende. Die Geschäftsführertätigkeit werde von der GmbH der KG als Arbeitsgesellschafter erbracht. Der PKW sei lediglich ein Arbeitsmittel und werde gleich wie das Büro- und die Büroeinrichtung von der KG gestellt. Ein Sachbezug könne hier nicht zur Anwendung kommen, weil die Verordnung über die Sachbezüge im § 4 Abs. 1 besage: "Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten" zu benutzen, ist ein Sachbezugswert anzusetzen. Es werde hier aber kein arbeitgebereigenes Fahrzeug für private Zwecke verwendet. Der PKW werde auch nicht als Entgelt für die Geschäftsführung überlassen, sodass keine autonome Verfügungsmöglichkeit über den PKW von der GmbH

bestehe. Ein Entgelt von dritter Seite liege auch nicht vor, weil der zweite Absatz des Punktes 6.1. im Geschäftsführer-Vertrag die Privatnutzung der PKW`s der KG durch den Personengeschafter regle und die Privatanteile (anteilige Aufwendungen) verrechnet würden. Es liege also eine eindeutige Regelung über die Privatnutzung der PKW`s als Wille der Vertragsparteien vor. Der zweite Absatz von Punkt 6.1. des Geschäftsführer Vertrages besage also eindeutig, dass es sich nicht um eine Leistung der GmbH an den Geschäftsführer handle (die Überschrift des Punktes 6 des Geschäftsführervertrages sei lediglich ein Vertragsgerippe, welches mit den folgenden Punkten ausgestaltet werde; hier könnte auch eine Nichtleistung definiert werden). Ansonsten wäre diese Regelung ja sinnlos. Zur Höhe des "Sachbezugswertes" führte die Bw. aus, dass Fahrtenbücher für die PKW`s keine geführt würden. Dies auch deshalb nicht, weil bei der Lohnsteuer-Prüfung betreffend die Jahre 1994 bis 1999 dieser Sachverhalt schon diskutiert worden und Gegenstand eines Vorhaltes (Beantwortung 13. November 1997) gewesen sei und die Verrechnung von Privatanteilen akzeptiert worden sei. Es würden jedoch Buchhaltungsunterlagen vorliegen, in denen sämtliche Fahrten des Geschäftsführers zu Kunden und auf Baustellen lückenlos aufgezeichnet seien, jedoch ohne Kilometerangaben. Die grobe Nachvollziehung (wegen Zeitmangels) des Zeitraumes 11. Juli 2001 bis 23. November 2001 (hier würden Kilometerstände lauf Reparaturrechnungen vorliegen) würde eine Gesamtkilometerleistung von 30.721 km ergeben. Davon seien ca. 29.600 betriebliche und 1120 private km. Die monatlichen Privat-Kilometer würden sich ca. bei 250 pro Monat bewegen. Der Privatanteil der PKW-Nutzung würde bei ca. 4% liegen.

Im weiteren Berufungsverfahren wurde der steuerliche Vertreter der Bw. am 4. November 2005 ersucht, eine Abschrift des von ihm ins Treffen geführten Kommanditgesellschaftsvertrages dem unabhängigen Finanzsenat vorzulegen. Weiters wurde er ersucht, Unterlagen vorzulegen, die den Einwand, dass mit den vom Geschäftsführer verwendeten PrivatPKW`s dieser privat weniger als 500 km monatlich zurücklege, zu übermitteln.

Mit Schreiben vom 7. November 2005, beim unabhängigen Finanzsenat eingelangt am 9. November 2005, übermittelte die Bw. den zwischen der Bw. (als persönlich haftende Gesellschafterin) und ihrem Geschäftsführer (als Kommanditist) am 12. April 1991 abgeschlossenen Vertrag über die Errichtung einer Kommanditgesellschaft. In diesem Vertrag finden sich folgende für den gegenständlichen Berufungsfall relevante Bestimmungen:

"§ 5 Kapitaleinlagen: Voll haftende Gesellschafterin ist die I.I. Gesellschaft m.b.H. mit dem Sitz in L. Sie bringt ihre Arbeitskraft zur Vertretung und Geschäftsführung der Gesellschaft ein. Die anderen Gesellschafter sind Kommanditisten, die nur mit ihrer Einlage haften. Das

Gesellschaftskapital beträgt S 100.000,00 (Schilling einhunderttausend) und wird vom Gesellschafter Herrn O.P. übernommen und folgendermaßen geleistet: Herr O.P. ist Inhaber des nicht protokollierten Einzelunternehmens zur Ausübung des Gewerbes der Isolierer mit dem Standort in L. Herr O.P. bringt nunmehr den Betrieb dieses Einzelunternehmens mit allen Rechten und Pflichten als Gesamtsache auf der Grundlage der Einbringungsbilanz zum ersten April eintausendneunhunderteinundneunzig (1.4.1991) in die I.I. Gesellschaft m.b.H. & Co KG ein. In Erfüllung dieser Einbringungsverpflichtung überträgt Herr O.P. an die Kommanditgesellschaft alle in der Einbringungsbilanz erfassten Vermögenswerte, Rechte und Verbindlichkeiten. Von der Einbringung ausgenommen ist das im Eigentum des Herrn O.P. stehende betrieblich genutzte Liegenschaftsvermögen, welches weiterhin der Gesellschaft als Sonderbetriebsvermögen dienen wird.

"§ 6 Geschäftsführung und Vertretung: Zur Geschäftsführung und rechtsgeschäftlichen Vertretung ist die Komplementärgesellschaft m.b.H. durch ihre jeweiligen Geschäftsführer und Organe berechtigt und verpflichtet. Sie hat die Geschäfte mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes zu führen. Die Geschäftsführungsbefugnis erstreckt sich auf alle Handlungen, die der gewöhnliche Geschäftsverkehr mit sich bringt.

§ 9 Vergütung und Auslagenersatz an die geschäftsführende Komplementärin: Der Komplementärin I.I. Gesellschaft m.b.H. sind alle Aufwendungen zu erstatten, die mit der Geschäftsführung der Kommanditgesellschaft direkt oder indirekt zusammenhängen. Daneben hat die Komplementärin Anspruch auf eine jährliche Haftungsprovision (Vorausgewinn) in Höhe von acht Prozent ihres jeweiligen Stammkapitals. Der Ersatz der Aufwendungen steht der Komplementärin auch dann zu, wenn kein Gewinn erzielt worden ist.

"§ 10 Gewinn- und Verlustverteilung: Am Restgewinn oder am allfälligen Verlust ist die Komplementärin I.I. Gesellschaft m.b.H. mit dreißig Prozent und der Kommanditist Herr O.P. mit siebenzig Prozent beteiligt.

Weiters gab die Bw. mit ihrem Schreiben vom 7. November 2005 zur Privatnutzung des Personenkraftwagens der KG durch ihren Geschäftsführer bekannt, dass im Prüfungszeitraum die PKW`s der Marken Mercedes oder BMW mit dem Kennzeichen SP 67 SO verwendet worden seien. Nachvollzogen worden seien die betrieblichen Fahrten an Hand der Reiseaufzeichnungen im Zeitraum 11.7.2001 bis 23.11.2001. Zu diesen Zeitpunkten würden Reparaturrechnungen mit Kilometerangaben vorliegen. Der verwendete PKW sei ein Mercedes C 220 CDI gewesen.

Kilometerstand am 11.7.2001	69.287 km
Kilometerstand am 23.11.2001	100.008 km

dazwischen gefahrene Gesamtkilometer	30.721 km
--------------------------------------	-----------

Die betrieblich gefahrenen Kilometer seien in diesem Zeitraum mit 29.570 km errechnet worden. Somit würden für private Fahrten 1.151 km verbleiben.

Daraus ergebe sich ein Privatanteil von $1.151:30721 = 3,75\%$ bzw. private Kilometer pro Monat von $1.151 \text{ km} / 4,5 \text{ Monate} = 256 \text{ km}$.

Bei den Jahresabschlüssen sei immer ein Privatanteil in Höhe von 10% der Gesamtkosten gewinnerhöhend verrechnet worden.

Im Zuge eines Telefonates gab der steuerliche Vertreter der Bw. am 30. November 2005 weiters bekannt, dass der Geschäftsführer O.P. im Streitzeitraum kein eigenes privates Fahrzeug gehabt habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die Privatnutzung der (im Eigentum der KG stehenden) Kraftfahrzeuge durch den im Rahmen eines Dienstverhältnisses tätigen Geschäftsführer der Bw. und gleichzeitigen Kommanditisten der KG als Vorteil aus dem Dienstverhältnis der Sachbezugsbesteuerung zu unterziehen ist oder vielmehr der auf die Privatnutzung entfallende Kostenanteil bei der KG als Privatentnahme des Kommanditisten zu verbuchen ist.

Zum angesprochenen Problemkreis hat der Verwaltungsgerichtshof in seiner ständigen Rechtsprechung (vgl. z.B. Erkenntnisse vom 6. Oktober 1991, Zl. 88/14/0045, und vom 25. November 1999, Zl. 99/15/0095, jeweils mit Verweisen auf andere Entscheidungen) folgende Auffassung vertreten:

Die rechtliche Konstruktion einer GesmbH & 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 GesmbH eine Vergütung 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. Eine gegenseitige Abgrenzung beider Bereiche hat 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. Diesem Erfordernis kommt besondere Bedeutung zu, wenn von allgemein üblichen Vertragsinhalten abgewichen werden soll. Die Besteuerung eines Sachbezuges aus der Überlassung von Fahrzeugen der KG durch die Komplementär-GmbH an deren Geschäftsführer hat auch zur Voraussetzung, dass etwa die KG als Eigentümerin der Fahrzeuge deren Nutzung der GmbH als Vergütung für die Leistungen überlassen hat, die durch ihren Geschäftsführer erbracht werden.

Bei der Beurteilung, welchem Bereich die Privatnutzung der Kraftfahrzeuge durch den Geschäftsführer im gegenständlichen Fall zuzurechnen ist, sind vorerst jene Sachverhaltselemente zu beleuchten, die die Rechtsbeziehungen zwischen den im gegenständlichen Fall beteiligten Gesellschaften und ihren Organen betreffen. Wie von der Bw. selbst ins Treffen geführt wurde, verfügt sie selbst über keine körperlichen Wirtschaftsgüter; alle erforderlichen Arbeitsmittel (wie Büro- und Büroeinrichtung als auch Kraftfahrzeuge) werden ihr nach ihren Aussagen von der KG zur Verfügung gestellt. Daneben findet sich im Kommanditgesellschaftsvertrag der Passus, dass (der mit der Vertretung und Geschäftsführung betrauten) Bw. alle Aufwendungen zu erstatten sind, die mit der Geschäftsführung der KG direkt oder indirekt zusammenhängen. Darüber hinaus werden die Rechtsbeziehungen zwischen der Bw. und ihrem Geschäftsführer im Geschäftsführervertrag vom 22. April 1991 geregelt und ist (auch die Privat-) Nutzung der Kraftfahrzeuge durch den Geschäftsführer bzw. deren Angehörige darin unter dem Punkt "sonstige Leistungen der Gesellschaft" geregelt.

Wie aus dem Vorbringen der Bw. und aus den vertraglichen Abmachungen zu ersehen ist, wurde der Bw. die Nutzungsmöglichkeit u.a. auch der Kraftfahrzeuge von der KG ohne jedwede Einschränkung überlassen. Dies wiederum erst berechnete die Bw., die Nutzungsmöglichkeit in dem Umfang, in dem sie ihr eingeräumt war, ihrem Geschäftsführer und dessen Angehörigen zu überlassen (vgl. auch Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. November 1999, Zl. 99/15/0095); die Nutzungsmöglichkeit der Kraftfahrzeuge wurde der Bw. nicht nur für berufliche Belange des Geschäftsführers überlassen, sondern beinhaltete auch die private Nutzung derselben.

Wenn die Bw. vermeint, dass im gegenständlichen Fall "keine autonome Verfügungsmöglichkeit der Bw. über die Kraftfahrzeuge" bestehe, so konnten die zwischen den Beteiligten getroffenen Regelungen dies nicht belegen. Eine Einschränkung in der Verfügungsmöglichkeit hätte – wie bereits vorhin an Hand der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausgeführt - klarer vertraglicher Abmachungen etwa zwischen der Bw. und der KG bedurft, die im gegenständlichen Fall offensichtlich jedoch nicht vorliegen.

Wenn die Bw. ins Treffen führt, dass die begrenzte Privatnutzung durch den Geschäftsführer als Personengesellschafter der KG erfolge, so ist dem entgegenzuhalten, dass weder aus der Aktenlage ersichtlich ist noch behauptet wurde, dass die Kraftfahrzeuge durch den Geschäftsführer für andere Zwecke als jene der Geschäftsführung (beruflich) verwendet wurden. Eine berufliche Nutzung der Kraftfahrzeuge als Personengesellschafter würde auch insoferne keinen Sinn ergeben, als die KG keine Geschäftstätigkeit entfaltet, sondern eine solche lediglich durch ihre Komplementärin als Arbeitsgesellschafterin ausgeübt wird. Wenn nun aber die Nutzung der Kraftfahrzeuge für berufliche Zwecke ohne jeden Zweifel aus der Geschäftsführungstätigkeit resultiert, so kann der Grund der Zuwendung des geldwerten Vorteiles in Form der Privatnutzung der PKW durch den Geschäftsführer ebenfalls ausschließlich im bestehenden Dienstverhältnis des Geschäftsführers begründet sein. Diese Annahme ist auch durch die Ausführungen im Punkt 6.1. des Geschäftsführervertrages belegt, die unter der Überschrift "sonstige Leistungen der Gesellschaft" (nämlich der Bw.) die private Nutzung der Kraftfahrzeuge beinhalten. Aus dieser Bestimmung ist für den unabhängigen Finanzsenat zweifelsfrei ableitbar, dass die Nutzung des PKW und damit zusammenhängend auch die Privatnutzung mit dem Dienstverhältnis des Geschäftsführers mit der Bw. im unmittelbaren Zusammenhang steht. Wenn die Bw. dieser Auffassung mit der Behauptung zu widersprechen versucht, dass eine eindeutige Vereinbarung über die Nutzungsentnahme durch den Geschäftsführer vorliege, so kann sich dies nur auf den im Geschäftsführervertrag enthaltenen Passus, dass die Privatanteile (im Zusammenhang mit der Nutzung des PKW) dem Verrechnungskonto des Geschäftsführers anzulasten seien, beziehen. Dieser Passus (der ausschließlich die steuerliche Komponente betrifft) vermag nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates nichts daran zu ändern, dass die dem Geschäftsführer eingeräumte Nutzung der Kraftfahrzeuges sowohl für berufliche als auch für private Zwecke Ausfluss des zwischen der Bw. und ihrem Geschäftsführer bestehenden Dienstverhältnisses ist. Mangels Entfaltung einer Geschäftstätigkeit der KG lässt sich – wie bereits ausgeführt - ein Zusammenhang der Nutzung der Kraftfahrzeuge mit der Stellung des Geschäftsführers als Personengesellschafter (Kommanditist) der KG im vorliegenden Fall nicht herstellen.

Die Ansicht der Bw., dass Punkt 6.1. des Geschäftsführervertrages eindeutig besage, dass es sich nicht um eine Leistung der Bw. an den Geschäftsführer handle, der Punkt 6 des

Geschäftsführers somit lediglich ein Vertragsgerippe darstelle, welches mit den folgenden Punkten ausgestaltet werde, kann nicht nachvollzogen werden. Vielmehr ist die genannte Bestimmung Bestandteil des zwischen der Bw. und ihrem Geschäftsführer am 22. April 1991 abgeschlossenen Vertrages. Die darin enthaltene und auch auf den Privatbereich bezogene Kraftfahrzeugbenützung stellt eine (weitere) Leistung der Bw. an ihren Geschäftsführer dar und teilt als solche das Schicksal des für die Geschäftsführungstätigkeit bezogenen Entgeltes.

Wenn die Bw. einwendet, dass kein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für private Zwecke verwendet werde, so ist dem entgegenzuhalten, dass durch die uneingeschränkt eingeräumte Nutzungsmöglichkeit der Bw. über die Kraftfahrzeuge von einem arbeitgebereigenen Kraftfahrzeug auszugehen ist.

Was die Höhe der vom Finanzamt in Ansatz gebrachten Sachbezugswerte anbelangt, ist Folgendes auszuführen:

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 zufließen. Ein geldwerter Vorteil eines Arbeitnehmers ist unter anderem gegeben, wenn ihm ein Kraftfahrzeug vom Arbeitgeber unentgeltlich zur Privatnutzung überlassen wird. Nach § 15 Abs. 2 leg.cit. sind geldwerte Vorteile mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

Zu § 15 Abs. 2 EStG 1988 ergingen Verordnungen des Bundesministers für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge für 1992 und ab 1993 und ab 2002, (BGBl. Nr. 642/1992 bzw. BGBl. II Nr. 416/2001). Jeweils in § 4 dieser Verordnungen ist die Bewertung der Privatnutzung firmeneigener Kraftfahrzeuge geregelt. Diese Bestimmung hat folgenden Wortlaut (die in Schilling ausgedrückten Zahlen betreffen die Verordnung BGBl. Nr. 642/1992): "Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen, dann ist ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 510 Euro (7.000 S) monatlich, anzusetzen. Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen (Abs. 1). Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist der Sachbezugswert im halben Betrag (0,75% der tatsächlichen Anschaffungskosten, maximal 255 Euro (3.500 S) monatlich) anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich (Abs. 2)."

Als Nachweis für die tatsächlich monatlich zurückgelegten Privatkilometer verlangen die Verordnungen kein Fahrtenbuch, daher kann der Nachweis auch auf andere Weise erfolgen.

Dem Bw. wurde im Zuge des Abgabenvorgangs mehrmals die Möglichkeit eröffnet, einen geeigneten Nachweis dafür zu erbringen, dass der Geschäftsführer mit dem PrivatPKW nicht mehr als 500 km monatlich zurückgelegt habe und folglich nur der halbe Sachbezug zum Ansatz zu bringen sei. Die Bw. hat hierzu dem Finanzamt gegenüber mehrmals angeführt, dass Fahrtenaufzeichnungen nicht geführt worden sind und hat dabei bekräftigt, auch keine Fahrtenbücher zu besitzen. Dabei wurde von der Bw. die Ansicht vertreten, dass solche Aufzeichnungen auch nicht notwendig gewesen seien, da nach ihrer Auffassung ein Sachbezug nicht vorliege. Auch im Zuge des Verfahrens vor dem unabhängigen Finanzsenat ist die Bw. einen Nachweis für ihre Behauptung, wonach der Anteil an privat gefahrenen Kilometern durch den Geschäftsführer nur ein geringfügiges Ausmaß hätten, jedenfalls aber unter 500 km monatlich liege, schuldig geblieben. Vielmehr hat die Bw. jene Ausführungen, die bereits im Vorlageantrag vom 29. April 2005 enthalten sind, in diesem Verfahren wiederholt, wobei sie wiederum konkrete Nachweise für ihre Behauptungen nicht beigebracht hat.

Der in § 4 Abs. 2 der Sachbezugsverordnung(en) geforderte Nachweis erfordert neben der konkreten Behauptung betreffend die Anzahl der Fahrtstrecken i.S. des § 4 Abs. 1 der Sachbezugsverordnung die Beibringung geeigneter Beweismittel.

Von einem Nachweis des Ausmaßes der Privatnutzung der Kraftfahrzeuge durch den Geschäftsführer der Bw. kann im gegenständlichen Fall keine Rede sein. Weder während der Lohnsteuerprüfung noch im weiteren Berufungsverfahren wurden von der Bw. Fahrtenbücher oder sonstige Aufzeichnungen vorgelegt, die der Annahme der vom Geschäftsführer privat gefahrenen Kilometer im Ausmaß des vollen Sachbezuges laut Lohnsteuerprüfung widersprochen hätten. Die "Nachweisführung" durch die Bw. erschöpfte sich diesbezüglich in der nicht belegten Behauptung, der Geschäftsführer habe in einem Zeitraum von rund vier zusammenhängenden Monaten im Jahre 2001 durchschnittlich nicht mehr als 500 km monatlich an Privatfahrten mit den Kraftfahrzeugen der KG zurückgelegt, wobei die Kilometerstände auf Grund von Reparaturenrechnungen ermittelt wurden. Mit dieser Behauptung ist die Bw. ihrer im Zusammenhang mit der Grenze des § 4 Abs. 2 der Sachbezugsverordnung(en) treffenden erhöhten Mitwirkungspflicht jedoch nicht nachgekommen. Um einerseits eine einwandfreie Trennung zwischen beruflichen und privaten Fahrten (des Geschäftsführers) zu gewährleisten und andererseits die jährlich vom Geschäftsführer privat gefahrenen Kilometer überprüfbar zu machen, wären entsprechende Unterlagen erforderlich gewesen.

Wenn sich die Bw. gegen den Vorwurf mangelnder Nachweise darauf berufen hat, dass Fahrtenaufzeichnungen nicht notwendig gewesen seien, weil kein Sachbezug bei der Bw. in

Ansatz zu bringen sei, so ist dem entgegen zu halten, dass die Bw. auch unter diesem Blickwinkel nicht von der Verpflichtung entbunden war, zwecks der in Ansatz zu bringenden Privatanteile entsprechende Aufzeichnungen hinsichtlich der beruflichen und privaten Fahrten des Geschäftsführers zu führen. Aus den auf dem Verrechnungskonto des Geschäftsführers in Ansatz gebrachten (gewinnwirksamen) Privatanteilen können folglich auch keine weiteren Schlüsse für die nunmehr in Ansatz zu bringenden Sachbezugswerte gezogen werden.

Letztlich ist hiezu auszuführen, dass eine private Nutzung der Kraftfahrzeuge durch den Geschäftsführer der Bw. im Ausmaß von weniger als 500 km monatlich auch nicht glaubhaft erscheint. Wie die Bw. selbst eingeräumt hat, hatte der Geschäftsführer im gesamten Streitzeitraum kein eigenes Kraftfahrzeug, sondern benutzte lediglich die ihm von seinem Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeuge. Der Geschäftsführer verfügte in den Streitjahren über ein zu versteuerndes Einkommen zwischen rund € 113.500,00 (im Jahre 2002) und rund € 286.500,00 (im Jahre 2000). Bei einem Steuerpflichtigen mit Einkommen in der genannten Größenordnung ist nach der Lebenserfahrung davon auszugehen, dass im Privatbereich eine entsprechende Mobilität gegeben ist, sei es, um private Freundschaften zu pflegen, sportlichen Aktivitäten nachzugehen oder aber Urlaubsreisen zu unternehmen. Zieht man in diesem Zusammenhang beispielsweise in Betracht, dass der in Oberkärnten gelegene Wohnort des Geschäftsführers von der Landeshauptstadt Klagenfurt in einer Richtung 84 km entfernt ist, so wären bereits bei drei Fahrten monatlich dorthin die nach der Sachbezugsverordnung gezogene Grenze von 500 km erreicht. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens und auf Grund des Gesamtbildes der Verhältnisse ist im gegenständlichen Fall nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates jedenfalls anzunehmen, dass die vom Geschäftsführer mit den Kraftfahrzeugen der KG zurückgelegten Privatkilometer die Anzahl von 500 km monatlich überschritten haben, sodass in den Streitjahren Sachbezugswerte in der jeweils im § 4 Abs. 1 der Sachbezugsverordnungen genannten Höhe in Ansatz zu bringen sind.

Soferne die Bw. auf die Rechtsauffassung des Finanzamtes in den Vorperioden, bei der die Privatnutzung der Kraftfahrzeuge als Privatnahme des Kommanditisten beurteilt worden ist, verweist, ist auszuführen, dass die Bw. aus einem einmal eingenommenen Standpunkt heraus keine Rechte für den nunmehrigen Prüfungszeitraum ableiten kann; insbesondere ist auch damit kein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben gegeben (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 6. Oktober 1992, Zl. 88/14/0045).

Abschließend muss auch die von der Bw. geäußerte Auffassung, wonach im gegenständlichen Falle die vom Finanzamt zum Ansatz gebrachten Sachbezugswerte um die bereits gebuchten Privatanteile zu vermindern wären, verworfen werden. Die Verbuchung einer

Nutzungsentnahme auf Kapitalkonten des Gesellschafters der KG hat mit dem steuerlich anzuerkennenden Dienstverhältnis nichts zu tun und berührt die zwischen dem Arbeitgeber und Arbeitnehmer bestehenden Rechtsbeziehungen, insbesondere auch bezüglich der Auszahlung von Arbeitslohn nicht. Vielmehr wäre die bereits erfolgte Entnahmebuchung zu berichtigen (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 6. Oktober 1992, Zl. 88/14/0045).

Die betragsmäßigen Änderungen des angefochtenen Bescheides ergeben sich aus den in der Berufungsvorentscheidung vom 31. März 2005 angeführten Beilagen. Auf diese wird hingewiesen.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 27. Februar 2006