

KFZ-Sachbezug

Gesellschafter-Geschäftsführer, Nachverrechnung bei GPLA

§§ 15, 16 und 22 Z 2 EStG, VO BGBl II 70/2018 Bewertung von Sachbezügen betreffend Kraftfahrzeuge bei wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern vom 19.4.2018, VO BGBl II 468/2008 § 4 Sachbezugswertverordnung, VwGH 19.4.2018, Ro 2018/15/0003, BMF-Info zum Kommunalsteuergesetz vom 29.1.2018, BMF-Info zu Rz 79 der BMF-Info zum KommStG vom 8.8.2018, Kieslinger in PV-Info 5/2018 S 2 ff, Protokoll Kontaktkomitee OÖGKK - KSW OÖ 13.6.2018, uvm



1. Neue Verordnung für den KFZ-Sachbezug von wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern



Bereits im Rahmen des AbgÄG 2016 wurde eine Verordnungsermächtigung betreffend die Bewertung des geldwerten Vorteils aus der privaten Nutzung eines seitens der Gesellschaft zur Verfügung gestellten KFZ an wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer in § 22 Z 2 EStG verankert, vgl Arbeitsbuch Oberlaa 2017, S 131.

Am 19.4.2018 wurde die dazugehörige **Verordnung BGBl II 70/2018** zur „Bewertung von Sachbezügen betreffend Kraftfahrzeuge bei wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern“, hier kurz Verordnung genannt, veröffentlicht. Diese ist ab der Veranlagung 2018 anzuwenden.

Wesentlich beteiligt ist ein Gesellschafter-Geschäftsführer dann, wenn er mehr als 25 % der Anteile an der entsprechenden Kapitalgesellschaft hält. Er erzielt damit Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit.

Die Verordnung sieht (nur) zwei mögliche Ermittlungsmethoden für den Sachbezug vor:

1. **§ 4 der Sachbezugswertverordnung** BGBl II 468/2008 ist sinngemäß anzuwenden. Die Ermittlung des Sachbezuges erfolgt damit gleich wie im Bereich der nichtselbständigen Einkünfte, also im Wesentlichen durch Ansatz von

- 1,5 % bzw 2 % der Anschaffungskosten je nach Emissionswert, höchstens € 720,- bzw € 960,-/Monat, sa Punkt 4 in diesem Beitrag,
- auch bei Gebrauchtwagen Ansatz auf Basis des Neupreises (tatsächliche Anschaffungskosten des ersten Erwerbes oder Listenpreis),
- Halber Sachbezug bei nachweislich weniger als durchschnittlich 500 Privatkilometern pro Monat,
- Sachbezugsbefreiung für Elektro-KFZ mit CO₂-Emissionswert von Null

oder

2. Abweichend davon, als „Kann-Bestimmung“ formuliert, Ermittlung nach den auf die private Nutzung entfallenden von der Gesellschaft getragenen Aufwendungen, also den **tatsächlichen Kosten**. Voraussetzung ist dabei allerdings, dass der Privatanteil nachgewiesen wird, „beispielsweise durch die Vorlage eines **Fahrtenbuches**“.

Voraussetzung für die Anwendung der Verordnung ist aber immer noch, dass überhaupt ein geldwerter Zufluss durch die Zurverfügungstellung eines KFZ für Privatfahrten gegeben ist. Leistet der Gesellschafter-Geschäftsführer gegenüber der Gesellschaft einen entsprechenden Kostenersatz für die Privatnutzung, entsteht analog wie bei einem Arbeitnehmer kein Sachbezug.

Aber auch die Ermittlung eines solchen Kostenersatzes wird sich mE ab der Veranlagung 2018 an den beiden Methoden der Verordnung orientieren müssen. Dies deshalb, um nicht mit Diskussionen im Rahmen einer zukünftigen Betriebsprüfung bzw GPLA rechnen zu müssen, ob dieser den geldwerten Vorteil zur Gänze abdeckt.

Was ändert sich durch die neue Verordnung in der ertragsteuerlichen Praxis?

Bis dato war die Ermittlung des Sachbezuges für wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer erlassmäßig in Rz 1069 EStR geregelt, wonach bei Nachweis der tatsächlichen Aufwendungen der Gesellschaft diese angesetzt werden konnten. Waren die tatsächlichen Kosten der Gesellschaft nicht bekannt, bestanden aus Sicht der Finanzverwaltung keine Bedenken, wenn der Privatanteil mit dem Wert gemäß § 4 Sachbezugswerteverordnung, die für sich betrachtet nur im Bereich der nichtselbständigen Einkünfte anwendbar ist, geschätzt wurde.

Wenn also schon bisher entweder ein Fahrtenbuch zum Nachweis der Privatfahrten geführt oder der Wert gemäß § 4 Sachbezugswerteverordnung angesetzt wurde, besteht durch die Neuregelung kein Handlungsbedarf.

Wurde hingegen der Privatanteil nicht nach der Sachbezugswerteverordnung sondern nach einer anderen Methode sachgerecht geschätzt, zB durch Ansatz eines gewissen Prozentsatzes an den tatsächlichen Kosten, so wird das nach der neuen Regelung wohl nicht mehr möglich sein.

Kritische Würdigung

Bei der Ermittlung des Sachbezuges nach der Sachbezugswerteverordnung müssen gewisse Unschärfen im Vergleich zu echten Dienstnehmern hingenommen werden. Für diese stellt zB die Fahrt vom Wohnort zur Arbeitsstätte eine Privatfahrt dar, der Verkehrsabsetzbetrag steht zu. Bei selbständig tätigen Gesellschafter-Geschäftsführern ist dies nicht der Fall. Trotzdem werden die gleichen Sachbezugswerte herangezogen.

Seitens der KSW OÖ wurde in der Sitzung des Kontaktkomitees mit der OÖGKK am 13.6.2018 angeregt, zumindest für die Beurteilung des halben Sachbezuges, die Sachbezugswerteverordnung sinngemäß anzuwenden, indem in solchen Fällen die Fahrten Wohnung – Betrieb als betriebliche Fahrten zu werten sind.

Die rückwirkende Einschränkung der Möglichkeiten zur Bestimmung des Privatanteiles per Verordnung vom 19.4.2018 auf die Veranlagung 2018 wirft die Frage der Rechtmäßigkeit auf. Denn wer bis 19.4.2018 kein Fahrtenbuch geführt hat, wird de facto zur Anwendung des Sachbezugswertes gezwungen, da eine anderweitige Schätzung nicht mehr möglich erscheint, sa BMF-Info vom 8.8.2018 zu Rz 79 der BMF-Info zum KommStG, letzter Satz.

Fazit und Praxistipps:

Die neue Verordnung BGBl II 70/2018 lässt **weniger Spielraum** zu, da nun zwingend nur mehr zwei in der Verordnung vorgesehene Methoden zur Ermittlung des geldwerten Vorteiles aus der Privatnutzung eines KFZ an den Gesellschafter-Geschäftsführer zur Verfügung stehen.

Das **Führen eines Fahrtenbuches** wird in Zukunft die eindeutig zu empfehlende Vorgehensweise sein, wenn man sich beide Ermittlungsmethoden offenhalten möchte. Im Hinblick auf die fortschreitenden technischen Möglichkeiten und die damit verbundenen Erleichterungen wird dies zunehmend leichter zu bewerkstelligen sein.

Sollte sich - wenn auch eher selten zu erwarten – auf Basis des Fahrtenbuches ein höherer Sachbezugswert als nach § 4 Sachbezugswerteverordnung ergeben, kann mE in diesem Fall trotzdem der niedrigere Wert von beiden angesetzt werden, da es sich bei der Ermittlungsmethode „tatsächliche Kosten“ um eine Kann-Bestimmung handelt.

2. Lohnnebenkosten nur für den Privatanteil

Die Verordnung BGBl II 70/2018 über die Bewertung von KFZ-Sachbezügen für Gesellschafter-Geschäftsführer hat auch eine zweite praktische Bedeutung im Bereich der Lohnnebenkosten, also bei DB, DZ und Kommunalsteuer.

Sie sollte nun endgültig – neben dem am selben Tag ergangenen Erkenntnis des VwGH 19.4.2018, Ro 2018/15/0003 – die lange geführte Diskussion beenden, auf welcher Basis die Lohnnebenkosten für den geldwerten Vorteil aus einem seitens der Gesellschaft dem Gesellschafter-Geschäftsführer zur Verfügung gestellten KFZ zu berechnen sind, sa Arbeitsbuch Oberlaa 2017, S 131 ff.



Die Finanzverwaltung vertrat seit dem Salzburger Steueralog 2014 bis zuletzt auch in Rz 79 der BMF-Info zum Kommunalsteuergesetz vom 29.1.2018, trotz mehrfach gegenteiliger Rechtsprechung die Auffassung, dass die gesamten Kosten inklusive des betrieblichen Anteils (!) als Basis für die Lohnnebenkosten heranzuziehen seien, wenn nicht der Wert gemäß § 4 Sachbezugswerteverordnung angewendet würde.

Durch das og VwGH-Erkenntnis und auch durch die neue Verordnung ist nun endgültig klargestellt, dass **nur der Privatanteil** die Basis für die Bemessung der Lohnnebenkosten darstellt.

Der Privatanteil ermittelt sich **ab 2018** nach der Verordnung BGBl II 70/2018 entweder durch Ansatz des **Sachbezuges** gem § 4 Sachbezugswerteverordnung oder bei entsprechendem Nachweis (zB durch ein Fahrtenbuch) nach den tatsächlichen **Kosten, die auf die Privatnutzung fallen**.

Rz 79 der BMF-Info zum Kommunalsteuergesetz vom 29.1.2018 ist dahingehend bereits überholt, sa BMF-Info zu Rz 79 vom 8.8.2018.

Für Zeiträume vor 2018 ist eine Ermittlung des Privatanteiles anhand der Sachbezugswerteverordnung nach ständiger Rechtsprechung nicht zulässig, da diese bis dahin nur im Bereich der nichtselbständigen Einkünfte anzuwenden ist. Vielmehr ist das Ausmaß der Privatnutzung, sollte es keinen entsprechenden Nachweis dafür geben, sachgerecht gem § 184 BAO zu schätzen.

Die BMF-Info zu Rz 79 vom 8.8.2018 sieht dennoch, offenbar in Missachtung der ständigen Rechtsprechung, auch für Zeiträume vor 2018 keine Bedenken bei der Anwendung der Sachbezugswerteverordnung.

Vom Gesellschafter-Geschäftsführer geleistete Kostenbeiträge kürzen den Sachbezug. Die Finanzverwaltung vertritt in der BMF-Info zum Kommunalsteuergesetz in Rz 79 zudem die unverständliche Auffassung, nach der eine bloße Verbuchung am Verrechnungskonto noch keine tatsächliche Entrichtung darstellt, solange der Betrag nicht tatsächlich einbezahlt oder mit Gegenforderungen des Gesellschafter-Geschäftsführers verrechnet wird. Die zukünftige Rechtsprechung wird diese Rechtsansicht zu würdigen haben.

3. Exkurs: Ansatz eines Sachbezuges bei einer GPLA nur bei tatsächlicher Privatnutzung

Immer wieder versuchen Prüfer im Rahmen von GPLAs bei mangelndem Nachweis, dass keine Privatnutzung erfolgte, einen Sachbezug zum Ansatz zu bringen.

Das BFG hat in einer aktuellen Entscheidung vom 8.2.2018, RV/3100894/2014 entschieden, dass bei fehlenden klaren Anhaltspunkten und bei im Einzelfall gegen eine Privatnutzung sprechenden Umständen ein Sachbezug nicht angesetzt werden darf.



Es bezieht sich dabei auf die Rechtsprechung des VwGH, nach der im Wesentlichen

- eine bloße theoretische Möglichkeit zur Privatnutzung nicht ausreicht.
- Es muss nach der Lebenserfahrung auf Grund des Gesamtbildes der Verhältnisse anzunehmen sein, dass eine tatsächliche Privatnutzung - wenn auch nur fallweise - vorliegt.
- Aus dem bloßen Umstand, dass keine Fahrtenbücher geführt werden kann nach der Rechtsprechung des VwGH nicht auf die Überlassung an Dienstnehmer geschlossen werden.

Im konkreten Fall war die betroffene Dienstnehmerin die Ehegattin des Geschäftsführers und Alleingesellschafter. Diese hatte jedoch ein eigenes Privatfahrzeug, der Dienstort war gleich dem Wohnort und auch sonst lagen schlüssige Umstände vor, die gegen eine Privatnutzung durch die Dienstnehmerin sprachen.

Werden also im Einzelfall seitens des Prüfers keine Feststellungen dazu getroffen, warum davon ausgegangen werden kann, dass auch Privatfahrten durchgeführt werden, hat der Ansatz eines Sachbezuges zu unterbleiben.

4. CO₂-Wert 2019 für den reduzierten Sachbezug

Anschaffung des KFZ	CO ₂ -Grenzwert
2016 und davor	130 g CO ₂ / km
2017	127 g CO ₂ / km
2018	124 g CO ₂ / km
2019	121 g CO₂/ km
2020 und danach	118 g CO ₂ / km

Der Grenzwert für die Anwendung des verringerten 1,5-prozentigen Sachbezugs beträgt für das Jahr 2019 nur mehr 121g CO₂/ km. Überschreitet ein in 2019 angeschafftes neues Fahrzeug diesen Wert, ist ein monatlicher Sachbezug von 2 % der tatsächlichen Anschaffungskosten, maximal € 960,- anzusetzen. Bei Gebrauchtwagen ist das Jahr der erstmaligen Zulassung relevant.