

Sachbezugswertverordnung**Kfz-Nutzung beim Gesellschafter-Geschäftsführer ohne Sachbezug****Ein abgabenoptimaler Ansatz**

MICHAEL STÖCKELMAIER*)



Am 19. 4. 2018 wurde die Verordnung über die Bewertung von Sachbezügen betreffend Kraftfahrzeuge bei wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern erlassen.¹⁾ Erstmals ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2018 bestehen zwei Möglichkeiten der Erfassung des geldwerten Vorteils für die Möglichkeit, ein von der Kapitalgesellschaft zur Verfügung gestelltes Kraftfahrzeug für privat veranlasste Fahrten zu benutzen.

1. Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges

1,5 % bzw 2 % der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kfz (einschließlich Umsatzsteuer und NoVA), maximal 720 Euro (bei 1,5 %) bzw 960 Euro (bei 2 %) pro Monat, werden als Sachbezugswert angesetzt. Ob der Satz von 1,5 % oder 2 % anzuwenden ist, richtet sich nach dem CO₂-Emissionswert. Für die Ermittlung des Sachbezugs ist die CO₂-Emissionswertgrenze im Kalenderjahr der Anschaffung des Kfz oder seiner Erstzulassung maßgeblich. Bei einem CO₂-Emissionswert von 0 g/km ist ein Sachbezugswert von null anzusetzen.

Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nachweislich nicht mehr als durchschnittlich 500 km, ist ein Sachbezug im Ausmaß des halben Sachbezugswertes anzusetzen.

Ergibt sich für ein Fahrzeug mit Sachbezug

- von 2 % bei Ansatz von 0,67 Euro (Fahrzeug ohne Chauffeur) bzw 0,96 Euro (Fahrzeugbenutzung mit Chauffeur), bzw
- von 1,5 % bei Ansatz von 0,50 Euro (Fahrzeug ohne Chauffeur) bzw 0,72 Euro (Fahrzeugbenutzung mit Chauffeur)

pro Kilometer privat veranlasster Fahrtstrecke ein um mehr als 50 % geringerer Sachbezugswert, ist der geringere Wert anzusetzen. Voraussetzung ist, dass sämtliche Fahrten lückenlos in einem Fahrtenbuch aufgezeichnet werden.

Für wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer – das sind solche, die zu mehr als 25 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt sind – scheint die Sachbezugswertverordnung im Vergleich zu Arbeitnehmern „unfair“, da Kosten für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers wohl als Betriebsausgabe anzusehen sind.²⁾ Bei der Ermittlung der Höhe des geldwerten Vorteils aus der Privatnutzung des Kfz bleibt jedoch unberücksichtigt, womit der Selbständige diese Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bei der Berücksichtigung des Ausmaßes der Privatnutzung zu berücksichtigen hat.

Anzudenken wäre, dass der wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer mit der Kapitalgesellschaft einen entsprechenden Vertrag abschließt, nach dem die Ge-

*) Dr. Michael Stöckelmaier, MBA ist Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater sowie Partner der KOLL & PARTNER Steuerberatungsgesellschaft WirtschaftstreuhandlungsgesmbH & Co KG in Stockerau/Hollabrunn/Tulln/Gänserndorf.

¹⁾ BGBl II 2018/70.

²⁾ Ableitbar aus den Ausführungen in Rz 4109af sowie 1528 EStR.

schäftsführertätigkeiten „frei Haus“ eingekauft werden, wodurch die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht länger als privat veranlasste Fahrten des Gesellschafter-Geschäftsführers zu qualifizieren wären. Diese wohl eher unübliche Gestaltung könnte jedoch den Verdacht von Missbrauch bzw Umgehung hervorrufen. Auch ersetzt diese Vereinbarung nicht den geforderten Nachweis („beispielsweise durch Vorlage eines Fahrtenbuches“).³⁾

2. Tatsächliche Privatnutzung

Der geldwerte Vorteil aus der privaten Nutzung des zur Verfügung gestellten Kfz kann anhand der auf die private Nutzung entfallenden, von der Kapitalgesellschaft getragenen Aufwendungen bemessen werden. Dazu ist erforderlich, dass der wesentlich Beteiligte den Anteil der privaten Fahrten (zB durch Vorlage eines Fahrtenbuches) nachweist.

Die Anforderungen an ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch sind sehr hoch und wurden in der Vergangenheit in der Judikatur bereits ausführlich behandelt.⁴⁾ Grundsätzlich müssen Datum, Ort, Name des Kunden, Zweck der Fahrt, Zeit und Kilometerstand der beruflichen Fahrt am Beginn bzw Ende der jeweiligen Fahrt dokumentiert werden. Wird die Fahrt zu privaten Zwecken unterbrochen, muss dies im Fahrtenbuch ersichtlich sein. Alle beruflichen sowie privaten Fahrten müssen lückenlos, zeitnah und inhaltlich korrekt erfasst werden. Ein in *Excel* geführtes Fahrtenbuch wird formell nicht anerkannt, da die eingegebenen Daten im Nachhinein verändert werden können, ohne dass die Änderungen nachvollziehbar sind.⁵⁾ Jedoch werden bereits von unterschiedlichen Anbietern elektronische Fahrtenbücher (zB Handy-App) zur Verfügung gestellt, die nachträgliche Veränderungen nicht ermöglichen bzw automatisch dokumentieren.⁶⁾

Im Erkenntnis des VwGH vom 7. 8. 2001, 97/14/0175, wird die Führung eines lückenlosen Fahrtenbuches als Voraussetzung für die Anerkennung des halben Sachbezugswertes gefordert. Eine Beweisführung mittels zB Gedankenprotokolls scheidet aufgrund der Vielzahl der einzelnen Daten und der erfahrungsgemäßen Ungenauigkeit des menschlichen Gedächtnisses aus.⁷⁾ Weiters führt der VwGH aus, dass nach der Lebenserfahrung aufgrund des Gesamtbilds der Verhältnisse anzunehmen ist, dass der Arbeitnehmer die eingeräumte Möglichkeit – wenn auch nur fallweise – nützt. Daraus wird abzuleiten sein, dass ein zu 100 % beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer wohl nur durch ein lückenlos geführtes Fahrtenbuch die ausschließlich dienstliche Nutzung des Fahrzeugs und somit die Nicht-Anwendung der Sachbezugswertverordnung verhindern wird können.

In den Rz 177 bzw 10177 LStR werden neben dem Fahrtenbuch auch andere Beweismittel als zulässig betrachtet, um den halben Sachbezugswert anzusetzen. Zieht man von der jährlichen Kilometerleistung die dienstlich veranlassten Kilometer ab, ergeben sich die Kilometer der privat veranlassten Fahrten. Durch Reisekostenabrechnungen, Reiseberichte oder Tourenpläne werden die dienstlich veranlassten Kilometer ermittelt. Im Rahmen eines bereits älteren VwGH-Erkenntnisses wurde jedoch der Nachweis der betrieblichen Fahrten mit einem Terminkalender, in dem die einzelnen Termine und die gefahrenen Kilometer notiert wurden, nicht anerkannt.⁸⁾ Im VwGH-Erkenntnis vom 18. 12. 2001, 2001/15/0191, wurde entschieden, dass nicht zwingend

³⁾ Vgl § 1 Z 2 letzter Satz der VO BGBl II 2018/70 sowie § 4 Abs 2 Satz 1 Sachbezugswertverordnung.

⁴⁾ Vgl VwGH 21. 10. 1993, 92/15/0001; UFS 3. 7. 2012, RV/0957-W/12.

⁵⁾ Vgl UFS 22. 6. 2007, RV/0676-I/06.

⁶⁾ Vgl Aigner/Gaedke/Grabner/Tumpel, Das Auto im Steuerrecht³ (2017).

⁷⁾ Vgl VwGH 5. 8. 1993, 93/14/0026.

⁸⁾ Vgl VwGH 4. 2. 1964, 0972/63.

ein Fahrtenbuch zu führen ist. Der Nachweis kann auch durch andere Beweismittel erfolgen. Welche Sachverhaltsfeststellungen die Behörde aufgrund der gegebenen Beweislage trifft, unterliegt der Schlüssigkeitsprüfung des VwGH. Die in den LStR angeführte Differenzrechnung scheint auch der VwGH als zulässig anzusehen, somit nicht nur das lückenlos geführte Fahrtenbuch.⁹⁾

Seit der Veranlagung 2017 ist es möglich, Reise- und Fahrtspesen, soweit ihnen Kostenersatz in gleicher Höhe gegenübersteht, in letzter Konsequenz als durchlaufenden Posten zu sehen, da diese Reise- und Fahrtkosten die Umsätze für die Ermittlung der Betriebsausgabenpauschalierung vermindern.¹⁰⁾ Somit ist es einem wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer – wie bereits bis inkl Veranlagung 2016 – weiterhin möglich, durch Glaubhaftmachung und entsprechende Berücksichtigung eines Privatanteils für private Fahrten seine Abgabenerklärung den Vorschriften entsprechend richtig und im Vergleich zur Berücksichtigung der Werte laut Sachbezugswertverordnung abgabenschonend ohne zusätzlichen bürokratischen Mehraufwand zu veranlagern.

3. Ausnutzung der steuerrechtlichen Möglichkeiten

Eine exemplarische Beispielrechnung demonstriert den Abgabenvorteil bei Anwendung des Betriebsausgabenpauschales in Kombination mit Berücksichtigung der Möglichkeit des Kostenersatzes von Reise- und Fahrtspesen:

PKW-Anschaffungskosten 2018	48.000,00 Euro
CO ₂ -Emissionswert	110 g/km
tatsächliche Kfz-Kosten	10.000,00 Euro
Gesamtkilometer im Jahr	50.000 km
betrieblich veranlasste Kilometer	40.000 km
privat veranlasste Kilometer	10.000 km
Geschäftsführerbezug	60.000,00 Euro

3.1. Anwendung der Sachbezugswertverordnung

Anschaffungskosten iHv 48.000 Euro x 1,5 % = 720 Euro Sachbezugswert pro Monat bzw 8.640 Euro pro Jahr.

Geschäftsführerbezug	60.000,00 Euro
+ Sachbezug	8.640,00 Euro
<i>Summe Einnahmen</i>	<i>68.640,00 Euro</i>
– Betriebsausgabenpauschale (= 68.640,00 Euro x 6 %)	–4.118,40 Euro
<i>Zwischensumme</i>	<i>64.521,60 Euro</i>
– Grundfreibetrag	–3.900,00 Euro
Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit	60.621,60 Euro
Steuerbelastung	18.778,37 Euro

⁹⁾ Vgl auch *Fritsch/Skacal*, Pkw-Sachbezüge beim wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer, DJA 2018, 86.

¹⁰⁾ Vgl § 17 EStG sowie Rz 4127a EStR.

3.2. Tatsächliche Kosten

10.000 km : 50.000 km = 20 % Privatanteil.

Tatsächliche Kfz-Kosten iHv 10.000 Euro x 20 % Privatanteil = 2.000 Euro pro Jahr.

Geschäftsführerbezug	60.000,00 Euro
+ Kfz-Privatnutzung	2.000,00 Euro
<i>Summe Einnahmen</i>	<i>62.000,00 Euro</i>
– Betriebsausgabenpauschale (= 62.000,00 Euro x 6 %)	–3.720,00 Euro
<i>Zwischensumme</i>	<i>58.280,00 Euro</i>
– Grundfreibetrag	–3.900,00 Euro
Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit	54.380,00 Euro
Steuerbelastung	16.119,60 Euro

3.3. Kostenersatz von Reise- und Fahrtspesen

Da die betriebliche Nutzung die private Nutzung übersteigt, sind nur die anteiligen tatsächlichen Kfz-Kosten als Betriebsausgabe absetzbar,¹¹⁾ somit 2.000 Euro pro Jahr – analog zum vorigen Beispiel.

Geschäftsführerbezug	60.000,00 Euro
+ Kfz-Privatnutzung	2.000,00 Euro
<i>Summe Einnahmen</i>	<i>62.000,00 Euro</i>
– Betriebsausgabenpauschale (= 60.000,00 Euro x 6 %)	–3.600,00 Euro
– Kfz-Kosten	–2.000,00 Euro
<i>Zwischensumme</i>	<i>56.400,00 Euro</i>
– Grundfreibetrag	–3.900,00 Euro
Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit	52.500,00 Euro
Steuerbelastung	15.330,00 Euro



Auf den Punkt gebracht

Durch die Möglichkeit von steuerneutralem Kostenersatz der beim Gesellschafter-Geschäftsführer entstandenen Reisespesen bleibt es in letzter Konsequenz beim Ansatz eines (in der Praxis oftmals) deutlich geringeren Privatanteils im Vergleich zum Sachbezugswert laut Sachbezugswerteverordnung – und zwar ohne den bürokratischen Mehraufwand eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs.

¹¹⁾ Vgl Rz 4109a EStR.

Aufgrund des (berechtigten) Inputs von Kollegen Dr. Höfle, TPA Steuerberatung GmbH, lautet die Grafik im Beispiel 3.3. korrekterweise wie folgt

Geschäftsführerbezug	60.000,00 Euro
+ Kfz-Kostenersatz	8.000,00 Euro
<i>Summe Einnahmen</i>	<i>68.000,00 Euro</i>
– Betriebsausgaben pauschale (= 60.000,00 Euro x 6 %)	-3.600,00 Euro
– Kfz-Kostenersatz	-8.000,00 Euro
<i>Zwischensumme</i>	<i>56.400,00 Euro</i>
– Grundfrei betrag	3.900,00 Euro
Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit	52.500,00 Euro
Steuerbelastung	15.330,00 Euro

Womit zwar die Steuerbelastung gleichbleibt, der wesentlichen beteiligten Geschäftsführer aber seine Privatnutzung in Höhe von EUR 2.000,00 selbst zu tragen hat, wodurch eine Belastung von EUR 17.330,00 entstehen würde.

In 3.1. sowie 3.2. wird der Gewinn der GmbH um EUR 10.000,00 reduziert; in 3.2. nur um EUR 8.000,00; womit bei zu unterstellender Vollausschüttung EUR 1.087,50 mehr „Netto“ für den wesentlichen beteiligten Geschäftsführer oder Reduktion der Abgabenbelastung zu berücksichtigen ist.

Weiters sind die Lohnnebenkosten bei 3.1. sowie 3.2. vom Sachbezugswert (8.640,00) sowie bei 3.3. nur vom verrechneten Betrag (EUR 8.000,00) zu rechnen; bei 7,28% Lohnnebenkosten (3,9% Dienstgeberbeitrag, 0,38% Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, 3% Kommunalsteuer) ebenfalls bei zu unterstellender Vollausschüttung EUR 322,67 mehr „Netto“ für den wesentlichen beteiligten Geschäftsführer oder Reduktion der Abgabenbelastung zu berücksichtigen ist.

Somit bleibt jedoch die Conclusio des abgaben- und administrativoptimalen Aufwands trotzdem Beispiel 3.3., da sich die Werte wie folgt errechnen:

Ad 3.1. (**Ansatz Sachbezugswert – ohne Fahrtenbuch**)

Steuerbelastung nat. Person **EUR 18.778,37**

Ad 3.2. (**Ansatz private Nutzung – mit Fahrtenbuch**)

Steuerbelastung nat. Person **EUR 16.119,60**

Ad 3.3. (steuerneutraler Kostenersatz – ohne Fahrtenbuch) Steuerbelastung nat. Person EUR 15.330,00 zuzüglich zu tragender Privatanteil EUR 2.000,00 abzüglich höheres Netto bei Vollausschüttung da Kfz-Aufwand in GmbH nur vom betrieblichen Teil bezahlt wurde EUR 1.410,17 (EUR 1.087,50 + EUR 322,67) = **EUR 15.919,83**

Durch die Möglichkeit von steuerneutralem Kostenersatz der beim Gesellschafter-Geschäftsführer entstandenen Reisespesen bleibt es in letzter Konsequenz beim Ansatz eines (in der Praxis oftmals durch Schätzung ermittelten) deutlich geringeren Privatanteils im Vergleich zum Sachbezugswert laut Sachbezugswertverordnung und somit mehr „Netto“ und weniger Abgabenlast– und dies ganz ohne den bürokratischen Mehraufwand eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs.