



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZam 18. Mai 2004 über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg – Stadt betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 - 2001 nach in Salzburg durchgeführter Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist Rechtsanwalt. Im März 1999 schloss er einen Leasingvertrag über einen gebrauchten PKW BMW 740i A (km-Stand 9.500) ab, welchen er im Berufszeitraum überwiegend betrieblich verwendete. In seinen Einkommensteuererklärungen der Jahre 1999 und 2000 ging er zur Berechnung der Luxustangente von Anschaffungskosten von S 800.000,- aus, das ist der Anschaffungswert laut Leasingvertrag ohne Umsatzsteuer. Dementsprechend errechnete er die Höhe der Luxustangente mit 51,35% und kürzte daher die Aufwendungen für seinen PKW um diesen Prozentsatz.

Im Zuge einer Betriebsprüfung wurde u.a. festgestellt, dass die Luxustangente 60% beträgt, weil Berechnungsbasis für die Luxustangente nicht der von der Leasingfirma ausgewiesene Anschaffungswert in Höhe von S 800.000,- netto ist, sondern der Fahrzeuglistenpreis in Höhe von S 1.281.290,- brutto, abzüglich 10% Rabatt, das sind S 1.153.000,-. Die Betriebsprüfung kürzte den PKW-Aufwand daher um 60%.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung, nahm das Verfahren wieder auf und erließ dementsprechend geänderte Einkommensteuerbescheide für 1999 und 2000. In seiner Einkommensteuererklärung für 2001 folgte der Bw. hinsichtlich der Höhe der Luxustangente den Berechnungen der Betriebsprüfung und kürzte seinen PKW-Aufwand ebenfalls um 60%. Die Veranlagung zur Einkommensteuer für 2001 erfolgte erklärungskgemäß.

Gegen die Einkommensteuerbescheide für 1999 und 2000 sowie in der Folge auch gegen den Einkommensteuerbescheid für 2001 erhob der Bw. Berufung mit folgender Begründung:

Die Berufung wende sich gegen die Luxustangente sowie gegen die angenommene Berechnungsbasis. Aus § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG ergebe sich, dass nur die Aufwendungen oder Ausgaben, sofern sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürften. Das Gesetz spreche eindeutig von Aufwendungen oder Ausgaben. Es gehe daher darum, welche tatsächlichen Aufwendungen oder Ausgaben vom Abgabepflichtigen getätigt worden seien. Es könne nicht sein, dass gleichsam fiktive Aufwendungen dem Gesetz zu Grunde gelegt würden, welche aber tatsächlich gar nicht getätigt worden seien. Im gegenständlichen Fall gehe es um einen PKW, der zum Zeitpunkt der Anschaffung 9 Monate alt gewesen sei und bereits 9.000 km absolviert habe und folglich entsprechend günstiger habe angeschafft werden können. Die Aufwendungen oder Ausgaben, die der Bw. getätigt habe, seien somit völlig anders als der Listenpreis des PKW, selbst wenn man, wie dies von der Betriebsprüfung berücksichtigt

worden sei, einen handelsüblichen Rabatt in Abzug bringe. Die Berechnungsbasis für die Luxustangente sei daher falsch und hätte zumindest so angenommen werden müssen, wie dies in den Einkommensteuererklärungen erfolgt sei.

Aber auch die Luxustangente selbst, insbesondere in der gegenwärtig angenommenen Höhe von S 467.000,- sei nicht gerechtfertigt und finde im Gesetz jedenfalls in dieser Höhe keine Deckung. Der Gesetzeswortlaut stelle auf die allgemeine Verkehrsauffassung ab. Nach heutiger bzw. in den Jahren 1999 und 2000 gegebenen Verkehrsauffassung handle es sich bei einem Fahrzeug mit einem Anschaffungspreis von S 467.000,- zweifellos nicht um ein Luxusfahrzeug oder um ein Fahrzeug, das unangemessen teuer sei. Dies werde auch deutlich durch eine Gegenüberstellung der Luxustangente, wie sie in den EStR 1984 vorgesehen war, nämlich S 350.000,- mit dem in den EStR 2000 festgelegten und schon vorher praktizierten Wert von S 467.000,-. In den Jahren 1984 bis 2000 hätten sich die KFZ-Anschaffungspreise ganz erheblich erhöht und liege diese Erhöhung bei weitem über der von der Steuerpraxis angenommenen Erhöhung von ca. 35%.

Im übrigen werde durch die derzeitige Interpretation des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG der Bw. schlechter gestellt als ein auch in Österreich tätiger deutscher Berufskollege. Es werde daher beantragt, die angefochtenen Einkommensteuerbescheide insofern abzuändern, als die Luxustangente bei der Berechnung der PKW-Aufwendungen überhaupt nicht anzuwenden sei. In eventu werde beantragt, die Berechnungsbasis auf Grund des von der Leasingfirma ausgewiesenen Anschaffungswertes von S 800.000,- netto neu zu berechnen.

Mit Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Dagegen richtet sich der Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Im Verfahren vor dem unabhängigen Finanzsenat wurde der Bw. aufgefordert, darzulegen und zu begründen, warum die von der Verwaltungspraxis angenommene Angemessenheitsgrenze der Anschaffungskosten eines PKW von S 467.000,- bezogen auf das Jahr 1999 nicht der allgemeinen Verkehrsauffassung entspricht.

In seiner Vorhaltsbeantwortung führte der Bw. aus, dass sein Fahrzeug zahlreiche Sonderausstattungen enthalte, insbesondere für seine Berufsausübung notwendige und jedenfalls sehr praktische Dinge wie etwa ein Navigationssystem und ein Autoradio. Außerdem habe es umfangreiche Sicherheitsausstattungen, welche im Listenpreis mit etwa S 250.000,- enthalten seien. Diese Sonderausstattungen seien in keinsten Weise Repräsentationsaufwendungen, sondern würden seiner Sicherheit dienen. Das Navigationssystem erleichtere ganz wesentlich sein berufliches Leben, wenn etwa auswärts

mehrere Termine an unterschiedlichen Orten wahrzunehmen seien. Der Bw. lege beruflich jährlich eine große Anzahl von Kilometern zurück und sehe keinen Grund, warum er dafür nicht ein tatsächlich sehr sicheres Fahrzeug "verdienen" solle.

Die von der Steuerpraxis angenommenen Beträge seien heute unrealistisch. Die EStR 1984 hätten die Luxusgrenze bei S 350.000,- gezogen. Um diesen Preis habe man im Jahr 1984 tatsächlich fast ein Luxusauto bekommen. Bei den heutigen Kraftfahrzeugpreisen diese Luxusgrenze mit S 467.000,- anzunehmen, sei nahezu lebensfremd. Für diesen Betrag bekomme man tatsächlich nicht einmal ein Mittelklassefahrzeug, zB BMW 520 oder Mercedes der E-Klasse, welche Fahrzeuge aber durchaus nicht als "luxuriös" gelten. Tatsächlich hätten sich auch die KFZ-Anschaffungspreise zwischen 1984 und 1999 ganz erheblich erhöht. In diesem Zusammenhang führe er den Verbraucherpreisindex an, welcher im Zeitraum März 1984 bis März 1999 eine Preissteigerung von 41,62% ausweise. Der Autopreisindex liege dem Bw. nicht vor. Es sei aber bekannt und dürfe als notorisch angenommen werden, dass die KFZ-Kosten wesentlich stärker gestiegen seien als der Verbraucherpreisindex. Mangels Vorliegens eines KFZ-Index für den Zeitraum ab 1984 könne er dies durch Zahlen allerdings nicht belegen.

Wenn man die in den EStR 1984 angenommene Luxusgrenze von S 350.000,- nehme, ergebe hier eine Steigerung von ca 42% lt. VPI 1976 immerhin den Betrag von S 497.000,- bezogen auf die Differenz zwischen 1984 und 1999. Selbst bei normalem Verbraucherpreisindex sei daher die angenommene Luxustangente von S 467.000,- bezogen auf 1999 nicht richtig.

Tatsächlich scheine aber doch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom Erfordernis einer Anpassung der Angemessenheitsgrenze auszugehen, wenn für das Jahr 1991 im Erkenntnis ZI 97/13/0207 Anschaffungskosten eines PKW in Höhe von S 467.000,- als maßgebliche Grenze angesehen worden seien. Zwischen Jänner 1991 und März 1999 habe sich der Verbraucherpreisindex um 20,86% erhöht. Wenn man daher S 467.000,- (1991 laut VwGH 97/13/0207) um 20,86% erhöhe, ergebe dies einen Betrag von S 564.416,-. Dieser Betrag entspreche eher den Wertvorstellungen in der Gesellschaft als der Betrag von S 467.000,-. Bei all dem sei auch zu berücksichtigen, dass nach Aufhebung der sogenannten Luxussteuer auch die NOVA zu bezahlen sei, welche ja wohl für die Berechnung der Luxustangente nicht maßgeblich sein könne.

Zusammenfassend sei der Bw. der Überzeugung, dass das von ihm angeschaffte Fahrzeug seinen beruflichen Bedürfnissen entspreche und in keinsten Weise als Luxusfahrzeug angesehen werden könne.

Die Vorhaltsbeantwortung des Bw. wurde dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht. Von einer Stellungnahme dazu sah das Finanzamt ab.

Ermittlungen des unabhängigen Finanzsenates bei der Bundesanstalt Statistik Austria haben ergeben, dass es neben dem Verbraucherpreisindex einen Index für den privaten PKW-Verkehr gibt. Dieser Index beinhaltet aber alle Positionen aus dem allgemeinen Warenkorb, die mit dem PKW in Zusammenhang stehen. Die Preisentwicklung der Anschaffungskosten neuer PKW ist der Indexposition "PKW" des Verbraucherpreisindex zu entnehmen. Es wird auf den diesbezüglichen Auszug aus dem Verbraucherpreisindex 1986 in der Beilage hingewiesen.

Die Referentin stellte gemäß § 282 Abs. 1 Z 2 BAO den Antrag, dass über die Berufung der gesamte Berufungssenat zu entscheiden hat, weil der Entscheidung grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Der Senat hat erwogen:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden: Betrieblich oder beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, und zwar insoweit, als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind. Dies gilt u.a. für Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erweist sich ein teurerer PKW nicht nur als gegenüber einem billigeren sicherer, sondern im Regelfall auch als repräsentativer. Das Abzugsverbot bei Aufwendungen für die Anschaffung von Kraftfahrzeugen, mit denen auch ein Repräsentationsbedürfnis befriedigt werden kann, macht eine besonders sorgfältige Prüfung der Abzugsfähigkeit dieser Aufwendungen erforderlich. Entscheidend beim Abzug einer sogenannten "Luxustangente" ist, ob sich unter Bedachtnahme auf die Erfahrungen des täglichen Lebens bzw. die Verkehrsauffassung auf Grund der konkret gegebenen Umstände hinreichende Anhaltspunkte dafür ergeben, dass die Anschaffung und Erhaltung des Kraftfahrzeuges nicht allein nach wirtschaftlichen und technischen Gesichtspunkten erfolgte, sondern damit auch Bedürfnisse der gesellschaftlichen Repräsentation befriedigt wurden (VwGH 22.9.1999, 97/15/0005).

Im Hinblick auf das oben angeführte Abzugsverbot kann daher der auf die Repräsentation entfallende Teil der Aufwendungen für Personenkraftwagen nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden. Ein solcher Anteil des Repräsentationsaufwandes an den Aufwendungen für Personenkraftwagen ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes von

der Abgabenbehörde im Schätzungsweg unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des § 184 BAO zu ermitteln (zB 26.7.1995, 92/15/0144; 29.5.1996, 93/13/0014; 22.1.2004, 98/14/0165).

Im vorliegenden Fall wurde ein gebrauchtes, neun Monate altes Kraftfahrzeug der Marke BMW 740 iA geleast. Die Berufung wendet sich gegen die vom Finanzamt festgestellte Berechnungsbasis für die Ermittlung der Luxustangente. Nach der Verwaltungspraxis hat bei Fahrzeugen, die in gebrauchtem Zustand angeschafft wurden, die Kürzung der Aufwendungen (Anschaffungskosten) auf Grund der Verhältnisse zum Zeitpunkt der Erstzulassung dieses Fahrzeuges zu erfolgen. Demgemäß ging das Finanzamt vom Neupreis (Fahrzeuglistenpreis) abzüglich eines handelsüblichen 10%igen Rabattes aus und ermittelte als Berechnungsbasis einen Betrag von S 1.153.000,-.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 22.1.2004, 98/14/0165 unter Bezugnahme auf sein Erkenntnis vom 5.7.1994, 93/14/0049 ausgesprochen, dass das Ausmaß der repräsentativen Veranlassung anschaffungsbezogen zu beurteilen ist und in der Folge keiner Änderung unterliegt. Auch ein Luxusfahrzeug verliert seine Luxustangente nicht dadurch, dass es gebraucht angeschafft wird. Der Anteil des Repräsentationsaufwandes an den Aufwendungen für einen Gebrauchtwagen ist wie jener für einen Neuwagen im Schätzungsweg unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des § 184 BAO zu ermitteln. Das Ausmaß der repräsentativen Veranlassung für die Anschaffung eines bestimmten Personenkraftwagens kommt zutreffend zum Ausdruck durch einen Vergleich des Neupreises des Gebrauchtwagens mit dem Neupreis eines den betrieblichen Erfordernissen gleichfalls - nicht aber einem Repräsentationsbedürfnis - gerecht werdenden Fahrzeuges.

Dieses Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes bestätigt die Vorgangsweise des Finanzamtes, das bei der Ermittlung der Luxustangente vom Neupreis des streitgegenständlichen Kraftfahrzeuges ausgegangen ist. In diesem Punkt kommt der Berufung daher keine Berechtigung zu.

Die Berufung wendet sich weiters gegen die Höhe angemessener Anschaffungskosten für Kraftfahrzeuge. Der Gesetzeswortlaut stelle auf die allgemeine Verkehrsauffassung ab. Nach heutiger bzw. in den Jahren 1999 und 2000 gegebener allgemeiner Verkehrsauffassung handle es sich bei einem Fahrzeug mit einem Anschaffungspreis von S 467.000,- zweifellos nicht um ein "Luxusfahrzeug" oder um ein Fahrzeug, das unangemessen teuer sei.

Die Verwaltungspraxis beurteilt Aufwendungen bzw. Ausgaben im Zusammenhang mit der Anschaffung eines Personen- oder Kombinationskraftwagens seit dem Jahr 1990 insoweit als

angemessen, als die Anschaffungskosten S 467.000,- (inklusive Umsatzsteuer und NOVA) nicht übersteigen. Dem entspricht, dass bei Überlassung des Fahrzeuges an den Arbeitnehmer kein höherer Sachbezugswert als 1,5% der Anschaffungskosten von S 467.000,- pro Monat, also maximal S 7.000,- zugerechnet wird.

In der Literatur wurde die Höhe der angemessenen Anschaffungskosten eines PKW wiederholt einer kritischen Betrachtung unterzogen. So wies Kohler in SWK 2/1997, S 31 auf die von der Verwaltungspraxis vorgenommene Verknüpfung zwischen Angemessenheitsgrenze und Sachbezugswert hin und führte aus, dass der Sachbezug für die Privatnutzung des arbeitgebereigenen Fahrzeuges von einer fünfjährigen Nutzungsdauer ausgehe. Da ab 1996 die Anschaffungskosten dieser Fahrzeuge nur auf acht Jahre verteilt abzuschreiben seien, der Verordnungsgeber die Sachbezugswerte aber unverändert mit maximal S 7.000,- belassen habe, müsste die Höhe der angemessenen Anschaffungskosten auf S 747.200,- ($467.000,- \times 8/5$) erhöht werden. Dazu ist aber anzumerken, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 29.5.1996, 93/13/0014 zur Frage der Luxustangente ausführte, dass ein Beschwerdehinweis auf die Sachbezugswerte eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides schon deswegen nicht aufzeigt, weil die Sachbezugswerte grundsätzlich der Erfassung anderer Sachverhalte (vgl. § 15 EStG 1988) dienen.

Oberleitner vertrat in SWK 19/1998, S 429 die Ansicht, dass dem Begriff der Angemessenheit nach der Verkehrsauffassung eine Anpassung an geänderte Preisverhältnisse bereits innewohne und sich somit der angemessene PKW-Anschaffungspreis laufend verändere. Mit dem Begriff der Angemessenheit sei daher eine Valorisierung untrennbar verbunden. Durch die Inflationsdynamik entferne sich die starre Betragsgrenze von S 467.000,- zunehmend (mit zeitlichem Abstand) vom dynamischen, inflationsangepassten Angemessenheitsbegriff des Gesetzes. Bei Inflationsanpassung nach dem Verbraucherpreisindex 1986 würde sich ein inflationsangepasster Wert für die Angemessenheitsgrenze beim PKW von ca. S 564.000,- ergeben. Der Autor ging in FJ 2000, S 361 neuerlich auf dieses Thema ein und meinte, dass auch dem Erkenntnis des VwGH vom 22.3.2000, 97/13/0207 nicht zu entnehmen sei, dass die Inflation grundsätzlich unbeachtlich sei im Zusammenhang mit dem Betrag von S 467.000,-. Vielmehr betone der VwGH ausdrücklich die Angemessenheit dieses Betrages für das Jahr 1991.

In seinem Erkenntnis vom 22.3.2000, 97/13/0207 vertrat der Verwaltungsgerichtshof die Ansicht, dass **bezogen auf das Jahr 1991** Anschaffungskosten eines PKW in Höhe von S 467.000,- den betrieblichen Erfordernissen genügen. Diese Auffassung bestätigte er in seinem Erkenntnis vom 29.10.2003, 2000/13/0217.

Der Berufungssenat gelangte zur Auffassung, dass die im § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 normierte Bestimmung "nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen (hoch)" ein dynamisches Element beinhaltet. Was nach allgemeiner Verkehrsauffassung als angemessen beurteilt wird, orientiert sich maßgeblich an der generellen (auch inflationsbedingten) Preisentwicklung. Insoweit unterliegt der Begriff der Angemessenheit einem ständigen Wandel. Eine starre Wertgrenze, insbesondere wenn diese über viele Jahre unverändert beibehalten wird, kann diesem dynamischen Prozess nicht gerecht werden und widerspricht daher den Intentionen des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988.

Die nach allgemeiner Verkehrsauffassung angemessenen und somit steuerlich relevanten Anschaffungskosten eines PKW sind bezogen auf das Jahr der Anschaffung - im vorliegenden Fall also bezogen auf das Jahr 1999 - zu schätzen. Dabei geht der Berufungssenat von der im Erkenntnis des VwGH vom 22.3.2000, 97/13/0207 geäußerten Ansicht aus, dass Anschaffungskosten eines PKW von S 467.000,- im Jahr 1991 den betrieblichen Erfordernissen - unter Vernachlässigung der Repräsentationskomponente - genügen. Was im Jahr 1999 als den betrieblichen Erfordernissen genügend und somit als angemessen zu beurteilen ist, muss sich daher an der Preisentwicklung orientieren, die im Zeitraum 1991 - 1999 stattgefunden hat. Eine Valorisierung des Betrages von S 467.000,- nach dem Verbraucherpreisindex, wie es der Bw. vorschlägt, führt dabei jedoch nach Ansicht des Berufungssenates zu einem verfälschten Ergebnis, denn dieser Index ist das Ergebnis der Preisentwicklung aller Güter des VPI-Warenkorbes. Darauf weist auch der Bw. selbst in seiner Vorhaltsbeantwortung hin. Vielmehr erscheint es dem Berufungssenat richtig, die Indexposition "PKW" des VPI 1986 heranzuziehen, die die Anschaffungskosten neuer PKW betrifft. Diese Indexposition weist im Jahr 1991 einen Wert von 119,9 und im Jahr 1999 einen Wert von 133,5 aus. Daraus leitet sich eine Preissteigerung bei der Anschaffung von PKWs von 11,34% zwischen 1991 und 1999 ab. Der mit 11,34% valorisierte Betrag von S 467.000,- ergibt aufgerundet S 520.000,-.

Dem Berufungssenat erscheinen daher Anschaffungskosten eines PKW im Jahr 1999 in Höhe von S 520.000,- als angemessen. Darüberliegende Anschaffungskosten sind um ihre Repräsentationskomponente zu kürzen. Als Berechnungsbasis für diese Luxustangente ist auch bei einem etwa ein Jahr alten Gebrauchtwagen nach der oben zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Neupreis des Fahrzeuges heranzuziehen. Der Prozentsatz, um den die Aufwendungen für den streitgegenständlichen BMW 740i A zu kürzen sind, beträgt daher 55% ($S\ 520.000,- : S\ 1.153.000,-$ ergibt zulässige Aufwendungen in Höhe von 45%).

Bei der Veranlagung der Einkommensteuer für 2001 wurden die mit dem PKW zusammenhängenden Aufwendungen netto als Betriebsausgaben berücksichtigt. Da die

entsprechenden Vorsteuern nicht abzugsfähig sind (siehe Berufungsentscheidung vom 21.4.2004, Zl. RV/0319-S/03), sind die PKW-Aufwendungen daher brutto als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Aus diesen Gründen war der Berufung somit teilweise stattzugeben.

Beilage: Berechnungsblätter, Auszug aus VPI 86

Salzburg, 18. Mai 2004