

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Anna Mechtler-Höger in der Beschwerdesache NameBf, AdresseBf, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Kudlichstraße 41, 4020 Linz, über die Beschwerde gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 1/23 vom 10.04.2014, betreffend Haftung für Lohnsteuer für die Jahre 2008 bis 2010 und Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2008 bis 2010 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die angefochtenen Haftungsbescheide werden abgeändert und die Bf als Arbeitgeberin gemäß § 82 EStG 1988 für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in der im Folgenden dargestellten Höhe in Anspruch genommen (alle Beträge in EUR):

2008	8.933,29
2009	9.010,70
2010	8.680,43

Die angefochtenen Abgabenbescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen (alle Beträge in EUR):

Jahr	Bemessungsgrundlage	Abgabe	davon bereits entrichtet	Nachforderung
2008	5.237.445,98	DB	235.685,07	234.761,77
		DZ	20.949,78	20.867,76
				923,30
				82,02

2009	5.283.376,14	DB	237.751,93	236.564,65	1.187,28
		DZ	21.133,50	21.027,90	105,60
2010	5.553.389,41	DB	249.902,52	248.813,95	1.088,57
		DZ	22.213,56	22.116,73	96,83

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf) betreibt einen Handel mit Kraftfahrzeugen.

Im Rahmen einer bei der Bf durchgeführten gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) der Streitjahre 2008 bis 2010 stellte die Prüferin fest, dass die Bf ihren Dienstnehmern Vorführkraftfahrzeuge zur Privatnutzung zur Verfügung gestellt habe. Die Sachbezugswerte seien ausgehend von den in den Händlereingangsrechnungen ausgewiesenen Anschaffungskosten ermittelt worden, wobei der für Vorführkraftfahrzeuge gewährte Rabatt in Abzug gebracht und die Umsatzsteuer iHv 20% hinzugerechnet worden sei. Die Normverbrauchsabgabe (im Folgenden: NoVA) und der 20%ige Zuschlag für Vorführkraftfahrzeuge seien entgegen der Bestimmung des § 4 Abs. 6 Sachbezugswerteverordnung nicht berücksichtigt worden. Ausgehend davon ermittelte die Prüferin die Bemessungsgrundlagen für den Sachbezug der einzelnen Dienstnehmer neu.

Am 10. April 2014 erließ das Finanzamt den Feststellungen der Prüferin Rechnung tragende Haftungsbescheide für die Lohnsteuer der Jahre 2008 bis 2010. Weiters erließ das Finanzamt am selben Tag Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrags und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2008 bis 2010.

In der dagegen erhobenen Beschwerde brachte die Bf zusammengefasst vor, das Finanzamt gehe zu Unrecht davon aus, dass § 4 Abs. 6 Sachbezugswerteverordnung auch anzuwenden sei, wenn Kfz-Händler ihren Mitarbeitern Vorführkraftzeuge zur Privatnutzung überliehen. Die Finanzverwaltung habe § 4 Abs. 6 Sachbezugswerteverordnung ursprünglich dahingehend interpretiert, dass der 20%ige Zuschlag dazu diene, "beim Vorführkraftfahrzeug als Gebrauchtwagen auf die Erstanschaffungskosten hochzurechnen". Diese Regelung habe sich explizit auf "Nicht-Händler" bezogen. Im Lohnsteuerprotokoll 2008 habe die Finanzverwaltung demgegenüber die Auffassung vertreten, dass sich § 4 Abs. 6

Sachbezugswerteverordnung auf Kfz-Händler beziehe und mit dem 20%igen Zuschlag die Handelsspanne des Händlers abgedeckt werden solle.

§ 4 Abs. 6 Sachbezugswerteverordnung führe bei einer solchen Auslegung zu einem gesetzwidrigen Ergebnis. Denn nach § 15 Abs. 2 EStG 1988 seien geldwerte Vorteile, wie die Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung, mit dem üblichen Mittelpreis des Verbrauchsortes anzusetzen. Dabei habe man sich nach Judikatur und Lehre an den relativ günstigsten Marktpreisen zu orientieren. Die Sachbezugswerteverordnung, die eine Vereinfachung der Vorgangsweise durch eine pauschale Bewertung bestimmter Sachbezüge bezwecke, dürfe diese gesetzliche Anordnung nur präzisieren. Der Sachbezugswerteverordnung fehle die verfassungsrechtliche bzw. die gesetzliche Grundlage, wenn die ermittelten Sachbezugswerte von den tatsächlich dem Endverbraucher zugänglichen günstigen Preisen erheblich abwichen. Führe die Anwendung des § 4 Abs. 6 Sachbezugswerteverordnung dazu, dass die der Sachbezugsbewertung zugrundeliegende Basis systematisch und deutlich über dem am Markt erzielbaren Preis für das entsprechende Neufahrzeug liege, komme die Anwendung dieser Regelung von vornherein nicht Betracht. Dies sei - wie aus der als Beilage übermittelten Aufstellung hervorgehe - der Fall, lägen doch die tatsächlichen Marktpreise für die entsprechenden Neufahrzeuge deutlich unter dem Wert, der im Rahmen der GPLA der Sachbezugsbewertung zugrunde gelegt worden sei. Damit seien die Arbeitnehmer der Bf signifikant schlechter gestellt als jene Steuerpflichtigen, denen von ihrem Arbeitgeber ein entsprechendes Neufahrzeug zur Verfügung gestellt werde.

Weiters teilte die Bf den Beitritt der in einer (als Beilage übermittelten) Liste angeführten Arbeitnehmer zur Beschwerde gemäß § 257 Abs. 1 BAO mit.

Mit Erkenntnis vom 15.02.2016 gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde der Bf hinsichtlich des 20%igen Zuschlags nach § 4 Abs. 6 Sachbezugswerteverordnung Folge und änderte die Haftungsbescheide für die Lohnsteuer der Jahre 2008 bis 2010 sowie die Abgabenbescheide hinsichtlich des Dienstgeberbeitrags und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag der Jahre 2008 bis 2010 entsprechend ab.

Das Bundesfinanzgericht stellte zunächst fest, die Bf habe die streitgegenständlichen Kraftfahrzeuge vom Hersteller bzw. vom Generalimporteur erworben, um sie potentiellen Käufern zum Besichtigen, Probefahren etc. zur Verfügung stellen zu können. Es handle sich dabei um Neufahrzeuge, die die Revisionswerberin ihren Arbeitnehmern zur Privatnutzung überlassen habe.

Im Rahmen der rechtlichen Würdigung führte das Bundesfinanzgericht aus, bei der GPLA seien die Fahrzeuge unter den Begriff "Vorführkraftfahrzeuge" subsumiert, und der Sachbezug sei unter Anwendung der Bestimmung des § 4 Abs. 6 Sachbezugswerteverordnung berechnet worden. Diese Regelung gehe auf die Richtlinien der Finanzverwaltung zur Lohnverrechnung 1989 zurück. Dort sei die Frage, wie bei der Ermittlung der

Sachbezugswerte vorzugehen sei, wenn bei einem Vorführkraftfahrzeug die Anschaffungskosten des Erstbesitzers (Autohändlers) nicht nachgewiesen werden könnten, dahingehend beantwortet worden, dass keine Bedenken bestünden, "wenn in derartigen Fällen in der Form auf die Erstanschaffungskosten rückgerechnet wird, daß die tatsächlichen Anschaffungskosten des Vorführkraftfahrzeuges (zuzüglich Umsatzsteuer) um 20% erhöht werden".

Mit der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge für 1992 und ab 1993, BGBl. Nr. "217/1992" (richtig: 642/1992), sei die in den Richtlinien für die Lohnverrechnung 1989 für die Bewertung von Vorführkraftfahrzeugen vorgeschlagene Vorgangsweise in eine allgemein verbindliche Norm gegossen worden. Auch in Rz 118 der Lohnsteuerrichtlinien 1992 (AÖF 1991/334) sei von der Finanzverwaltung die Auffassung vertreten worden, dass es sich bei einem Vorführkraftfahrzeug um einen Gebrauchtwagen handle und keine Bedenken bestünden, wenn in solchen Fällen in der Form auf die Erstanschaffungskosten rückgerechnet würde, dass die tatsächlichen Anschaffungskosten des Vorführkraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer) um 20% erhöht würden. Erst im Lohnsteuerprotokoll 2008 sei die Finanzverwaltung von dieser Sichtweise abgewichen. Auf die Frage, ob § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung "auch so ausgelegt werden (kann), dass auch beim Kfz-Händler selbst die tatsächlichen Anschaffungskosten der den Arbeitnehmern für Privatfahrten zur Verfügung gestellten Vorführkraftfahrzeuge um 20% zu erhöhen sind?", sei in diesem Protokoll geantwortet worden, "(die) Regelung des § 4 Abs. 6 der VO über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002 gilt für Vorführkraftfahrzeuge, die der Kfz-Händler seinen Arbeitnehmern zur außerberuflichen Verwendung überlässt. Kraftfahrzeuge, die der Arbeitgeber von einem Kfz-Händler als "Vorführwagen" erworben hat und seinen Arbeitnehmern zur außerberuflichen Verwendung überlässt, sind Gebrauchtfahrzeuge iSd § 4 Abs. 4 der VO und als solche zu bewerten". Diese Auslegung wende sich von der Auslegung des "historischen Ordnungsgebers" ab, wonach § 4 Abs. 6 Sachbezugswerteverordnung gerade für jene Fälle gedacht sei, in denen die Erstanschaffungskosten des Erstbesitzers (Händlers) nicht nachgewiesen werden könnten.

Im vorliegenden Fall seien die Erstanschaffungskosten des Händlers bekannt. Es handle sich um Neufahrzeuge, die vom Händler für Vorführzwecke (unter Geltendmachung des Vorführwagenbonus) angeschafft worden seien. Sie seien auf den Händler zugelassen und den Arbeitnehmern zur Privatnutzung überlassen worden. Das Bundesfinanzgericht schließe sich der Auslegung des "historischen Ordnungsgebers" an. Von einem Vorführfahrzeug sei dann auszugehen, wenn die nunmehr streitgegenständlichen Fahrzeuge an Kunden veräußert würden. In dem Zeitpunkt, in dem die streitgegenständlichen Fahrzeuge den Arbeitnehmern zur Privatnutzung überlassen würden, lägen Neufahrzeuge vor. Der zu beurteilende Sachverhalt sei daher nicht unter die Bestimmung des § 4 Abs. 6 Sachbezugswerteverordnung, sondern unter deren § 4 Abs. 1 zu subsumieren. Der Ermittlung

des Sachbezugswertes seien daher die tatsächlichen Anschaffungskosten (inklusive Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe) zu Grunde zu legen.

Diese Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 21.11.2018, Ro 2016/13/0013, wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufgehoben. In der Begründung führte das Höchstgericht aus, mit dem Ansatz eines Sachbezugswertes solle jener Vorteil steuerlich erfasst werden, der darin bestehe, dass sich der Arbeitnehmer jenen Aufwand erspare, der ihm erwachsen würde, wenn er für die Kosten eines vergleichbaren Kraftfahrzeuges aus Eigenem aufkommen müsste (VwGH 26.7.2017, Ra 2016/13/0043, mwN). Nach dem System der Sachbezugswerteverordnung sei hierbei stets vom ursprünglichen Neuwert des Fahrzeuges auszugehen (VfGH 12.10.2017, V 46/2016 ua).

Mit dem Beschluss vom 12. Oktober 2017, V 46/2016 ua, habe der Verfassungsgerichtshof Anträge des Bundesfinanzgerichts auf Aufhebung der Regelung des § 4 Abs. 6 Sachbezugswerteverordnung, BGBl. II Nr. 416/2001, über die Sachbezugsbewertung bei Vorführkraftfahrzeugen als vor dem Hintergrund der Bedenken zu eng gefasst zurückgewiesen. In der Begründung habe der Verfassungsgerichtshof darauf hingewiesen, dass die Anwendung des § 4 Abs. 1 Sachbezugswerteverordnung, BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 467/2004, auf Vorführkraftfahrzeuge dem Ordnungsgeber nicht zusinnbar sei, weil in diesem Fall die tatsächlichen Anschaffungskosten (nach Abzug der Sonderkonditionen für derartige Fahrzeuge) anzusetzen wären. Im Hinblick auf die einem Kfz-Händler für die Anschaffung von Vorführkraftfahrzeugen vom Hersteller bzw. Generalimporteur regelmäßig eingeräumten besonderen Konditionen wäre dann die Privatnutzung von Vorführkraftfahrzeugen gegenüber der privaten Nutzung anderer Kraftfahrzeuge unzulässig bevorzugt.

Schon aus diesen verfassungsrechtlichen Überlegungen ergebe sich die Unrichtigkeit der Rechtsauffassung des Bundesfinanzgerichts, dass im vorliegenden Fall die Sachbezugsbewertung nicht nach § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung, sondern nach § 4 Abs. 1 dieser Verordnung vorzunehmen sei (vgl. in diesem Sinne auch Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁹, § 15 Tz 110, mwN).

Der Verwaltungsgerichtshof merkte allerdings an, dass laut dem erwähnten Beschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 12. Oktober 2017 zur Rechtfertigung des Zuschlags von 20% nach § 4 Abs. 6 Sachbezugswerteverordnung vom Bundesminister für Finanzen im Verfahren vor dem Verfassungsgerichtshof darauf hingewiesen worden sei, dass damit auch berücksichtigt sei, dass Vorführkraftfahrzeuge gemäß § 3 Z 3 NoVAG 1991 von der NoVA befreit seien (somit im Sinne des Ordnungsgebers offenbar davon auszugehen sei, dass diese - tatsächlich auch nicht angefallene - NoVA nicht bereits bei der Ermittlung der tatsächlich angefallenen Anschaffungskosten "im Sinne des Abs. 1" hinzuzurechnen sei). Unter diesem Aspekt der Rechtfertigung der Höhe des Zuschlags erweise sich aber die im

vorliegenden Fall im Rahmen der GPLA vorgenommene (zusätzliche) Hinzurechnung der NoVA zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Sachbezugswerte als unzulässig.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Die Bf erwarb die streitgegenständlichen Kraftfahrzeuge vom Hersteller bzw. vom Generalimporteur. Sie wurden den Arbeitnehmern zur Privatnutzung überlassen, mit der Auflage, sie potentiellen Käufern zum Besichtigen, Probefahren etc. zur Verfügung zu stellen.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf das Vorbringen der Bf und ist insoweit unstrittig.

Rechtliche Würdigung:

Geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) sind gemäß § 15 Abs. 2 EStG 1988 (idF vor dem Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015) mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

Der übliche Mittelpreis des Verbrauchsortes ist der Betrag, den der Steuerpflichtige hätte aufwenden müssen, um sich die geldwerten Vorteile am Verbrauchsort im freien Wirtschaftsverkehr zu beschaffen (VwGH 26.7.2017, Ra 2016/13/0043, mwN).

Als übliche Mittelpreise des Verbrauchsortes iSd § 15 Abs. 2 EStG 1988 werden in der Sachbezugswerteverordnung für verschiedene Sachbezüge Wertansätze festgelegt.

§ 4 der für die Streitjahre anzuwendenden Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge (Sachbezugswerteverordnung), BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 467/2004, lautet auszugsweise:

"§ 4. (1) 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 600 Euro monatlich, anzusetzen. Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen. Selbständig bewertbare Sonderausstattungen gehören nicht zu den Anschaffungskosten.

(2) (...)

(3) (...)

(4) Bei Gebrauchtfahrzeugen ist für die Sachbezugsbewertung der Listenpreis im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung des Fahrzeuges maßgebend. Sonderausstattungen bleiben dabei unberücksichtigt. Anstelle dieses Betrages können die nachgewiesenen tatsächlichen Anschaffungskosten (einschließlich allfälliger Sonderausstattungen und Rabatte) im Sinne des Abs. 1 des ersten Erwerbes des Kraftfahrzeuges zu Grunde gelegt werden.

(5) (...)

(6) Bei Vorführkraftfahrzeugen sind die um 20% erhöhten tatsächlichen Anschaffungskosten im Sinne des Abs. 1 anzusetzen."

Im aufhebenden Erkenntnis sprach das Höchstgericht aus, der Verfassungsgerichtshof habe im Beschluss vom 12.10.2017, V 46/2016, darauf hingewiesen, dass die Anwendung des § 4 Abs. 1 Sachbezugswerteverordnung, BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 467/2004, auf Vorführkraftfahrzeuge dem Verordnungsgeber nicht zusinnbar sei, weil in diesem Fall die tatsächlichen Anschaffungskosten (nach Abzug der Sonderkonditionen für derartige Fahrzeuge) anzusetzen wären. Im Hinblick auf die einem Kfz-Händler für die Anschaffung von Vorführkraftfahrzeugen vom Hersteller bzw. Generalimporteur regelmäßig eingeräumten besonderen Konditionen wäre dann die Privatnutzung von Vorführkraftfahrzeugen gegenüber der privaten Nutzung anderer Kraftfahrzeuge unzulässig bevorzugt. Vorführkraftfahrzeuge seien aber gemäß § 3 Z 3 NoVAG 1991 von der NoVA befreit und es sei im Sinne des Verordnungsgebers offenbar davon auszugehen, dass diese - tatsächlich auch nicht angefallene - NoVA nicht bereits bei der Ermittlung der tatsächlich angefallenen Anschaffungskosten "im Sinne des Abs. 1" hinzuzurechnen sei. Die Hinzurechnung der Nova erweise sich aber unter diesem Aspekt der Rechtfertigung der Höhe des Zuschlags zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Sachbezugswerte als unzulässig.

Wenn der Verwaltungsgerichtshof einer Revision stattgegeben hat, sind die Verwaltungsgerichte und die Verwaltungsbehörden gemäß § 63 Abs. 1 VwGG verpflichtet, in der betreffenden Rechtssache mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen.

Der Beschwerde war daher teilweise stattzugeben und waren als Bemessungsgrundlagen für den jeweiligen Sachbezug der Arbeitnehmer die tatsächlichen Anschaffungskosten (abzüglich der für diese Fahrzeuge gewährten Sonderkonditionen) inklusive Umsatzsteuer, aber ohne Normverbrauchsabgabe heranzuziehen und diese dann entsprechend der Bestimmung des § 4 Abs. 6 Sachbezugswerteverordnung um 20% zu erhöhen (siehe Berechnung Sachbezug/Beilage B). Die sich bei Ansatz dieses Sachbezuges ergebende Haftung für Lohnsteuer und die Höhe des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum

Dienstgeberbeitrag - aufgeschlüsselt nach den betroffenen Arbeitnehmern - sind der Beilage C zu entnehmen.

Unter Berücksichtigung der unbestrittenen Feststellungen der GPLA ergeben sich die im Spruch angeführten Beträge, für deren Einbehaltung und Abfuhr die Bf als Arbeitgeberin mit diesem Erkenntnis in Anspruch genommen wird sowie die im Spruch angeführten Bemessungsgrundlagen (BMG) für die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) wie folgt:

	2008	2009	2010
Lohnsteuer auf Grund der unbestrittenen Feststellungen	355,14	145,19	27,38
Lohnsteuer auf Grund der bestrittenen Feststellung	8.578,15	8.865,51	8.653,05
Gesamtbetrag an Lohnsteuer laut BFG	8.933,29	9.010,70	8.680,43
BMG für DB und DZ vor GPLA	5.216.928,22	5.256.992,22	5.529.198,89
BMG der unbestrittenen Feststellungen	823,52	5.898,78	4.211,63
BMG der bestrittenen Feststellung	19.694,24	20.485,14	19.978,89
BMG für DB und DZ laut BFG	5.237.445,98	5.283.376,14	5.553.389,41

Zulässigkeit einer Revision

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.

Da das Bundesfinanzgericht mit diesem Erkenntnis der vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 21.11.2018, Ro 2016/13/0013, vertretenen Rechtsanschauung folgt, war das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu verneinen und die Unzulässigkeit der Revision auszusprechen.

Wien, am 9. Jänner 2019