

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Elisabeth Traxler über die Beschwerde der Bf., vom 25. Juni 2014, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 28. Mai 2014, betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer sowie Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Kalenderjahre 2008, 2009, 2010, 2011 und 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Hinsichtlich der Berechnung wird auf die Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes Wien 1/23 vom 11. März 2019 verwiesen.

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

### **Entscheidungsgründe**

Die im Autohandel tätige Beschwerdeführerin (in der Folge: Bf.) hat ihren Arbeitnehmern Vorführfahrzeuge zur Privatnutzung überlassen.

Zur Berechnung des in der Privatnutzung der Vorführfahrzeuge gelegenen Sachbezugswertes hat das Finanzamt (im Zuge einer Lohnsteuerprüfung, § 86 Abs. 1 EStG 1988) die von der Bf. in der Lohnverrechnung angesetzten Sachbezugswerte um 27% (7% für die Normverbrauchsabgabe nach § 4 Abs. 1 der Sachbezugswerteverordnung und 20% nach § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung) erhöht. Die Bf. vertritt nun die Auffassung, dass diese Berechnung nicht dem "übliche Mittelpreis des Verbrauchsortes" entspräche und daher in Widerspruch zu § 15 Abs. 2 EStG 1988 stünde.

Zur Begründung der nunmehr angefochtenen **Bescheide vom 28. Mai 2014** (siehe Bericht vom 28. Mai 2014) hat das Finanzamt unter Verweis auf § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung (nur) ausgeführt, dass als Sachbezugswert für die private Nutzung der arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuge die Anschaffungskosten zuzüglich USt und NoVA um 20% erhöht worden seien.

Ihre dagegen eingebrachte **Beschwerde vom 25. Juni 2014** hat die Bf. wie folgt begründet: Im Rahmen der GPLA für die Jahre 2008 bis 2012 sei beanstandet worden, dass die Bf. bei den Sachbezugswerten für die Privatnutzung der arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuge, bei denen es sich um Vorführkraftfahrzeuge gehandelt habe, von einer unrichtigen Bemessungsgrundlage ausgegangen sei. Laut § 4 Abs. 6 der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge (Sachbezugswerteverordnung), BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl II Nr. 468/2008, seien bei Vorführkraftwagen die um 20% erhöhten tatsächlichen Anschaffungskosten heranzuziehen. Diese pauschale Erhöhung sei zwingend vorzunehmen, dies habe die Bf. jedoch unterlassen. Die in der Lohnverrechnung angesetzten Sachbezugswerte seien um 27% (20%-iger Zuschlag im Hinblick auf § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung und 7% für die NoVA) erhöht worden.

Diese Nachverrechnung aufgrund der GPLA sei aus folgenden Gründen unrechtmäßig:

- a) Die Behörde gehe zu Unrecht davon aus, dass die Bestimmung des § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung auch auf die Mitarbeiter von Fahrzeughändlern anzuwenden sei.
- b) Bei Anwendung der angeführten Regelung käme es jedenfalls dazu, dass der gesetzlichen Vorgabe des § 15 Abs. 2 EStG, wonach geldwerte Vorteile - gleichermaßen für alle Steuerpflichtigen - mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen seien, nicht entsprochen werde. Stelle man sich daher auf den Standpunkt, dass § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung - entgegen der hier vertretenen Auffassung - anwendbar sei, dann führe dies - selbst unter Berücksichtigung des unter c) angeführten Aspekts der im vorliegenden Fall gegebenen Nutzungseinschränkungen - zu einem gesetzes- bzw. verfassungswidrigen Ergebnis.
- c) Die Bewertung der Behörde lasse zu Unrecht den Aspekt der Nutzungseinschränkungen für die Arbeitnehmer der Bf. außer Acht.

Die nähere Begründung hierzu sowie Nachweise der tatsächlichen Marktpreise hinsichtlich der zur Privatnutzung überlassenen Vorführkraftwagen würden nachgereicht.

Es werde daher beantragt, die angefochtenen Bescheide dahingehend abzuändern, dass von einer Nachversteuerung (an Lohnsteuer sowie Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag) im Zusammenhang mit der Privatnutzung der arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuge Abstand genommen werde.

In ihrem die Beschwerde ergänzenden **Schriftsatz vom 14. August 2014** hat die Bf. dazu Folgendes ausgeführt:

Zum Anwendungsbereich des § Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung: Bestimmten

Arbeitnehmern der Bf. sei es gestattet, aus dem Pool der Vorführkraftfahrzeuge Fahrzeuge zur privaten Nutzung zu verwenden. Diese Nutzungsmöglichkeit richte sich grundsätzlich nach der jeweiligen betrieblichen Notwendigkeit und sei mit zahlreichen Auflagen verbunden (Näheres dazu weiter unten). Die belangte Behörde gehe nun angesichts dieses Sachverhaltes davon aus, dass für die Bewertung dieser Privatnutzungsmöglichkeit die Regelung des § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung maßgeblich sei. Demnach seien bei Vorführkraftfahrzeugen als Basis für die Bewertung der Privatnutzung die um 20% erhöhten tatsächlichen Anschaffungskosten iSd § 4 Abs. 1 der Sachbezugswerteverordnung anzusetzen. Die Finanzverwaltung habe zum Anwendungsbereich dieser Regelung widersprüchliche Aussagen getroffen:

- Ursprünglich sei sie so interpretiert worden, dass der 20%-ige Zuschlag dazu diene, beim Vorführkraftfahrzeug als Gebrauchtwagen auf die Erstanschaffungskosten hochzurechnen (Rz 118 der LStR 1992). Die Regelung sei daher explizit auf Nicht-Händler bezogen worden.
- Im Rahmen des Lohnsteuerprotokolls (LStP) 2008 werde demgegenüber die Auffassung vertreten, dass sich die Regelung auf Kfz-Händler beziehe und mit dem Zuschlag offensichtlich die Handelsspanne des Händlers abgedeckt werden solle (Rz 182 bzw. 10182 der LStR 2002). Angesichts des auch aus der Sicht der Finanzverwaltung strittigen Anwendungsbereichs der Regelung des § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung sei dieser anhand der gesetzlichen Vorgaben zu interpretieren.

Die gesetzliche Grundlage, auf die sich die Sachbezugswerteverordnung beziehe, finde sich in § 15 Abs. 2 EStG, wonach geldwerte Vorteile (so auch die Überlassung von Kfz zur Privatnutzung) mit dem üblichen Mittelpreis des Verbrauchsortes anzusetzen seien, wobei man sich hierbei nach Judikatur und Lehre an den relativ günstigsten Marktpreisen zu orientieren habe. Abgesehen davon, dass es für die Sachbezugswerteverordnung an der verfassungsrechtlichen bzw. gesetzlichen Grundlage fehle (vgl. *Doralt*, EStG-Kommentar<sup>14</sup>, § 15, Rz 44), könnten die darin enthaltenen Regelungen im Zweifelsfall jedenfalls nur so interpretiert werden, dass dieser gesetzlichen Vorgabe weitestgehend entsprochen werde und das Auslegungsergebnis keine unsachlichen Differenzierungen aufweise. Ein solcher Zweifelsfall liege hier nun offensichtlich im Hinblick auf die strittige Anwendbarkeit der Regelung des § 4 Abs. 6 der Verordnung vor. Wenn aber - wie hier auch im Rahmen der gemeinsamen Prüfung der lohnabhängigen Abgaben (GPLA) - nachgewiesen werde (Näheres dazu siehe unten), dass die Anwendung dieser Regelung dazu führe, dass die der Sachbezugsbewertung zugrundeliegende Basis (= das Äquivalent für die sonst maßgeblichen Anschaffungskosten für die entsprechenden Fahrzeuge) systematisch und deutlich über dem am Markt erzielbaren Preis für das entsprechende Neufahrzeug liege, komme die Anwendung dieser Regelung von vornherein - selbst wenn man davon ausgehe, dass die in der Folge noch dargestellten Nutzungseinschränkungen für die Arbeitnehmer nicht zu berücksichtigen seien - nicht in Betracht.

Zum gesetztes- bzw. verfassungswidrigen Ergebnis: Nach § 15 Abs. 2 EStG seien geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kfz zur

Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen. Dazu hätten Rechtsprechung, Finanzverwaltung und Lehre folgende Grundsätze festgehalten:

- Die im Gesetz verwendete Formulierung "*üblicher Mittelpreis des Verbrauchsortes*" dürfe nicht so verstanden werden, dass ein Durchschnittspreis anzusetzen sei. Die Forderung, einen Durchschnittspreis anzusetzen, würde dazu führen, dass zB der Dienstnehmer eines Diskontladens einen höheren Sachbezugswert hinzunehmen hätte als Kunden im selben Geschäft bezahlten. Ein solcher Ansatz würde einer verfassungskonformen Interpretation des § 15 Abs. 2 EStG nicht gerecht, weil ein lohnwerter Vorteil ausgeschlossen sein müsse, wenn dem Dienstnehmer aufgrund der Mitarbeiterkonditionen kein Vorteil entstehe, weil er das Produkt am Markt tatsächlich zu gleichen oder noch günstigeren Konditionen erwerben könnte (vgl. *Doralt*, EStG-Kommentar<sup>14</sup>, § 15, Tz 37).

- Ein lohnwerter Vorteil könne nur dann vorliegen, wenn der Mitarbeiter günstigere Konditionen erhalte als jene, die er beim jeweils günstigsten Anbieter am regionalen Markt (der idR ein größeres Gebiet umfasse) für eine vergleichbare Leistung erhalten könnte. Maßgeblich sei letztlich der objektiv günstigste Preis am Markt, den der rationelle Endverbraucher für ein funktionsidentisches, gleichwertiges Produkt bzw. eine entsprechende Dienstleistung zahlen müsste (vgl. *Drenseck*, in *Schmidt*, EStG-Kommentar<sup>28</sup>, § 8, Rz 36). Dementsprechend sei nach dem BFH-Urteil vom 14.09.2005 (VI R 37/03, BStBl 2006 II, 72) hinsichtlich des Werts eines Gebrauchtwagens nicht auf den Händlerverkaufspreis, sondern - ein entsprechendes Fahrzeugangebot vorausgesetzt - uU auf einen geringeren Kaufpreis bei einem privaten Gebrauchtwagenhändler abzustellen, weil letztlich das niedrigere Preisniveau des privaten Gebrauchtwagenmarktes maßgeblich sei. Ebenso könne nach Auffassung des öBMF als äußerster Preisnachlass der Kundenrabatt an den besten (Einzel-)Kunden angesetzt werden (vgl. *Fleischer*, RdW 1994, 187).

- Auch nach Rz 222 der LStR könne ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis nicht vorliegen, wenn für den Arbeitnehmer die Möglichkeit bestehe, die gleichen Waren oder Dienstleistungen zum gleichen oder zu einem geringeren Preis im Rahmen des üblichen Geschäftsverkehrs zu kaufen. Der rationelle Dienstnehmer werde sich bei seiner Bedarfsdeckung an der günstigsten Möglichkeit am Markt für die Beschaffung gleicher Produkte bzw. Dienstleistungen orientieren. Maßgeblich sei daher die Orientierung an relativ niedrigen Normalpreisen (etwa Supermarktpreise, "Diskontpreise" [so auch Rz 4027 der EStR]) bzw. müsse man sich bei verschiedenen Preisen für die gleiche Ware am unteren Preisniveau bewegen (vgl. *Doralt*, EStG-Kommentar<sup>14</sup>, § 15, Tz 37).

Wenn man daher mit der Sachbezugswerteverordnung davon ausgehe, dass sich der Wert der Privatnutzung von arbeitgebereigenen Kfz grundsätzlich anhand eines bestimmten Prozentsatzes der Anschaffungskosten bestimmen lasse, dann sei bei Fehlen konkreter Anschaffungskosten nach den gesetzlichen Vorgaben bzw. bei verfassungskonformer Interpretation derselben auf den relativ günstigsten Marktpreis für ein entsprechendes Kfz abzustellen.

Zu Zulässigkeit und Grenzen der pauschalen Verordnungsregelung: Die Sachbezugswerteverordnung diene der pauschalen (und damit vereinfachten) Bewertung bestimmter Sachbezüge. Sie dürfe dabei die gesetzliche Anordnung, wonach der übliche Mittelpreis des Verbrauchsortes heranzuziehen sei, lediglich präzisieren. Führe die Anwendung der Bestimmungen der Verordnung, die auf keiner gesetzlichen Ermächtigung basiere, jedoch zu dem Ergebnis, dass die ermittelten Sachbezugswerte von den tatsächlich dem Endverbraucher zugänglichen günstigen Preisen erheblich abweichen würden, so fehle der Sachbezugswerteverordnung die verfassungsrechtliche bzw. gesetzliche Grundlage (vgl. *Doralt*, EStG-Kommentar<sup>14</sup>, § 15, Tz 44).

Der Verfassungsgerichtshof habe zur Zulässigkeit von Pauschalregelungen im Rahmen der Sachbezugswerteverordnung im Hinblick auf die Bewertung von Wohnraum in der Entscheidung vom 30. September 2008, V 349/08 und andere, folgende Grundsätze festgehalten:

- Es bestünden zwar grundsätzlich keine Bedenken, bei der Bewertung von Wohnraum statt der Ermittlung des ortsüblichen Mittelpreises im Einzelfall auf pauschalisierte Quadratmeterpreise zurückzugreifen. Angesichts der Tatsache, dass das Bundesgebiet kein Gebiet mit gleicher Wohnmarktsituation darstelle, sei es aber unzulässig, keine Differenzierung der Bewertung nach Verbrauchsorten vorzusehen und in dieser Hinsicht auch keinen Nachweis über die tatsächlichen Marktpreise zuzulassen.
- Wenn die Pauschalsätze der Verordnung selbst bei einer Durchschnittsbetrachtung deutlich unter den gemäß § 15 Abs. 2 EStG anzusetzenden Mittelpreisen des Verbrauchsortes liegen würden, widerspräche dies den gesetzlichen Vorgaben. Eine solche Verordnungsregelung sei daher jedenfalls gesetzwidrig und daher aufzuheben.
- Der Verfassungsgerichtshof hege zwar keine Bedenken dagegen, dass die Ermittlung des Sachbezugswertes für vom Arbeitgeber angemieteten Wohnraum mit 75% der tatsächlichen Miete erfolge. Im Hinblick darauf müsste für im Betriebsvermögen des Arbeitgebers befindliche Wohnungen aber ein Sachbezugswert zur Anwendung kommen, der im Durchschnitt dem für angemietete Wohnungen entspräche. Sei das nicht der Fall, komme es zu einer unzulässigen und durchaus ins Gewicht fallenden Ungleichmäßigkeit in der Lohnbesteuerung.

Aus diesen Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes lasse sich für den vorliegenden Fall Folgendes ableiten:

- Die pauschale Bewertung des lohnwerten Vorteils hinsichtlich der Nutzung von arbeitgebereigenen Kfz in Abhängigkeit von den jeweiligen Anschaffungskosten des Fahrzeuges (Nutzwert pro Monat 1,5 bzw. 0,75% der Anschaffungskosten) erscheine zulässig bzw. gesetzeskonform.
- Gehe man davon aus, dass - wie die belangte Behörde unterstelle - im vorliegenden Fall die Regelung des § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung anwendbar sei, dann dürfe das bei Anwendung dieser Regelung sich ergebende Äquivalent für die Anschaffungskosten in einer Durchschnittsbetrachtung nicht systematisch (deutlich) über den sonst maßgeblichen

Anschaffungskosten für den entsprechenden Personenkraftwagen liegen. Etwas anderes könnte nur dann gelten, wenn dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eingeräumt würde, im Einzelfall den Nachweis zu erbringen, dass die nach § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung ermittelte Sachbezugsbasis von den tatsächlichen Anschaffungskosten abweiche. Diese Möglichkeit sei der Bf. durch die belangte Behörde aber nicht zugestanden worden. Im Rahmen der GPLA sei die Auffassung vertreten worden, dass die Anwendung der pauschalen Zuschlagsregelung des § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung insoweit zu keiner Ungleichbehandlung führe, als bei der Zurverfügungstellung eines Vorführkraftfahrzeuges an Mitarbeiter von Nicht-Kfz-Händlern von einem Gebrauchtwagen auszugehen und dementsprechend auf den Neupreis der entsprechenden Modellvariante zum Zeitpunkt der Erstzulassung (also auf den Listenpreis) abzustellen sei. Dabei werde aber übersehen, dass jedenfalls in diesem Fall gemäß § 4 Abs. 4 der Sachbezugswerteverordnung (vgl. auch Rz 179 der LStR 2002) wahlweise auf die tatsächlichen Anschaffungskosten des Erstbesitzers abgestellt werden könne, wobei diese ausdrücklich auch allfällige Sonderausstattungen und Rabatte umfassten. Gerade dadurch werde deutlich, dass es letztlich nur darauf ankommen könne, wie hoch die relativ günstigsten Marktpreise des jeweiligen Kfz liegen würden. Im Übrigen ergäbe sich aus Rz 181 der LStR 2002, dass dem Steuerpflichtigen selbst bei Anwendung des § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung entsprechend Rz 179 der LStR 2002 ein solches Wahlrecht auf Nachweis des tatsächlichen Marktpreises zustehe: Demnach diene die Regelung dazu, *"in der Form auf die Erstanschaffungskosten rückzurechnen"*. Es handle sich daher offensichtlich um eine - in Anlehnung an die (zunächst auf den Listenpreis abstellenden) Ausführungen zu den Gebrauchtfahrzeugen festgelegte und damit widerlegbare - Pauschalregelung. Wenn aber bei den Gebrauchtfahrzeugen wahlweise auf die tatsächlichen Anschaffungskosten - unter Berücksichtigung von Rabatten - zurückgegriffen werden könne, dann müsse ein entsprechender Nachweis auch bei Vorführkraftfahrzeugen möglich sein. Die Auffassung, dass aufgrund des Zusammenhanges zwischen Rz 179 und 181 auch bei Anwendung der Regelung des § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung der Nachweis der tatsächlich niedrigeren Marktpreise möglich sei, decke sich im Übrigen auch mit den Aussagen in den LStR 1992 zur Sachbezugsbewertung, die die Grundlage für die spätere Sachbezugswerteverordnung bildeten: Nach Rz 118 der LStR 1992 handle es sich bei einem Vorführkraftfahrzeug um einen Gebrauchtwagen, bei dem keine Bedenken bestünden, in der Form auf die Erstanschaffungskosten rückzurechnen, dass die tatsächlichen Anschaffungskosten um 20% erhöht würden. Demnach sei offensichtlich sogar primär auf den tatsächlich relativ günstigsten Marktpreis und nur subsidiär auf die Pauschalregelung abzustellen.

- Das gesetzwidrige Ergebnis aufgrund der Anwendung der angeführten Verordnungsregelung werde noch verstärkt, wenn man berücksichtige, dass die Arbeitnehmer im vorliegenden Fall bei der Nutzung der Vorführkraftfahrzeuge - im Unterschied zur normalen Überlassung von arbeitgebereigenen Kfz - besonderen Nutzungseinschränkungen unterliegen würden (Näheres dazu siehe unten).

Zum Nachweis der tatsächlichen Marktpreise für die zur Privatnutzung überlassenen Vorführkraftfahrzeuge: In der Beilage werde eine Aufstellung übermittelt, aus der die im Rahmen der GPLA auf Grundlage der Regelung des § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung "hochgerechneten" Bemessungsgrundlagen für die Bewertung des lohnwertes Vorteils für die einzelnen Arbeitnehmer der Bf. und die tatsächlichen Marktpreise für die entsprechenden Neufahrzeuge dargestellt würden. Die Ermittlung der tatsächlichen Marktpreise sei wie folgt erfolgt:

- Es seien alle Neuwagenverkäufe, die die Bf. im Prüfungszeitraum von 2008 bis 2012 abwickeln habe können, zugrunde gelegt worden.
- Aus dieser Liste seien zunächst alle Neuwagenverkäufe, die unter (bei Arbeitnehmern idR nicht vorliegenden) besonderen Umständen und damit zu besonderen Konditionen erfolgt seien (Verkäufe von Vorführfahrzeugen, Verkäufe an Firmen- bzw. Flottenkunden), ausgeschieden worden.
- Danach seien alle aus der Sicht der Bf. negativen (aus der Sicht der Käufer positiven) "Ausreißer", also alle Verkäufe, bei denen die Bf. ohne erkennbaren Grund einen Verlust von mehr als € 500,00 pro Fahrzeug erlitten habe, eliminiert worden.
- Von den verbleibenden 00-00 Autoverkäufen sei die aus der Sicht der Bf. ertragsstärkere Hälfte ausgeschieden und von der restlichen Hälfte pro Fahrzeugmodell der durchschnittliche Aufschlag aus dem Verhältnis zwischen Eingangsrechnung und Verkaufspreis ermittelt worden.

Die in der Liste angeführten, auf Basis der dargestellten Berechnungsschritte ermittelten Marktpreise würden daher die Endverbraucherpreise für die Fahrzeugtypen, die den Mitarbeitern der Bf. im Rahmen des Pools der Vorführkraftfahrzeuge zur Verfügung gestellt worden seien, wiedergeben. Sie berücksichtigten nur die Verkaufssituation bei der Bf.; allfällige günstigere Konditionen bei Konkurrenzunternehmen am lokalen Markt (Wien und Umgebung) seien nicht berücksichtigt worden. Es handle sich daher nicht um die nachweislich günstigsten, sondern um die relativ günstigsten Marktpreise, sodass der gesetzlich bzw. verfassungsrechtlich gebotenen Vorgangsweise für die Bewertung des lohnwertes Vorteils entsprochen werde. Dieser beiliegende Vergleich zeige, dass die seitens der GPLA angesetzten Anschaffungskosten signifikant über den von der Bf. erzielten Preisen für die entsprechenden Neufahrzeuge liegen würden. Im Schnitt lägen die im Rahmen der GPLA ermittelten Werte bei 115,5% der tatsächlichen Verkaufspreise.

Zur Berücksichtigung der besonderen Nutzungseinschränkungen: Nach § 4 Abs. 4 der Sachbezugswerteverordnung sei der Sachbezugswert bei Gebrauchtwagen vom Neuwert (= Listenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung ohne Sonderausstattung und Rabatte) oder wahlweise von den tatsächlichen Anschaffungskosten des Erstbesitzers (inklusive Sonderausstattung und abzüglich Rabatte) zu errechnen. Dies erscheine in einer Durchschnittsbetrachtung deshalb gerechtfertigt, weil der Nutzungswert am Fahrzeug insofern vom Alter des Fahrzeuges relativ unabhängig sei, als ältere Fahrzeuge idR höhere Betriebskosten aufweisen würden (vgl. *Doralt*, EStG-Kommentar<sup>14</sup>, § 15, Tz 53/2).

Im vorliegenden Fall sei der laufende Nutzungswert aber dadurch geschmälert, dass die Bf. aus augenscheinlich eigenbetrieblichen Interessen (im Wesentlichen die mit den Fahrzeugen verbundene Werbung sowie das Bereithalten einer beträchtlichen Anzahl an Vorführwägen im Interesse der Kundenakquisition) die Nutzungsmöglichkeiten der Arbeitnehmer in wesentlichen Punkten einschränke. Dieser Aspekt müsse wertmindernd berücksichtigt werden, weil diese Einschränkungen zu einer objektiven Minderung des Gebrauchtwertes des Fahrzeuges führen bzw. fremde Käufer das Fahrzeug unter diesen Bedingungen jedenfalls nicht zum vollen Kaufpreis erwerben würden (vgl. *Doralt*, EStG-Kommentar<sup>14</sup>, § 15, Tz 41). Die wesentlichen Einschränkungen, die die Mitarbeiter der Bf. hinsichtlich der Nutzung des Vorführkraftfahrzeugpools treffen würden, seien:

- Der Mitarbeiter könne sich das Pool-Auto nicht aussuchen.
- Der Mitarbeiter müsse das Fahrzeug bei Bedarf (zB für Probefahrten) umgehend zurückstellen.
- Das Fahrzeug müsse an jedem Arbeitstag zur Arbeitsstätte gebracht werden; es bestehe keine Option zur alternativen Verwendung.
- Der Mitarbeiter müsse das Fahrzeug zu jeder Zeit im "verkaufsbereiten" Zustand halten, dh, das Fahrzeug müsse immer sauber und dürfe nicht bepackt sein.
- Die Nutzung des Fahrzeuges im Urlaub oder im Ausland sei nicht oder nur eingeschränkt möglich.
- Die Nutzung sei dem Mitarbeiter vorbehalten; eine Verwendung durch Dritte (Familienmitglieder, Freunde, Bekannte) sei ausgeschlossen.

Der Aspekt der besonderen Nutzungseinschränkung werde beispielsweise in einem Schreiben des Finanzamtes an einen Branchenmitbewerber auch wie folgt festgehalten: *"Das Finanzamt teilt Ihre Ansicht, dass die Kfz-Branche ihre 'Handelsware' ihren Mitarbeitern unter völlig anderen Bedingungen zur Nutzung - auch für private Fahrten - überlässt als andere Branchen. Ein Abweichen von der 'Regelfallbewertung' ist daher durchaus gerechtfertigt. Auch die Lohnverrechnungsrichtlinien 1989 des BMF GZ 140603/1-IV/14/89 vom 26.5.89 (ARD-Sondernummer) greifen die Möglichkeit einer vereinfachten Wertermittlung für die Autobranche auf. Das Finanzamt hat daher keine Bedenken, wenn Sie ausgehend von Ihrer Dienstwageneinteilung den Durchschnittswert der Einstandspreise in die einzelnen Kategorien fallenden Fahrzeugtypen als Basis für die Berechnung der Sachbezüge heranziehen"*. Auch wenn sich diese Aussage noch auf die Vorgängerregelung der Sachbezugswerteverordnung auf Länderebene, die inhaltlich mit der Sachbezugswerteverordnung identisch sei, beziehe, habe sich an dieser Beurteilung und auch an der konkreten Behandlung nichts geändert. Im Übrigen sei auch darauf hinzuweisen, dass es dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung widersprechen würde, wenn diese Aspekte im Unterschied zur Beurteilung in vergleichbaren Fällen nur im vorliegenden Fall keine Berücksichtigung finden würden.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 11. März 2019** hat das Finanzamt der Beschwerde teilweise Folge gegeben (Abweisung hinsichtlich der Berechnung der Sachbezugswerte für

Vorführkraftfahrzeuge; Stattgabe in einem anderen Punkt) und diese Entscheidung damit begründet, dass der eindeutige Wortlaut des § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung, BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 396/2012, den Ansatz der um 20% erhöhten Anschaffungskosten inklusive Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe vorsehe und für die Berechnung des Sachbezugswertes jener Betrag zum Ansatz zu kommen habe, den der Arbeitnehmer im freien Wirtschaftsverkehr aufwenden müsste, um sich den Vorteil zu verschaffen (vgl. VwGH vom 26. Juli 2017, Ra 2016/13/0046 mwN).

In ihrem **Vorlageantrag vom 20. März 2019** hat die Bf. (nur) beantragt, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

### *Über die Beschwerde wurde erwogen:*

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. Nach Abs. 2 leg. cit. sind geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen, dann ist nach § 4 Abs. 1 der Sachbezugswerteverordnung, BGBl II 2001/416 (idF BGBl II 2008/468), 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.

Nach § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung sind bei Vorführkraftfahrzeugen die um 20% erhöhten tatsächlichen Anschaffungskosten im Sinne des Abs. 1 anzusetzen.

Dem Einwand der Bf., dass § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung auf die Mitarbeiter von Fahrzeughändlern nicht anzuwenden sei, ist entgegenzuhalten, dass eine solche Einschränkung der Sachbezugswerteverordnung nicht zu entnehmen ist.

Vor der (nunmehrigen) Sachbezugswerteverordnung, BGBl II 2001/416 (idF BGBl II 2008/468), bzw. der (vormaligen) Sachbezugsverordnung, BGBl 1992/642, wurden die Sachbezugswerte von den Finanzlandesdirektionen festgesetzt. Die von den Finanzlandesdirektionen

festgesetzten Sachbezugswerte enthielten keine (gesonderte) Regelung bezüglich Vorführkraftfahrzeuge. In der Literatur (zu den Festsetzungen durch die Finanzlandesdirektionen) wurde bezüglich Vorführkraftfahrzeuge die Auffassung vertreten, dass keine Bedenken bestünden, wenn in derartigen Fällen in der Form auf die Erstanschaffungskosten rückgerechnet werde, dass die tatsächlichen Anschaffungskosten des Vorführkraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer) um 20% erhöht werden (*Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch EStG 1988, Tz 30 zu § 15; *Sailer/Kranz/Mertens/Bernold*, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 1989, Seite 104). In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass das Normverbrauchsabgabegesetz (erst) 1992 in Kraft getreten ist (§ 15 Abs. 1 NoVAG, BGBl 1991/695). Die Erhöhung der Anschaffungskosten um 20% diene also schon im Anwendungsbereich der Festsetzung durch die Finanzlandesdirektionen (nur) dazu, (auch) bei Vorführkraftfahrzeugen zu den Erstanschaffungskosten zu gelangen.

§ 4 Abs. 6 der (vormaligen) Sachbezugsverordnung, BGBl 1992/642, entspricht wortgleich § 4 Abs. 6 der (nunmehrigen) Sachbezugswerteverordnung, BGBl II 2001/416 (idF BGBl II 2008/468). In den Lohnsteuerrichtlinien (LStRL) heißt es dazu, dass bei einem Vorführkraftfahrzeug in der Form auf die Erstanschaffungskosten rückzurechnen ist, dass die tatsächlichen Anschaffungskosten des Vorführkraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe) um 20% erhöht werden (Rz 118 LStRL 1992, Rz 182 LStRL 1999, Rz 182 LStRL 2002). Auch im Anwendungsbereich der (vormaligen) Sachbezugsverordnung bzw. der (nunmehrigen) Sachbezugswerteverordnung dient der 20%-ige Zuschlag somit (nur) dazu, (auch) bei Vorführkraftfahrzeugen zu den Erstanschaffungskosten zu gelangen.

§ 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung, BGBl II 2001/416 (idF BGBl II 2008/468), war Gegenstand eines Normenprüfungsverfahrens. Mit Beschluss vom 12. Oktober 2017, V 46-47/2016, hat der Verfassungsgerichtshof die Anträge des Bundesfinanzgerichtes, § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung als gesetzwidrig aufzuheben, als vor dem Hintergrund der Bedenken zu eng gefasst, zurückgewiesen. In der in diesem Verfahren erstatteten Äußerung hat der Bundesminister für Finanzen ua. Folgendes ausgeführt: "Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass der insgesamt mit 20% veranschlagte Zuschlag zu den tatsächlichen Anschaffungskosten des Vorführfahrzeuges aufzuteilen ist in den auf die NoVA durchschnittlich entfallenden Prozentsatz und andererseits auf die Margen (Bruttomarge und Vorführwagenbonus)". Worauf sich diese Behauptung, dass im 20%-igen Zuschlag auch die Normverbrauchsabgabe enthalten sei, gründet, hat der Bundesminister für Finanzen jedoch gänzlich offen gelassen. Für diese (unbegründete) Behauptung lassen sich - soweit erkennbar - kein Anhaltspunkte finden. Überdies wurde die Auffassung, dass der 20%-ige Zuschlag (nur) dazu diene, (auch) bei Vorführkraftfahrzeugen zu den Erstanschaffungskosten zu gelangen, bereits zu einem Zeitpunkt vertreten, zu dem es noch keine Normverbrauchsabgabe gab (= im Anwendungsbereich der Festsetzung der Sachbezugswerte durch die Finanzlandesdirektionen). Auch dieser Umstand spricht dagegen, dass der 20%-ige Zuschlag auch die Normverbrauchsabgabe enthalten soll. Der vom

Bundesminister für Finanzen in seiner Äußerung vertretenen Auffassung, dass im 20%-igen Zuschlag die Normverbrauchsabgabe enthalten sei, vermag sich das Bundesfinanzgericht daher nicht anzuschließen.

Auf die vom Bundesminister für Finanzen aufgestellte Behauptung ist der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 21. November 2018, Ro 2016/13/0013, wie folgt eingegangen: "Anzumerken ist allerdings, dass laut dem erwähnten Beschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 12. Oktober 2017 zur Rechtfertigung des Zuschlags von 20% nach § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung vom Bundesminister für Finanzen im Verfahren vor dem Verfassungsgerichtshof darauf hingewiesen wurde, 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 ist, dass diese - tatsächlich auch nicht angefallene - NoVA nicht bereits bei der Ermittlung der tatsächlich angefallenen Anschaffungskosten 'im Sinne des Abs. 1' hinzuzurechnen ist). Unter diesem Aspekt der Rechtfertigung der Höhe des Zuschlags erweist sich aber die im vorliegenden Fall im Rahmen der GPLA vorgenommene (zusätzliche) Hinzurechnung der NoVA zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Sachbezugswerte als unzulässig." Da der Bundesminister für Finanzen für seine Behauptung, dass im 20%-igen Zuschlag iSd § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung die Normverbrauchsabgabe enthalten sei, keine Begründung abgegeben hat, kann dahingestellt bleiben, ob er damit - wie der Verwaltungsgerichtshof gefolgert hat - tatsächlich die Steuerbefreiung der Vorführfahrzeuge von der Normverbrauchsabgabe berücksichtigen wollte. Aber selbst für diesen Fall kann der vom Verwaltungsgerichtshof in weiterer Folge daraus gezogenen Schlussfolgerung, dass die Normverbrauchsabgabe bei Vorführfahrzeugen (tatsächlich) nicht angefallen und daher bei der Ermittlung der tatsächlich angefallenen Anschaffungskosten iSd § 4 Abs. 1 der Sachbezugswerteverordnung nicht zu berücksichtigen sei, aus folgenden Gründen nicht gefolgt werden: Sind geldwerte Vorteile als Einnahmen anzusetzen, so sind diese Einnahmen mit den "üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes" anzusetzen. Es handelt sich dabei um jenen Betrag, den der Steuerpflichtige hätte aufwenden müssen, um sich die geldwerten Vorteile am Verbrauchsort im freien Wirtschaftsverkehr zu beschaffen (*Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 22 zu § 15; *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 36 zu § 15). Der geldwerte Vorteil beim Empfänger ist von den Aufwendungen des Zuwendenden (zB Arbeitgeber) unabhängig (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 39 zu § 15). Mit den tatsächlichen Anschaffungskosten iSd § 4 Abs. 1 der Sachbezugswerteverordnung sind daher also die Anschaffungskosten des Empfängers des geldwerten Vorteils (zB des Arbeitnehmers) gemeint und nicht die eigenen Anschaffungskosten des den geldwerten Vorteil Zuwendenden (zB des Arbeitgebers). In § 3 Z 3 NoVAG ist eine Befreiung von der Normverbrauchsabgabe (nur) für Vorführkraftfahrzeuge vorgesehen. Das bedeutet, dass der den geldwerten Vorteil zuwendende Unternehmer (zB der Arbeitgeber), der ein Vorführfahrzeug erwirbt, von der Normverbrauchsabgabe befreit ist,

nicht aber der Empfänger des geldwerten Vorteils (zB der Arbeitnehmer), sodass - entgegen der vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen Auffassung - auch die Normverbrauchsabgabe zu den tatsächlichen Anschaffungskosten iSd § 4 Abs. 1 der Sachbezugswerteverordnung zählt. Folgte man tatsächlich der Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes, so würde sich auch im Zusammenhang mit der beim den geldwerten Vorteil Zuwendenden (= Unternehmer) als Vorsteuer wieder abziehbaren Umsatzsteuer die Frage stellen, ob diese (tatsächlich) zu den tatsächlichen Anschaffungskosten iSd § 4 Abs. 1 der Sachbezugswerteverordnung zu rechnen ist. Im Erkenntnis vom 10. Dezember 1997, Zl. 95/13/0078, hat der Verwaltungsgerichtshof jedoch ausgeführt, dass bei der Sachbezugsbewertung die Vorsteuer von der Lohnsteuerbemessungsgrundlage nicht auszuscheiden ist, weil der nichtselbständig Tätige nicht als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes (mit der Berechtigung zum Vorsteuerabzug) anzusehen ist. Damit hat der Verwaltungsgerichtshof (unmissverständlich) klargestellt, was bereits aus § 15 Abs. 2 EStG 1988 (eindeutig) hervorgeht: Geldwerte Vorteile führen beim Empfänger (und nicht beim Zuwendenden) zu Einnahmen und sind daher in der Höhe, die der Empfänger selbst hätte aufwenden müssen, um sich diese Vorteile im freien Wirtschaftsverkehr zu beschaffen, als solche anzusetzen, und nicht in der Höhe, die der Zuwendende (tatsächlich) aufgewendet hat.

Zum Nachweis dafür, dass - nach Auffassung der Bf. - mit der (vom Finanzamt) auf Grundlage des § 4 Abs. 1 und Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung ermittelten Bemessungsgrundlagen für die Berechnung des geldwerten Vorteils dem Gebot des § 15 Abs. 2 EStG 1988, wonach geldwerte Vorteile mit den "üblichen Mittelpreisen Verbrauchsart" anzusetzen sind, nicht Rechnung getragen worden sei, hat die Bf. eine Aufstellung erstellt, in der sie die (vom Finanzamt) nach § 4 Abs. 1 und Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung ermittelten Bemessungsgrundlagen "tatsächlichen Marktpreisen" gegenübergestellt hat. Diese "tatsächlichen Marktpreise" hat die Bf. wie folgt ermittelt: Ausgehend von allen Neuwagenverkäufen im Prüfungszeitraum (2008-2012) wurden alle zu besonderen Konditionen erfolgten Neuwagenverkäufe (Vorführfahrzeuge, Verkäufe an Firmen- bzw. Flottenkunden) und alle aus der Sicht der Bf. "negativen Ausreißer" (= Verlust von mehr als € 500,00 für die Bf.) ausgeschieden. Von den so verbliebenen Autoverkäufen wurde die ertragsstärkere Hälfte ausgeschieden. Von der verbliebenen Hälfte wurde pro Fahrzeugmodell der durchschnittliche Aufschlag aus dem Verhältnis zwischen Eingangsrechnung und Verkaufspreis ermittelt. Auf Grundlage dieser Berechnung ist die Bf. zu dem Ergebnis gelangt, dass die vom Finanzamt (unter Hinzurechnung der NoVA und des 20%-igen Zuschlages) ermittelten Bemessungsgrundlagen im Schnitt 15,5% über den von ihr auf die dargestellte Weise ermittelten "tatsächlichen Marktpreisen" (inkl. NoVA und USt) gelegen seien. So hat die Bf. zum Beispiel hinsichtlich des in dieser Aufstellung als erstes namentlich angeführten Arbeitnehmers die vom Finanzamt ermittelte Bemessungsgrundlage mit € 39.915,13 dem von ihr ermittelten "tatsächlichen Marktpreis" in Höhe von € 37.669,43 gegenüber gestellt. Das bedeutet, dass in diesem Fall die vom Finanzamt ermittelte

Bemessungsgrundlage um 5,96% über dem von der Bf. ermittelten "tatsächlichen Marktpreis" lag.

Dazu ist Folgendes auszuführen: Unstrittig ist, dass das Finanzamt bei der Berechnung des in der Privatnutzung der arbeitgebereigenen Vorführfahrzeuge gelegenen Vorteils (zu Recht) § 4 Abs. 1 und Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung angewendet und daher die Normverbrauchsabgabe (§ 4 Abs. 1 der Sachbezugswerteverordnung) und den 20%-igen Zuschlag (§ 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung) hinzugerechnet hat. Auch das Bundesfinanzgericht hat bei der Entscheidung über die gegenständliche Beschwerde § 4 Abs. 1 und Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung anzuwenden. Die Überprüfung der Gesetzeskonformität von Verordnungen - worauf das Beschwerdevorbringen, dass das bescheidmäßige (auf der Grundlage des § 4 Abs. 1 und Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung berechnete) Ergebnis in Widerspruch zu § 15 Abs. 2 EStG 1988 stünde, offensichtlich abzielt - ist dem Verfassungsgerichtshof vorbehalten. Das Bundesfinanzgericht hat (nur) für den Fall, dass es gegen die Anwendung einer Verordnung aus dem Grund der Gesetzwidrigkeit Bedenken hat, den Antrag auf Aufhebung dieser Rechtsvorschrift beim Verfassungsgerichtshof zu stellen (Art. 89 Abs. 2 B-VG). Solche Bedenken sind beim Bundesfinanzgericht aus folgenden Gründen nicht entstanden: Dass bzw. aus welchen Gründen die Normverbrauchsabgabe Teil der tatsächlichen Anschaffungskosten iSd § 4 Abs. 1 der Sachbezugswerteverordnung ist, wurde bereits oben ausführlich dargelegt. An der Anwendung des § 4 Abs. 1 der Sachbezugswerteverordnung bestehen daher aus dem Grund der Gesetzwidrigkeit keine Bedenken. In die Aufstellung zum Nachweis der "tatsächlichen Marktpreise" hat die Bf. nicht einmal die Hälfte und davon auch nur die ertragsschwächeren Fahrzeugverkäufe aufgenommen und ist anhand dieser "Berechnung" zu dem Ergebnis gelangt, dass die "tatsächlichen Marktpreise" über dem vom Finanzamt (nach § 4 Abs. 1 und Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung) berechneten Sachbezugswerten gelegen seien. Damit erschließt sich für das Bundesfinanzgericht jedoch nicht, dass die nach der Sachbezugswerteverordnung erfolgte Berechnung des Finanzamtes in Widerspruch zu § 15 Abs. 2 EStG 1988 stünde. Nach dieser Bestimmung sind geldwerte Vorteile nämlich mit den "üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes" und nicht mit den "niedrigsten Preisen des den geldwerten Vorteil zuwendenden Unternehmens" anzusetzen. Im übrigen ist das Vorbringen der Bf. dazu, welches Äquivalent den nach der Sachbezugswerteverordnung berechneten Sachbezugswerten - vor dem Hintergrund des § 15 Abs. 2 EStG 1988 - gegenüber zu stellen sei, widersprüchlich. Zum einen spricht die Bf. in diesem Zusammenhang von einer Preisbildung "am untersten Preisniveau" bzw. von "relativ günstigsten Marktpreisen" für entsprechende Kraftfahrzeuge und zum anderen - unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes - (zu Recht) von einer "Durchschnittsbetrachtung". Dem Wesen einer "Durchschnittsbetrachtung" entspricht es jedoch nicht, dass die Bf. bei der Berechnung der Äquivalente, die sie den nach der Sachbezugswerteverordnung ermittelten Sachbezugswerten gegenübergestellt hat, die ertragsstärkere Hälfte der Fahrzeugverkäufe ausgeschieden hat. Auch an der Anwendung des § 4 Abs. 6 der

Sachbezugswerteverordnung aus dem Grund der Gesetzwidrigkeit bestehen daher nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes keine Bedenken.

In ihrer Beschwerde hat die Bf. auch die Berücksichtigung zahlreicher Nutzungseinschränkungen (der Mitarbeiter könne sich das Auto nicht aussuchen; der Mitarbeiter müsse das Auto für Probefahrten umgehend zurückstellen usw.) beantragt. Dazu ist Folgendes auszuführen: Zur Ermittlung des geldwerten Vorteils iSd § 15 Abs. 2 EStG 1988 ist nicht der subjektive Vorteil aus der Sicht des Leistungsempfängers maßgeblich, sondern (nur) der objektive Wert (*Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 25 zu § 15; *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 41 zu § 15; VwGH vom 13. September 1988, Zl. 86/14/0022). Die Berechnung des geldwerten Vorteils erfolgt daher streng typisierend und lässt die zeitlichen und sachlichen Besonderheiten des Einzelfalles unberücksichtigt (*Herrmann/Heuer/Raupach*, dEStG, Rz 83 zu § 8). Bezogen auf die in der Sachbezugswerteverordnung geregelte Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges bedeutet dies Folgendes: Je nach Umfang der Privatnutzung - über oder unter 500 Kilometer monatlich im Jahresdurchschnitt - sind als Sachbezug entweder 1,5% oder 0,75% der tatsächlichen Anschaffungskosten anzusetzen. Maßgeblich ist somit nur, ob die private Kilometerleistung (im Jahresdurchschnitt) über oder unter 500 Kilometern monatlich liegt. Eine Berücksichtigung weiterer (darüber hinausgehender) "Nutzungseinschränkungen" ist in der Sachbezugswerteverordnung nicht vorgesehen. Die ausschließlich im Verhältnis zwischen der Bf. und ihren Arbeitnehmern begründeten und von der Bf. als "Nutzungseinschränkungen" ins Treffen geführten Auflagen sind daher einer Berücksichtigung im Rahmen der auf dem Prinzip der objektiven Wertigkeit beruhenden Konzeption des § 15 Abs. 2 EStG 1988 nicht zugänglich.

Der Heranziehung der tatsächlichen Anschaffungskosten (einschließlich allfälliger Sonderausstattungen und Rabatte) als Bemessungsgrundlage für die Sachbezugswerte - wie dies in § 4 Abs. 4 der Sachbezugswerteverordnung für Gebrauchtfahrzeuge normiert ist - ist für Vorführkraftfahrzeuge nicht vorgesehen.

Die Bf. hat auch vorgebracht, dass ein Mitbewerber im Autohandel vom Finanzamt die Auskunft erhalten habe, dass (im Autohandel) keine Bedenken dagegen bestünden, als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Sachbezugswerte die durchschnittlichen Einstandspreise der einzelnen Fahrzeugtypen heranzuziehen, sodass - weil das Finanzamt bei der Bf. dieser Auffassung nicht gefolgt sei - auch der Gleichheitsgrundsatz verletzt worden sei. Dem ist entgegenzuhalten, dass die Wahrung der Gesetzmäßigkeit und die Gleichmäßigkeit der Besteuerung am Gesetz und nicht an einer erfolgten - allenfalls rechtswidrigen - Beurteilung in Bezug auf andere Abgabepflichtige zu messen ist (VwGH vom 10. Mai 1994, Zl. 93/14/0104).

Der Beschwerde war daher (hinsichtlich des in der Privatnutzung der Vorführfahrzeuge gelegenen Sachbezugswertes) der gewünschte Erfolg zu versagen.

Zur Neuberechnung der Abgaben wird auf die Beschwerdeverentscheidung des Finanzamtes vom 11. März 2019 verwiesen.

Ihrem Schriftsatz vom 14. August 2014 hat die Bf. auch eine als "Mitteilung über den Beitritt zur Berufung" bezeichnete Liste angeschlossen, in der die Namen samt Anschriften mehrerer Personen angeführt sind.

Dazu ist Folgendes auszuführen: Die in § 257 BAO genannten Personen haben das Recht, einer Bescheidbeschwerde eines anderen beizutreten. Nach § 258 Abs. 1 BAO ist der Beitritt schriftlich oder mündlich zu erklären. Bei dieser Beitrittserklärung handelt es sich um eine förmliche Prozessklärung. Die bloße Anführung der Namen der Beitrittsberechtigten in einem Schriftsatz des Beschwerdeführers stellt keine (wirksame) Beitrittserklärung dar (Ritz, BAO, Kommentar<sup>5</sup>, Rz 2 zu § 258).

Im gegenständlichen Fall hat die Bf. nur eine Liste mit Namen (und Anschriften) vorgelegt. Eine Liste ist - wie bereits in dem ebenfalls das gegenständliche Beschwerdeverfahren betreffenden ho. Beschluss vom 12. April 2016, GZ. RV/7101180/2015, ausgeführt wurde - keine (wirksame) Prozessklärung im Sinne des § 258 Abs. 1 BAO, sodass ein Beitritt im Sinne der angesprochenen Gesetzesbestimmungen nicht vorliegt.

Zur Revision (Art. 133 Abs. 4 B-VG)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision nur dann 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 worden ist. Mit der gegenständlichen Entscheidung ist das Bundesfinanzgericht von der vom Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 21. November 2018, Ro 2016/13/0013, vertretenen Rechtsauffassung abgewichen. Überdies steht die vom Verwaltungsgerichtshof (in Bezug auf die Normverbrauchsabgabe) in seinem Erkenntnis vom 21. November 2018, Ro 2016/13/0013, vertretene Rechtsauffassung in Widerspruch zu der vom Verwaltungsgerichtshof (in Bezug auf die Umsatzsteuer) in seinem Erkenntnis vom 10. Dezember 1997, Zl. 95/13/0078, vertretenen Rechtsauffassung.

Die Revision ist daher zulässig.

Es war somit wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 29. Juli 2019