

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Ri über die Beschwerde vom 12. April 2017 der Beschwerdeführerin Bf, gegen die Bescheide des Finanzamtes, vom 20. März 2017 betreffend **Körperschaftsteuer 2013 und 2014** zu Recht:

I)

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

II)

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gem. Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang

Bei der Beschwerdeführerin (in weiterer Folge kurz BF) wurde eine Außenprüfung betreffend die Jahre 2012 – 2014 durchgeführt. Im Zuge der Außenprüfung wurde festgestellt, dass die BF am 25.07.2013 als Leasingnehmerin mit der RKG als Leasinggeberin einen Leasingvertrag für einen PKW Tesla Model S abgeschlossen hat und im Zuge der Erstellung der Steuererklärungen für 2013 und 2014 keine Angemessenheitsprüfung in Bezug auf die Leasingraten für den PKW Tesla Model S vorgenommen wurde. Seitens des Finanzamtes wurde im Zuge der Außenprüfung eine Angemessenheitsprüfung vorgenommen und die Leasingraten anteilig (im Verhältnis des die Angemessenheitsgrenze von € 40.000,00 übersteigenden Teils der Anschaffungskosten zu den gesamten Anschaffungskosten) nicht als Betriebsausgaben anerkannt, wobei die laufenden

Betriebskosten nicht gekürzt wurden. Dementsprechend wurden die Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2013 und 2014 wiederaufgenommen und mit Bescheiden vom 20.03.2017 neue Körperschaftsteuerbescheide für 2013 und 2014 erlassen.

Mit Schreiben vom 12.04.2017 brachte die BF eine Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2013 und 2014 ein. Von der BF wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass bis zum Jahr 2004 eine – vom VwGH anerkannte – Angemessenheitsgrenze von € 34.000,00 gegolten habe. Ab 2005 sei in der Verordnung eine Angemessenheitsgrenze von € 40.000,00 festgelegt worden. Bei einer Indexierung würde die vom Jahr 2005 auf das Jahr 2014 hochgerechnete Wertgrenze bei rund € 50.000,00 liegen. Festzuhalten sei, dass im Jahr 2004 noch keine Elektroautos auf dem Markt erhältlich gewesen seien. Die Festlegung dieser Grenze habe sich demnach lediglich auf Fahrzeuge mit konventionellem Antrieb beziehen können.

Im Hinblick auf die Prüfung des Verhältnisses der Aufwendungen oder Ausgaben für eine Normalausstattung zu einer Ausstattung mit den genannten Luxuswirtschaftsgütern sei festzustellen, dass bei einem Elektroauto nicht zwingend eine im Vergleich zu mineralölgetriebenen Kfz erhöhte Ausstattung im Sinne einer Luxusausstattung vorliege. Die erhöhten Anschaffungskosten eines Tesla seien im Wesentlichen darauf zurückzuführen, dass einerseits eine Reichweite erreicht werde, die einem Kfz mit Treibstoffantrieb annähernd gleichkomme. Andererseits liege im Verkaufspreis des Tesla eine Einpreisung der hohen Entwicklungskosten vor. Die Mehrkosten würden sich zu einem wesentlichen Teil auch aufgrund der hohen Kosten der Batterie ergeben.

Die Stromkosten für ein Elektroauto seien wesentlich geringer als jene für ein kraftstoffbetriebenes Kfz. Auch die Kosten für Wartung und Instandhaltung seien auf lange Frist bei Elektroautos geringer. Der systematische Widerspruch einer gleichmäßigen Anwendung der Angemessenheitsgrenze lasse sich etwa im Vergleich der Gesamtkosten von zwei Kfz mithilfe eines E-Mobilitätsrechners darstellen. In einer der Beschwerde beiliegenden Vergleichsrechnung seien die Gesamtkosten eines Tesla Model S 75 mit Anschaffungskosten von € 82.600,00 im Vergleich mit einem Jaguar XF (Diesel) mit Anschaffungskosten von € 42.200,00 dargestellt. Gemäß der Auswertung seien die Gesamtkosten unter Einbeziehung der Instandhaltung und der Verbrauchskosten des Jaguars (€ 8.860,00 pro Jahr) sogar geringfügig höher als jene des Tesla (€ 8.700,00 pro Jahr). Bei starrer Anwendung der Angemessenheitsgrenze von € 40.000,00 bemessen von den Anschaffungskosten würde sich allerdings für den Tesla eine Luxustangente von rd. 57 % ergeben und für den Jaguar von lediglich rd. 5 %.

In § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG 1988 werde hinsichtlich der Beurteilung der Angemessenheit auf betrieblich veranlasste Aufwendungen abgestellt. Diese seien insoweit nicht abzugsfähig

als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch seien. Da im Gesetzestext auf die Aufwendungen abgestellt werde, sei eine Betrachtung lediglich der Anschaffungskosten und ein Umlegen des Verhältnisses der Anschaffungskosten auf die laufenden Folgekosten nicht sachgerecht. Es müssten sämtliche Kosten miteinbezogen werden und anhand dieser eine Aufteilung in einen betrieblichen Anteil und einen Repräsentationsanteil erfolgen.

Am 04.10.2017 wurde vom Finanzamt eine abweisende Beschwerdeentscheidung erlassen. In der Begründung wurde im Wesentlichen auf die Bestimmungen des § 12 Abs 1 Z 2 KStG 1988 bzw. § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG 1988 und der PKW-Angemessenheitsverordnung Bezug genommen und ausgeführt, dass die Verordnung nicht nach unterschiedlichen Antriebsarten differenziere und daher auch auf Elektrofahrzeuge anzuwenden sei. Im Hinblick auf die Angemessenheitsprüfung sei festzuhalten, dass nur die Anschaffungskosten (und damit die AfA) und die anschaffungskostenabhängigen Nutzungsaufwendungen, wie zB Versicherung und Fremdfinanzierungskosten einer Angemessenheitsprüfung zu unterziehen seien, anschaffungskostenunabhängige Nutzungsaufwendungen, wie zB üblicherweise Wartung und Treibstoff- bzw. Energiekosten würden keiner Angemessenheitsprüfung unterzogen. Im Rahmen der Außenprüfung seien daher nicht alle laufenden Kosten anteilig gekürzt worden, sondern nur die in der Leasingrate enthaltenen wertabhängigen Kosten für Fremdfinanzierung und Versicherung. Die PKW-Angemessenheitsverordnung knüpfe an bestimmte Aufwandsgruppen und nicht an den Gesamtaufwand über mehrere Jahre an.

Mit Schreiben vom 19.10.2017 wurde von der BF ein Vorlageantrag eingebracht. Ergänzend vorgebracht wurde, dass es zu hinterfragen sei, ob die in der Verordnung „Angemessenheit von Pkw-Aufwendungen“ festgesetzte Grenze von € 40.000,00 noch als verfassungskonform angesehen werden könne. Zum einen sei seit mittlerweile zwölf Jahren keine Valorisierung der Grenze erfolgt und zum anderen scheine es im Hinblick auf gravierende Unterschiede im Verhältnis Anschaffungskosten und laufende Kosten beim Vergleich von elektrobetriebenen Kfz mit kraftstoffbetriebenen Kfz nicht verfassungsmäßig bzw. sachgerecht, lediglich auf den Kaufpreis des Kfz abzustellen. Einerseits sei die verfassungsmäßige Anwendung der Verordnung, andererseits die Verfassungsmäßigkeit der Verordnung in Anbetracht des Gesetzeszweckes fraglich. Weiters sei nicht geklärt, ob die Luxustangente als Brutto- oder als Nettowert anzusehen sei.

Vom Finanzamt wurde die Beschwerde am 14.11.2017 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

2. Sachverhalt

Die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts basiert auf folgendem Sachverhalt, der in den Akten der Abgabenbehörde sowie des Gerichtes abgebildet und soweit nicht gesondert angeführt unbestritten ist.

Die BF schloss am 25.07.2013 als Leasingnehmerin mit der RKG als Leasinggeberin einen Leasingvertrag für einen PKW Tesla Model S ab. Die der Leasingrate zugrundeliegenden Anschaffungskosten des Tesla Model S betrugen € 92.000,00 (Kaufpreis inklusive Zubehör brutto). Im Zuge der Erstellung der Steuererklärungen für die Jahre 2013 und 2014 wurde keine Angemessenheitsprüfung in Bezug auf die Leasingraten für den PKW Tesla Model S vorgenommen und keine Luxustangente ausgeschieden.

3. Beweiswürdigung

Gem. § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. In Befolgung dieser Grundsätze ist der oben dargestellte Sachverhalt deshalb wie folgt zu würdigen.

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf die Angaben der BF sowie auf die dem Gericht vorgelegten Unterlagen des Finanzamtes und ist insoweit unstrittig.

4. Rechtsgrundlagen, rechtliche Würdigung

Außer in den Fällen des § 278 BAO hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen (§ 279 Abs. 1 BAO).

Die im Beschwerdefall maßgebenden Gesetzesbestimmungen sind:

[§ 12 Abs 1 Z 2 KStG 1988:](#)

Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

...

2. Aufwendungen nach § 20 Abs 1 Z 2 lit b des Einkommensteuergesetzes 1988, die nicht schon unter § 8 Abs 2 fallen, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind.

§ 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG 1988:

Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

2.

...

b) 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 für Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen, Personenluftfahrzeugen, Sport- und Luxusbooten, Jagden, geknüpften Teppichen, Tapisserien und Antiquitäten.

PKW-Angemessenheitsverordnung, BGBl II Nr. 466/2004:

§ 1. Aufwendungen oder Ausgaben im Zusammenhang mit der Anschaffung eines Personen- oder Kombinationskraftwagens sind insoweit angemessen, als die Anschaffungskosten inklusive Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe im Kalenderjahr 2004 34.000 Euro und ab dem Kalenderjahr 2005 40.000 Euro nicht übersteigen. Diese Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen. Selbständig bewertbare Sonderausstattungen gehören nicht zu den Anschaffungskosten. Anschaffungskostenunabhängige Nutzungsaufwendungen oder –ausgaben sind im entsprechenden Ausmaß zu kürzen.

...

§ 3. Bei Leasingfahrzeugen hat eine Kürzung von Aufwendungen oder Ausgaben beim Leasingnehmer insoweit zu erfolgen, als die der Berechnung der Leasingrate im Zeitpunkt der erstmaligen Vermietung zugrunde liegenden Anschaffungskosten den Betrag gemäß § 1 übersteigen. Dies gilt sinngemäß für Mietfahrzeuge, es sei denn, die Anmietung erfolgt für einen Zeitraum von höchstens 21 Tagen.

Zum Vorbringen in der Beschwerde ist grundlegend festzuhalten, dass seitens des Finanzamtes bei der Berechnung der Luxustangente für den PKW Tesla die Bestimmungen des § 12 Abs 1 Z 2 KStG 1988 iVm § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG 1988 bzw. der PKW Angemessenheitsverordnung, BGBl. II Nr. 466/2004 entsprechend angewandt wurden. Die PKW-Angemessenheitsverordnung ist auf Personen- oder Kombinationskraftwagen anzuwenden. Die Verordnung differenziert nicht nach unterschiedlichen Antriebsarten und ist daher auch auf Elektrofahrzeuge anzuwenden. Bezüglich des Hinweises, dass es im Jahr 2004 noch keine Elektroautos gegeben habe, ist auf die zutreffenden Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung vom 04.10.2017 zu verweisen, wonach in den Erläuternden Bemerkungen zur Einführung des § 12 Abs 2 Z 2a UStG 1994 auf die ertragsteuerliche Nichtabzugsfähigkeit gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 und in diesem Zusammenhang auf die 40.000 Euro Grenze verwiesen wird.

Betreffend das Vorbringen in der Beschwerde, wonach bei einem Elektroauto mit einem Kaufpreis von mehr als € 40.000,00 nicht zwingend eine im Vergleich zu mineralölgetriebenen Kfz erhöhte Ausstattung im Sinne einer Luxusausstattung vorliege bzw. im Hinblick auf die deutlich geringeren Strom- sowie Wartungs- und Instandhaltungskosten für ein Elektroauto wird ebenfalls auf die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung des Finanzamtes verwiesen. Im Übrigen ist festzuhalten, dass sich nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein teurerer Pkw gegenüber einem billigeren nicht nur als sicherer, sondern im Regelfall auch als repräsentativer erweist, was auf einen Tesla mit einem Bruttokaufpreis inklusive Zubehör von € 92.000,00 wohl jedenfalls zutrifft.

Zum Einwand im Vorlageantrag, es sei nicht geklärt, ob die Luxustangente als Brutto- oder als Nettowert anzusehen sei, ist festzuhalten, dass eine wörtlich-grammatikalische Interpretation des § 1 PKW-Angemessenheitsverordnung zu keinem anderen Ergebnis führen kann, als dass es sich bei der für § 12 Abs 2 Z 2a UStG 1994 iVm § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 iVm § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG 1994 maßgebenden Überwiegensgrenze in Höhe von € 80.000,00 um eine Bruttogrenze handelt (vgl. Weinhandl, SWK 10/2019, 501; Obermayr/Raab, Der Sachbezug von steuerbegünstigten Elektro-Kfz in der Umsatzsteuer, taxlex 2016, 242 (242); Kuder/Pfeiffer, Umsatzsteuerliche Änderungen durch die Steuerreform 2015/2016, ÖStZ 2015, 447 (452), Ecker/Kuder/Melhardt, Änderungen im Bereich der Umsatzsteuer, in Mayr/Lattner/Schlager (Hrsg), Steuerreform 2015/2016, SWK-Spezial (2015) 108 (115); BFG 13.12.2016, RV/7105869/2016).

Zum Vorbringen im Vorlageantrag hinsichtlich der nicht erfolgten Valorisierung der Angemessenheitsgrenze von € 40.000 ist festzuhalten, dass nach der Rechtsprechung des VfGH auch eine starre Angemessenheitsgrenze für PKW-Anschaffungskosten den betrieblichen Anforderungen genügt (Vgl. VfGH 3. 11. 1994, [92/15/0228](#); 22. 2. 1995, 95/15/0017; 22. 3. 2000, 97/13/0207; 22. 12. 2004, 2004/15/0101).

Zur behaupteten Verfassungswidrigkeit der PKW-Angemessenheitsverordnung ist auszuführen, dass der VfGH bereits in der Vergangenheit erkannt hat, dass es im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers liegt, das objektive Nettoprinzip mit Abzugsverboten zu durchbrechen, wenn sich dafür sachliche Begründungen finden lassen.

Im Erkenntnis VfSlg 8457/1978 zur Einführung einer Angemessenheitsgrenze für die Aufwendungen für PKWs führte der VfGH Folgendes aus:

„Mit den bekämpften Bestimmungen des EStG 1972 wird von der Regelung des Einkommensteuerrechts abgewichen, wonach alle betrieblich bedingten Anschaffungen gewinnmindernd sind. Das im Gleichheitssatz liegende Sachlichkeitsgebot fordert keinesfalls, dass diese Regelung ohne jegliche Ausnahme gelten müsste. Es kann dem Gesetzgeber nicht entgegengetreten werden, wenn er – wie hier – im Wege abgabenrechtlicher Vorschriften bestimmte unternehmerische Entscheidungen in bestimmtem Sinn beeinflussen will, etwa die Aufwendungen für die Anschaffung von PKWs und Kombis und für deren Betrieb ... einzuschränken.“

In seiner Entscheidung vom 9.12.2004 (VfGH 9.12.2004, [G 136/2014](#), G 166/2014, G 186/2014) betreffend die verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Bestimmung des § 20 Abs 1 Z 7 EStG 1988 (Beschränkung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von "Managergehältern") hat der VfGH ausgeführt, dass der Gleichheitsgrundsatz es dem Gesetzgeber nicht verwehre, seine politischen Zielvorstellungen auf die ihm geeignet erscheinende Art und Weise zu verwirklichen. Zu einem Verfassungsproblem werde dies erst, wenn der Gesetzgeber Ziele verfolge, die keinesfalls als im öffentlichen Interesse liegend anzusehen sind.

In jüngerer Vergangenheit wurden vom VfGH die Behandlung einer Beschwerde betreffend die Angemessenheitsgrenze bei einem Audi Q 7 (Luxustangente) mit Beschluss vom 8.6.2017 (VfGH 8.6.2017, E 988/2017) und betreffend die behauptete Verfassungswidrigkeit des § 12 Abs 2 Z 2a UStG 1994 mit Beschluss vom 14.3.2017 (VfGH 14.3.2017, E 278/2017) abgelehnt.

Es besteht daher kein Grund an der Verfassungsmäßigkeit der derzeitigen Regelung des § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG 1988 bzw. der PKW-Angemessenheitsverordnung zu zweifeln.

Gem. Art. 135 Abs. 4 B-VG in Verbindung mit Art. 89 B-VG steht die Prüfung der Gültigkeit gehörig kundgemachter Gesetze den Verwaltungsgerichten nicht zu. Hat ein solches Gericht gegen die Anwendung eines Gesetzes aus dem Grund der Verfassungswidrigkeit Bedenken, so hat es den Antrag auf Aufhebung dieser Rechtsvorschrift beim Verfassungsgerichtshof zu stellen. Dieser erkennt gem. Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG sodann über deren Verfassungswidrigkeit. Voraussetzung dafür ist, dass das erkennende Gericht die in Prüfung zu ziehende Norm anwenden muss (Präjudizialität).

Das Bundesfinanzgericht teilt die vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken der BF nicht und sieht keinen Grund, den Verfassungsgerichtshof zu befassen.

4.1. Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Dies trifft nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu, wenn die in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig sind (vgl. VwGH 6.4.2016, Ro 2016/16/0006 mit vielen weiteren Nachweisen).

Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränken sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden, bzw. auf solche, welche im Gesetz bzw. in der genannten Verordnung klar und eindeutig gelöst sind.

Damit liegt hier kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Linz, am 4. Februar 2020