

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Radschek in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch KNIRSCH GSCHAIER & CERHA Rechtsanwälte OG, Wipplingerstraße 5, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 9. Jänner 2020 gegen die Bescheide des damaligen Finanzamtes Wien 1/23 vom 9. Dezember 2019 betreffend Haftung für Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgebereitrag 2014 bis 2018, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.
Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben betragen:

[...]

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Ermittlungsverfahren

Die beschwerdeführende Gesellschaft betreibt einen Fahrzeughandel. In den streitgegenständlichen Jahren stellte sie bestimmten Arbeitnehmern Vorführkraftfahrzeuge zur Privatnutzung zur Verfügung.

Mit Schriftsatz vom 17.01.2019 gab sie gegenüber der belangten Behörde bekannt, dass sie im Rahmen der Lohnverrechnung für den Zeitraum 2014 bis 2018 die Sachbezugsbewertung für die Privatnutzung von Vorführkraftfahrzeugen durch ihre Mitarbeiter nicht entsprechend der Regelung des § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung, wie sie nach dem Erkenntnis des VwGH vom 21.11.2018, Ro 2016/13/0013, umzusetzen sei, vorgenommen habe.

Im Zuge einer in der Folge durchgeführten die Jahre 2014 bis 2018 umfassenden Gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) stellte die Prüferin fest, dass die Beschwerdeführerin die anzusetzenden Sachbezüge für die Privatnutzung der Vorführkraftfahrzeuge nicht gemäß § 4 Abs. 6 Sachbezugswerteverordnung auf Basis der um 20 % erhöhten tatsächlichen Anschaffungskosten einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe ermittelt habe. Tatsächlich seien die Sachbezüge auf Basis der durchschnittlichen Verkaufspreise gleichwertiger Neufahrzeuge ermittelt worden, was zu regelmäßig erheblich niedrigeren Werten geführt habe.

2. Angefochtene Bescheide

Mit den nunmehr angefochtenen Bescheiden vom 09.12.2019 wurde die Beschwerdeführerin zur Haftung für die sich aus dieser Feststellung ergebenden Lohnsteuernachforderungen für die jeweils angeführten Dienstnehmer herangezogen und die Erhöhung der Sachbezugswerte in die Bemessungsgrundlagen des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag einbezogen.

Bei den Dienstnehmern ***1*** und ***2*** wurde - wie bei allen Dienstnehmern - ein voller Sachbezugswert zur Nachverrechnung gebracht.

Am 10.12.2019, nach Abschluss der GPLA wurde von der Beschwerdeführerin mitgeteilt, dass Herr ***2*** und Frau ***1*** ein Fahrtenbuch führen würden, und nur ein halber Sachbezugswert anzusetzen gewesen wäre. Ein Fahrtenbuch wurde der Prüferin nicht vorgelegt.

3. Beschwerde

In der fristgerecht eingebrachten Beschwerde beantragte die Beschwerdeführerin die Aufhebung der angefochtenen Beschwerde mit folgender Begründung:

1. Wegen Gesetz- und Verfassungswidrigkeit von § 4 Sachbezugswerteverordnung

a. Betreffend Gesetzwidrigkeit der Bestimmung

Die Beschwerdeführerin führte unter Bezugnahme auf § 15 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 aus, geldwerte Vorteile, wozu auch die Überlassung eines Kfz zur Privatnutzung zähle, seien im

Rahmen der Einkommensermittlung mit den um übliche Preisnachlässe verminderten üblichen Endpreisen des Abgabeortes anzusetzen. Beim üblichen Endpreis handle es sich um jenen Preis, den Letztverbraucher im allgemeinen Geschäftsverkehr in der Mehrzahl der Verkaufsfälle am Abgabeort für die konkrete Ware zahlen würden, wobei für Kfz der günstigste Preis am Markt maßgeblich sei. Privatpersonen werde beim Kauf von Neufahrzeugen in Österreich im Durchschnitt ein Nachlass von etwa 19% auf den Listenpreis gewährt. Der Mittelwert des Verbrauchspreises solcher Fahrzeuge betrage demnach im Durchschnitt etwa 81% des Listenpreises.

Vorführrkraftfahrzeuge würden vom Kfz-Händler beim Hersteller oder Generalimporteur als Neufahrzeuge angeschafft. Im Gegensatz zu anderen Neufahrzeugen sei eine Privatnutzung dieser Fahrzeuge für den Arbeitnehmer allerdings nur eingeschränkt möglich, da diese jederzeit für Probefahrten mit Kunden zur Verfügung stehen müssten. Der mit der Privatnutzung dieser Fahrzeuge verbundene geldwerte Vorteil sei daher geringer, als im Fall der Privatnutzung anderer Neufahrzeuge. Insofern sei auch der übliche Endpreis von Vorführrkraftfahrzeugen richtigerweise niedriger anzusetzen, als der übliche Endpreis von Neufahrzeugen.

Nach § 4 Abs. 6 Sachbezugswerteverordnung seien bei Vorführrkraftfahrzeugen die um 20% erhöhten tatsächlichen Anschaffungskosten im Sinne des § 4 Abs. 1 der Verordnung anzusetzen. Die dem Fahrzeughändler vom Hersteller bzw. Generalimporteur bei Anschaffung dieser Fahrzeuge üblicherweise gewährten Vergünstigen vermöchten einen Aufschlag in dieser Höhe jedoch keineswegs zu rechtfertigen, zumal dem Fahrzeughändler viele Vergünstigungen erst bei Veräußerung des Fahrzeugs an den Endkunden im Nachhinein gewährt würden. Im Ergebnis seien die für ein Vorführrkraftfahrzeug unter § 4 Abs. 6 SachbezugswerteVO anzusetzenden Anschaffungskosten damit regelmäßig signifikant höher, als der übliche Endpreis eines gleichwertigen Fahrzeugs bzw. die für ein gleichwertiges Neufahrzeug anzusetzenden Anschaffungskosten: in einigen Fällen sogar höher als der Listenpreis. Das sei bereits im Verfahren zu RV/7103143/2014 durch Vorlage von Einkaufs- und Verkaufsrechnungen - welche von der belangten Behörde kontrolliert worden seien - nachgewiesen worden. Falls es das Gericht verlange, könne die Beschwerdeführerin diesen Nachweis selbstverständlich auch für den gegenständlichen Fall erbringen.

Da § 4 Abs. 6 SachbezugswerteVO zwingendes Recht darstelle und für den Rechtsanwender keine Abweichungen zulasse, sei es auch nicht möglich, auf den erheblich niedrigeren üblichen Endpreis (§ 15 Abs. 2 Z 1 EStG) der Vorführrkraftfahrzeuge zurückzugreifen. Diese Verordnungsbestimmung stehe somit in Widerspruch zu seiner gesetzlichen Grundlage und führe zu einer systematischen Ungleichbehandlung bei der Besteuerung von Arbeitnehmern.

b. Verfassungswidrigkeit der Bestimmung

Pauschalierende Regelungen seien mit dem Gleichheitsprinzip in Einklang zu bringen, wenn diese den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprächen und sachlich begründet seien. Dabei seien auch Härtefälle zu tolerieren, sofern diese nicht in unverhältnismäßiger Weise ins Gewicht fielen. Die Regelung müsse jedoch zumindest für die Mehrzahl der Fälle ein Resultat erbringen, das den tatsächlichen Ergebnissen im mehrjährigen Durchschnitt entspreche.

Die Grenze der Toleranz von Unschärfen sei jedenfalls überschritten, wenn die typisierende Betrachtung überwiegend nicht (mehr) der wirtschaftlichen Realität entspreche bzw. - wie hier - ein falsches Bild der Wirklichkeit zeichne. Die dem Fahrzeughändler vom Hersteller bzw. Generalimporteur bei Anschaffung eines Vorführkraftfahrzeugs üblicherweise gewährten Vergünstigen vermöchten den von § 4 Abs. 6 SachbezugswerteVO vorgesehenen Aufschlag von 20% nämlich nicht (mehr) zu rechtfertigen, da die unter Anwendung dieser Bestimmung ermittelten Anschaffungskosten den Verkaufspreis eines Neufahrzeugs regelmäßig signifikant überstiegen. Da nicht auf den üblichen Endpreis der Fahrzeuge (§15 Abs. 2 Z 1 EStG) zurückgegriffen werden könne, bringe diese Pauschalierung somit zwingend für die Mehrzahl der Fälle ein Resultat, das den tatsächlichen Verhältnissen nicht entspreche.

Diese Ungleichbehandlung habe eine erheblich höhere Abgabenbelastung für jene Arbeitnehmer zur Folge, denen vom Arbeitgeber ein Vorführkraftfahrzeug zur Privatnutzung zur Verfügung gestellt werde. Für diese steuerliche Ungleichbehandlung gebe es keine sachliche Rechtfertigung, da der Vorteil der Privatnutzung eines Vorführkraftfahrzeugs für den Arbeitnehmer nicht größer sei als bei einem gleichwertigen Neufahrzeug. Durch die Anwendung von § 4 Abs. 6 SachbezugswerteVO würden demnach gleiche Sachverhalte ungleich behandelt und damit das verfassungsgesetzlich gewährleistete Rechte auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz (Art 7 Abs. 1 B-VG) verletzt.

2. Weitere Gründe für Normbedenken

a. Verordnungsprüfungsantrag des BFG

Aufgrund der oben dargestellten Bedenken habe das BFG in einem vergleichbaren Fall beim VfGH beantragt, § 4 Abs. 6 SachbezugswerteVO wegen Gesetzwidrigkeit aufzuheben, nachdem in diesem Verfahren hervorgekommen sei, dass die für Vorführkraftfahrzeuge unter Anwendung des 20%-Aufschlags nach § 4 Abs. 6 SachbezugswerteVO anzusetzenden Anschaffungskosten regelmäßig signifikant höher seien, als die für idente Neufahrzeuge anzusetzenden Anschaffungskosten.

Der VfGH habe diesen Aufhebungsantrag leidlich aus dem „formalen Grund“ zurückgewiesen, dass er nicht weit genug gefasst gewesen sei. So habe der VfGH im Beschluss über die

Zurückweisung des Antrags ausgeführt, dass die Sachbezugsbewertung „*bei alleiniger Aufhebung von § 4 Abs. 6 SachbezugswerteVO wie bei Neufahrzeugen vorzunehmen wäre*“, womit als Bemessungsgrundlage die tatsächlichen Anschaffungskosten nach Abzug der Sonderkonditionen für solche Fahrzeuge anzusetzen seien. Im Ergebnis würde das bedeuten, dass die für Vorführkraftfahrzeugen anzusetzenden Sachbezüge niedriger wären, als bei identen Neufahrzeugen, sodass „*die unsachlich benachteiligende Rechtslage in das Gegenteil verkehrt würde*“ (wobei diese Auffassung von der Beschwerdeführerin nicht geteilt werde).

Dem Beschluss des VfGH sei jedoch keineswegs zu entnehmen, dass die Bedenken des BFG unbegründet wären. Vielmehr gehe daraus hervor, dass der VfGH die Bedenken des BFG geteilt habe und das Gericht dazu habe animieren wollen, den Antrag zu erweitern bzw. die Aufhebung des (gesamten) § 4 SachbezugswerteVO zu beantragen. Ein solcher Antrag sei jedoch bis heute nicht gestellt worden.

b. Handlungen des Verordnungsgebers

Der Verordnungsgeber habe mittlerweile selbst erkannt, dass die einem Fahrzeughändler vom Hersteller bzw. Generalimporteur bei Anschaffung von Vorführkraftfahrzeugen tatsächlich gewährten Vergünstigungen den von § 4 Abs. 6 SachbezugswerteVO angeordneten 20%-Aufschlag nicht zu rechtfertigen vermögen. So habe der Verordnungsgeber im oben erwähnten Normprüfungsverfahren zur Begründung des Aufschlags vorgebracht, dass damit nicht nur vom Hersteller eingeräumte Vergünstigungen, sondern auch die NoVA abgedeckt werden solle, zumal Vorführkraftfahrzeuge davon befreit seien. Offenbar gehe also nicht einmal der Verordnungsgeber selbst davon aus, dass die einem Fahrzeughändler bei der Anschaffung von Vorführkraftfahrzeugen vom Hersteller gewährten Vergünstigungen auch nur annähernd im Bereich von 20% des Einkaufspreises lägen.

Weiters habe der Verordnungsgeber die hier gegenständliche Bestimmung (§ 4 Abs. 6 SachbezugswerteVO) vor kurzem insofern geändert, als diese nun folgenden Inhalt habe: „*Bei Vorführkraftfahrzeugen sind die um 15% erhöhten tatsächlichen Anschaffungskosten (einschließlich Sonderausstattungen) zuzüglich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe anzusetzen.*“

Spätestens hierdurch habe der Verordnungsgeber klar zum Ausdruck gebracht, dass er nicht länger davon ausgehe, dass ein Aufschlag von 20% durch die dem Händler für Vorführkraftfahrzeuge üblicherweise gewährten Vergünstigungen gerechtfertigt werden könne. Vielmehr sei dem Verordnungsgeber offenbar selbst klargeworden, dass die Hinzurechnung eines Aufschlags in Höhe von 20% jedenfalls eine unsachliche Benachteiligung von Arbeitnehmern mit sich bringen würde.

Der Vollständigkeit halber sei angemerkt, dass auch die unter Anwendung eines Aufschlags von 15% auf die tatsächlichen Anschaffungskosten des Vorführkraftfahrzeugs (einschließlich USt

und NoVA) ermittelte fiktive Bemessungsgrundlage den durchschnittlichen Bruttoverkaufspreis eines gleichwertigen Neufahrzeugs regelmäßig bei weitem übersteige. Durch die Änderung der Verordnung werde die unsachliche Benachteiligung der betroffenen Arbeitnehmer also nicht beseitigt, sondern lediglich abgeschwächt.

c. Laufende Beschwerdeverfahren vor dem VfGH

Die rechtswidrige Bestimmung sei derzeit Gegenstand von zumindest vier Erkenntnisbeschwerdeverfahren vor dem VfGH, wobei der Verordnungsgeber in diesen Verfahren zuletzt aufgefordert worden sei, zu den Normbedenken Stellung zu nehmen. Nach Kenntnisstand der Beschwerdeführerin werde der VfGH voraussichtlich im Zuge der kommenden Session im März 2020 über die Einleitung eines Verordnungsprüfungsverfahrens entscheiden, wobei die Beschwerdeführerin davon ausgehe, dass der VfGH in weiterer Folge die Aufhebung von § 4 SachbezugswerteVO beschließen werde.

Falls die Norm vom VfGH aufgehoben werde, sei diese (außer bei Anordnung der Rückwirkung) allerdings trotzdem auf den hier gegenständlichen Fall anzuwenden, womit der Beschwerdeführerin ein erheblicher Schaden entstehen würde, sofern dieser nicht vor Beginn der Beratung über die Aufhebung der Norm beim VfGH anhängig gemacht werde (sodass diese in den Genuss der Anlassfallwirkung komme). Das Bundesfinanzgericht werde daher höflich ersucht, möglichst rasch über die vorliegende Beschwerde abzusprechen, damit die Beschwerdeführerin rechtzeitig vor Beginn der Beratung über die Aufhebung der Norm den VfGH anrufen könne, um in den Genuss der Anlassfallwirkung zu kommen.

3. Unrichtige Anwendung der Verordnung

a. Historische Interpretation der Verordnung

Nach Ansicht des historischen Verordnungsgebers sei § 4 Abs. 6 SachbezugswerteVO auf den Fall anzuwenden, dass ein Arbeitgeber Kraftfahrzeuge, die er von einem Fahrzeughändler als „Vorführwagen“ entsprechend günstiger erwerbe, seinen Arbeitnehmern zur Privatnutzung zur Verfügung stelle, nicht aber auf den hier gegenständlichen Fall. Der historische Verordnungsgeber sei nämlich davon ausgegangen, dass ein Vorführkraftfahrzeug iSd § 4 Abs. 6 SachbezugswerteVO eine besondere Art eines Gebrauchtwagens darstelle, wobei auf die Anschaffungskosten des Erstbesitzers (Autohändlers) in der Form rückzurechnen sei, dass die tatsächlichen Anschaffungskosten des Vorführkraftfahrzeuges zuzüglich USt und NoVA um 20 % erhöht würden. Dieser 20%-Aufschlag hätte eine vereinfachte Form der Rückrechnung auf die Erstanschaffungskosten ermöglichen sollen, weil die Anschaffungskosten des Erstbesitzers - d.h. des Fahrzeughändlers - in der Regel nicht hätten nachgewiesen werden können.

Seitens der Finanzverwaltung sei erstmals im Rahmen des Lohnsteuerprotokolls 2008 die Auffassung vertreten worden, dass sich die strittige Regelung auf Arbeitnehmer von KFZ-Händlern beziehe und dass damit die günstigeren Einkaufskonditionen der Autohändler berücksichtigt werden sollten. Aufgrund dieses „neuen“ Verständnisses der Bestimmung sei es in der Folge im Rahmen des 2. LStR-Wartungserlasses 2008 zu einer entsprechenden Anpassung der Lohnsteuerrichtlinien gekommen.

Tatsächlich sei der Wortlaut der Verordnungsbestimmung jedoch seit ihrem Inkrafttreten nicht geändert worden. Bloß das „geänderte Verständnis“ der Finanzverwaltung sei nicht dazu geeignet, eine Änderung der Rechtslage herbeizuführen. § 4 Abs. 6 SachbezugswerteVO sei daher - entsprechend dem Zweck dieser Bestimmung und dem Verständnis des historischen Verordnungsgebers - nach wie vor (nur) auf die Privatnutzung solcher Fahrzeuge anzuwenden, die ein Arbeitgeber vom KFZ-Händler als Vorführwagen mit entsprechender Vergünstigung erwerbe bzw. erworben habe.

b. Teleologische Interpretation der Verordnung

Wie oben bereits ausgeführt, bestehe der eigentliche Zweck der Bestimmung darin, eine vereinfachte Form der Rückrechnung auf die Erstanschaffungskosten zu ermöglichen, wenn bei Vorführkraftfahrzeugen die Anschaffungskosten des Erstbesitzers bzw. des KFZ-Händlers nicht nachgewiesen werden könnten. Damit ziele die Bestimmung aber eben gerade nicht auf KFZ-Händler - welchen die tatsächlichen Anschaffungskosten naturgemäß bekannt seien - ab, sondern auf Arbeitgeber, die einen Vorführwagen (entsprechend vergünstigt) von einem KFZ-Händler erwerben und diese dem Arbeitnehmer zur Privatnutzung zur Verfügung stellen würden. Ausgehend von den tatsächlichen Anschaffungskosten des Arbeitgebers diene der 20%-Aufschlag schließlich vor allem dazu, den Preisabschlag für den bereits erfolgten Gebrauch des Fahrzeuges abzudecken, zumal Neufahrzeuge im ersten Jahr der Benützung bekanntlich etwa ein Viertel ihres Wertes verlieren würden.

Bei den Fahrzeugen, welche die Beschwerdeführerin ihren Arbeitnehmern zur Verfügung stelle, handle es sich dagegen um Neufahrzeuge, welche direkt vom Generalimporteur bzw. Hersteller angeschafft worden seien. Auf diesen Fall sei daher nicht § 4 Abs. 6 SachbezugswerteVO, sondern vielmehr § 4 Abs. 1 der Verordnung anzuwenden. Allerdings seien nicht die tatsächlichen Anschaffungskosten des Fahrzeughändlers (unter Berücksichtigung der vom Hersteller bzw. Generalimporteur eingeräumten Vergünstigungen), sondern richtigerweise die für einen „normalen“ Endkunden bei Anschaffung eines entsprechenden Neufahrzeugs anfallenden Kosten als Bemessungsgrundlage anzusetzen, da für Sachbezüge gemäß § 15 EStG jener Preis maßgeblich sei, den Letztverbraucher im allgemeinen Geschäftsverkehr am Abgabeort für die konkrete Ware bezahlen würden.

Richtigerweise sei also nicht jener Preis maßgeblich, den die Beschwerdeführerin gegenüber dem Hersteller bzw. Generalimporteur bezahlt habe, sondern ausschließlich jener Preis, den ein Endkunde (Verbraucher oder Unternehmer) für ein Neufahrzeug derselben Marke und Ausstattung üblicherweise bezahle. Dieser Preis sei daher auch von der Beschwerdeführerin als Bemessungsgrundlage herangezogen worden.

c. Verfassungskonforme Interpretation der Verordnung

Wenn die tatsächlichen Werte - wie hier - von den in der Verordnung festgelegten Normwerten erheblich abweichen, seien diese Abweichungen nach Rechtsprechung des VfGH und des BFH in verfassungskonformer Auslegung zu berücksichtigen. Selbst unter der Annahme, dass § 4 Abs. 6 SachbezugswerteVO auf den gegenständlichen Fall anzuwenden wäre – was nicht zutrefte –, wären die Sachbezugswerte also an die tatsächlichen Verhältnisse anzupassen bzw. aufgrund der (wesentlich niedrigeren) Bruttoverkaufspreise identer Neufahrzeuge zu ermitteln.

d. Missachtung der VwGH-Rechtsprechung

Die angefochtenen Bescheide seien im Übrigen auch insofern rechtswidrig, als die belangte Behörde die Normverbrauchsabgabe (NoVA) bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Sachbezüge nicht in Abzug gebracht habe. Schließlich sei die NoVA nach nunmehr ständiger Rechtsprechung des VwGH nicht in die Bemessungsgrundlage der für die Privatnutzung von Vorführkraftfahrzeugen anzusetzenden Sachbezüge miteinzubeziehen.

Sollte § 4 Abs. 6 SachbezugswerteVO also anzuwenden sein - was nach Ansicht der Beschwerdeführerin nicht zuträfe – seien die Abgabeforderungen und Säumniszuschläge also jedenfalls um jene Beträge zu reduzieren, welche sich durch die (unrechtmäßige) Hinzurechnung der NoVA bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Sachbezüge ergäben.

e. Missachtung von § 4 Abs. 2 SachbezugswerteVO

Schließlich seien die angefochtenen Bescheide auch insofern rechtswidrig, als für die Dienstnehmer ***1*** und ***2*** die Sachbezüge in voller Höhe angesetzt worden seien, obwohl die monatliche Fahrtstrecke von diesen Dienstnehmern im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km betragen habe. Für diese Dienstnehmer sei daher gemäß § 4 Abs. 2 SachbezugswerteVO in jedem Fall nur die Hälfte des Sachbezugswerts anzusetzen.

4. Antrag und Anregung:

Aus den oben angeführten Gründen stelle die Beschwerdeführerin daher nachstehenden

ANTRAG:

Das Bundesfinanzgericht möge

I. die angefochtenen Haftungs- und Abgabenbescheide ersatzlos aufheben;

in eventu

II. die angefochtenen Haftungs- und Abgabenbescheide dahingehend abändern, dass die Abgabenforderungen und Säumniszuschläge um jene Beträge reduziert werden, welche sich durch die unrechtmäßige Hinzurechnung der Normverbrauchsabgabe zu den Anschaffungskosten bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Sachbezüge und die unrechtmäßige Heranziehung des vollen, anstelle des halben Sachbezugswerts bei den Dienstnehmern ***1*** und ***2*** ergeben würden.

Weiters richte die Beschwerdeführerin an das Bundesfinanzgericht folgende

ANREGUNG:

Das Bundesfinanzgericht möge gemäß Art 139 B-VG iVm Art 134 Abs. 5 B-VG und Art. 89 Abs. 2 B-VG einen Antrag auf Aufhebung des § 4 der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge vom 30.11.2001, BGBl II 416/2001 idF BGBl. II Nr. 467/2004 und BGBl. II Nr. 395/2015 an den Verfassungsgerichtshof stellen.

Weiters stellte die Beschwerdeführerin an das Finanzamt Wien 1/23 einen

ANTRAG AUF UNTERBLEIBEN DER BESCHWERDEVORENTSCHEIDUNG:

Das Finanzamt Wien 1/23 möge gemäß § 262 Abs. 2 lit. a BAO von der Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung absehen und die vorliegende Beschwerde sofort dem Bundesfinanzgericht vorlegen

4. Beschwerdevorlage

Die belangte Behörde legte die Beschwerde antragsgemäß ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

5. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

a. Ergänzendes Vorbringen der beschwerdeführenden Partei

In ihrem Schriftsatz vom 01.07.2020 führte die Beschwerdeführerin Folgendes aus:

a.a. Missachtung der nachträglich gewährten Rabatte

Der Bundesminister für Finanzen habe im Verfahren E 652/2019 des VfGH vorgebracht, dass der 20%-Aufschlag nach § 4 Abs. 6 SachbezugswerteVO dadurch gerechtfertigt wäre, dass die Anschaffungskosten von Vorführfahrzeugen im Vergleich zu den Anschaffungskosten für Endkunden um 7% NoVA, 4% Vorführwagenbonus und 9% Bruttomarge „verringert“ seien.

Die Annahme, dass die Anschaffungskosten des Kfz-Händlers um die Händlerspanne (Bruttomarge) „verringert“ seien, setze allerdings voraus, dass sämtliche Rabatte bzw. Boni bei Ermittlung der Anschaffungskosten berücksichtigt würden. Tatsächlich werde dem Kfz-Händler jedoch nur ein Teil der Rabatte bereits beim Ankauf des Vorführfahrzeugs vom Hersteller bzw. Generalimporteur gewährt. Die übrigen Rabatte würden vom Hersteller bzw.

Generalimporteur im Vorhinein ausgelobt und dem Kfz-Händler nach Erfüllung bestimmter Bedingungen bzw. nach Verkauf des Fahrzeugs an den Endkunden gewährt (z.B.

Familienbonus, Gewerbebonus, Eintauschprämie, Verschrottungsprämie, Leasingbonus, Versicherungsbonus). Diese Rabatte seien zum Zeitpunkt des Ankaufs des Fahrzeugs vom Hersteller bzw. Generalimporteur noch nicht bekannt, weil es diesbezüglich auf die konkreten Umstände des Fahrzeugverkaufs an den Endkunden ankomme, und schienen daher auch nicht auf den Fahrzeugeinkaufsrechnungen auf. Aus diesem Grund seien die nachträglich gewährten Rabatte im hier gegenständlichen Fall bei Ermittlung der tatsächlichen Anschaffungskosten der Fahrzeuge nicht berücksichtigt worden.

Auf diese Problematik sei auch im Verfahren vor dem VfGH ausdrücklich hingewiesen worden. Dennoch habe der VfGH das Argument des BMF im Beschluss vom 27.02.2020 zu GZ.

E 652/2019-25 übernommen und festgestellt, dass der 20%-Aufschlag *„nicht nur die Gewährung eines Vorführwagenbonus und den Entfall der Normverbrauchsabgabe (...) ausgleiche, sondern auch die Händlerspanne des Kraftfahrzeughändlers berücksichtige“*. Damit habe der VfGH jedoch klargestellt, dass bei Ermittlung der tatsächlichen Anschaffungskosten von Vorführfahrzeugen sämtliche Rabatte - also auch die vom Hersteller bzw.

Generalimporteur bei Weiterverkauf des Fahrzeugs an den Endkunden nachträglich gewährten Rabatte – vom Kaufpreis des Fahrzeugs in Abzug zu bringen seien, weil nur auf diese Weise die Händlerspanne in den Anschaffungskosten abgebildet werde.

Der Ermittlung der tatsächlichen Anschaffungskosten der Fahrzeuge seien im gegenständlichen Fall jedoch lediglich die Einkaufspreise zugrunde gelegt worden. Die Bemessungsgrundlage sei daher insofern unrichtig ermittelt worden, als die bei Verkauf der Vorführfahrzeuge an den Endkunden vom Hersteller bzw. Generalimporteur nachträglich gewährten Rabatte nicht festgestellt und von den Anschaffungskosten in Abzug gebracht worden seien.

a.b. Missachtung der Nutzungseinschränkungen

Bei Ermittlung der Sachbezüge sei auch in keiner Weise berücksichtigt worden, dass die Privatnutzung von Vorführfahrzeugen für die Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin mit erheblichen Einschränkungen verbunden sei:

- die Arbeitnehmer hätten das Vorführfahrzeug bei Bedarf jederzeit für Probefahrten von Kunden zur Verfügung zu stellen;
- das Fahrzeug sei jederzeit in „verkaufsbereitem“ Zustand zu halten, d.h. die Arbeitnehmer müssten das Fahrzeug stets sauber halten und dürften keine persönlichen Gegenstände im Fahrzeug belassen;
- das Fahrzeug müsse jeden Tag zur Arbeitsstätte mitgebracht werden, d.h. die Arbeitnehmer hätten keine Möglichkeit zu einer alternativen Verwendung des Fahrzeugs;
- die Arbeitnehmer dürften das Fahrzeug nur selbst verwenden; eine Verwendung durch andere Personen sei nicht erlaubt.

Der für einen Arbeitnehmer mit der Privatnutzung von Vorführfahrzeugen verbundene geldwerte Vorteil sei daher richtigerweise erheblich geringer, als bei identen Neufahrzeugen, welche nicht für Vorführzwecke verwendet würden. Die Außerachtlassung dieser Nutzungseinschränkungen bei der Berechnung des Sachbezugs trage dazu bei, dass die - unter Anwendung des pauschalen 20%-Aufschlages nach § 4 Abs. 6 SachbezugswerteVO – ermittelten Sachbezugswerte letztlich aber nicht geringer, sondern wesentlich höher seien, als bei völlig identen Neufahrzeugen. Auch insofern sei der angefochtene Bescheid also rechtswidrig.

a.c. Urkundenvorlage

Zum Nachweis dafür, dass die monatliche Fahrtstrecke der Dienstnehmer ***1*** und ***2*** nicht mehr als 500 Kilometer betragen hätten, lege die Beschwerdeführerin die Fahrtenbücher der betreffenden Dienstnehmer(***1*** für 2014 bis 2018 und ***2*** für 2015 bis 2018) vor.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 07.07.2022 wurde der belangten Behörde der Schriftsatz der beschwerdeführenden Partei vom 01.07.2020 mit der Aufforderung übermittelt, hierzu innerhalb von 3 Wochen ab Erhalt dieses Beschlusses dazu Stellung zu nehmen. In die im Schriftsatz angeführten Beilagen könne im Bundesfinanzgericht Einsicht genommen werden.

b. Stellungnahme der belangten Behörde

In ihrer Stellungnahme führte die belangte Behörde Folgendes aus:

b.a. Berücksichtigung von nachträglich gewährten Rabatten:

Maßgeblich für die Ermittlung des Sachbezugswertes nach der Sachbezugswerteverordnung, BGBl II 2001/416 idF BGBl II 2008/46 (bzw. idF BGBl II 2015/395), seien die Anschaffungskosten im Zeitpunkt der Erstzulassung.

Im Erkenntnis om. 18.11.2003, 2003/14/0072, habe der VwGH § 4 Abs. 1 der Sachbezugswerteverordnung (betreffend die VO BGBl 642/1992, die jedoch mit der auf den konkreten Fall anzuwendende Fassung der Sachbezugswerteverordnung insoweit gleichlautend sei) dahingehend konkretisiert, als mit den Anschaffungskosten gemäß § 4 Abs. 1 Sachbezugswerteverordnung jene zum Zeitpunkt der Erstzulassung gemeint seien. Darüber hinaus falle auch die Normverbrauchsabgabe üblicherweise in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit der Erstzulassung an (dies spreche ebenfalls dafür, dass der Sachbezugswert an die Anschaffungskosten im Zeitpunkt der Erstzulassung anknüpfe). Nachträglich gewährte Rabatte reduzierten den Sachbezugswert daher nicht.

Wie die Beschwerdeführerin im Schriftsatz vom 1.7.2020 ausführe, würden die nachträglichen Rabatte erst nach Erfüllung bestimmter Bedingungen bzw. nach Verkauf des Fahrzeuges an bestimmte Endkunden eingeräumt. Diese Rabatte seien zum Zeitpunkt des Kaufs des Fahrzeugs vom Hersteller bzw. Generalimporteur noch nicht bekannt, weil es diesbezüglich auf die konkreten Umstände des Fahrzeugverkaufs an den Endkunden ankomme.

Wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung ausführe, solle mit dem Ansatz eines Sachbezugswertes 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 (vgl. z.B. VwGH 26.7.2017, Ra 2016/13/0043, mwN). Die im Schriftsatz vom 1.7.2020 angeführten nachträglichen Rabatte, wie beispielsweise Familienbonus, Gewerbebonus, Eintauschprämie, Verschrottungsprämie würden gerade nicht die persönlichen Umstände des Arbeitnehmers abbilden. Vielmehr würden damit die persönlichen Umstände des Käufers berücksichtigt. Schon aus diesem Grunde scheide die Berücksichtigung der Rabatte aus den persönlichen Umständen des Käufers bei der Bewertung des Sachbezuges beim Arbeitnehmer aus. Diese nachträglichen Rabatte würden zudem vielmehr eine Verkaufsaktion darstellen. Der Käufer solle bei Erfüllung bestimmter Kriterien beim Kauf des Kraftfahrzeuges von einem zusätzlichen Bonus profitieren. Diese aufgrund der Aktion gewährten Rabatte würden sodann dem Händler vom Generalimporteur vergütet und hätten nichts mit dem Sachbezug aus der Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges zu tun, auch wenn sie schlussendlich dem verkauften Kraftfahrzeug „zugeordnet“ würden.

Dass derartige nachträgliche Rabatte bei der Sachbezugsbewertung nicht zu berücksichtigen seien, zeige sich auch daran, dass die Bewertung geldwerter Vorteile aus der Privatnutzung arbeitgebereigener Kraftfahrzeuge gleichen Typs und mit gleichen Anschaffungskosten nicht zu

unterschiedlichen Sachbezugswerten führen dürfe. Dies wäre jedoch bei Berücksichtigung der nachträglichen Rabatte der Fall, wenn beispielsweise das von einem Arbeitnehmer für Privatfahrten genutzte Kraftfahrzeug in einem Fall an einen Käufer mit einer Aktion verkauft werde und im anderen Fall an einen Käufer, der die Bedingungen für den Bonus oder die Prämie nicht erfülle. Dies zeige deutlich, dass die nachträglichen Rabatte keinen Einfluss auf die Bewertung des „persönlichen“ geldwerten Vorteiles des Arbeitnehmers aus der Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges haben könnten bzw. haben dürften.

Mit dem Ansatz eines Sachbezuges werde gegenständlich der geldwerte Vorteil steuerlich erfasst, der sich aus der Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges ergebe. Zum Zeitpunkt der Privatnutzung und damit zum Zeitpunkt des Zuflusses des geldwerten Vorteiles seien die nachträglichen Rabatte noch gar nicht existent, sodass sie auch nicht bei der Sachbezugsbewertung für die Privatnutzung berücksichtigt werden könnten.

Die Beschwerdeführerin führe im Schriftsatz vom 1.7.2020 aus, dass der 20%ige-Aufschlag eine 9%ige Bruttomarge mitabgelte. Es werde jedoch nicht dargelegt, dass die der Beschwerdeführerin vom Generalimporteur eingeräumte Bruttomarge nicht auch ohne die nachträglichen Rabatte diesen Wert erreiche, sondern vielmehr nur, dass sämtliche Rabatte bzw. Boni zu berücksichtigen seien. Damit fehle es aber an einem substantiierten Vorbringen, dass die Bewertung des geldwerten Vorteils aus der Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges ohne die nachträglichen Rabatte nicht den Vorteil des Arbeitnehmers abbilde.

b.b. Berücksichtigung von Nutzungsbeschränkungen/-einschränkungen:

Bei der Sachbezugsbewertung laut Verordnung handle es sich um eine pauschalierende und typisierende Bewertung. Sinn und Zweck sei demnach die Vereinfachung der Bewertung; es würden daher keine nachträglichen Wertminderungen bzw. Nutzungsbeschränkungen berücksichtigt.

Zu den von der Beschwerdeführerin angeführten Nutzungsbeschränkungen werde zudem auch auf das Urteil des BFH vom 24.7.2013, VI R 49/11, hingewiesen, in dem ausgeführt werde, dass die Überlassung eines Dienstwagens durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer für dessen Privatnutzung damit unabhängig von den tatsächlichen Nutzungsverhältnissen zu einer Bereicherung des Arbeitnehmers führe. Denn der Vorteil aus der Nutzungsüberlassung umfasse das Zurverfügungstellung des Fahrzeugs selbst sowie die Übernahme sämtlicher damit verbundener Kosten wie Steuern, Versicherungsprämien, Reparatur-, Wartungs- und Treibstoffkosten und damit nutzungsabhängige wie -unabhängige Kosten. Selbst wenn der Arbeitnehmer den hierzu überlassenen PKW tatsächlich nicht privat nutzen sollte, erspare er sich zumindest die (nutzungsunabhängigen) Kosten, die er für das Halten eines betriebsbereiten Kfz verausgaben müsste.

Im Übrigen berücksichtige § 4 Sachbezugswerteverordnung auch das Ausmaß der Privatnutzung, indem eine Staffelung des anzusetzenden Sachbezugswertes vorgesehen sei {aktuell: abhängig vom CO₂-Emissionswert -1 % der Anschaffungskosten/max. € 450,00 bzw. 0,75 % der Anschaffungskosten/max. € 360,00 monatlich bei gefahrenen Privatkilometern im Jahr von nicht mehr als 6.000 km; 2% der Anschaffungskosten/max. € 900,00 bzw. 1,5% der Anschaffungskosten/max. € 720,00 monatlich bei mehr als 6.000 km gefahrenen Privatkilometern im Jahr). Bei einer Mindernutzung könne bei Vorliegen der Voraussetzungen § 4 Abs. 3 Sachbezugswerteverordnung angewandt werden.

Die Stellungnahme wurde der Beschwerdeführerin in Wahrung des Parteigehörs mit Beschluss vom 19.08.2020 zur Kenntnis gebracht.

c. Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 21.09.2022

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 21.09.2022 wurde die belangte Behörde unter Verweis auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vom 22.01.2021, Ra 2019/13/0023; 25.03.2019, Ra 2016/08/0128; 25.02.2019, Ro 2017/08/0035; sowie vom 26.08.2022, Ro 2020/13/0009, aufgefordert, die Abgaben ohne Hinzurechnung der NoVA zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Sachbezugswerte neu zu berechnen und die Berechnung dem Bundesfinanzgericht sowie der beschwerdeführenden Partei innerhalb von vier Wochen ab Erhalt dieses Beschlusses zu übermitteln.

Gleichzeitig wurde ersucht, innerhalb der genannten Frist die auf die Dienstnehmer ***1*** und ***2*** entfallenden Abgabenberechnung auch unter Berücksichtigung des halben Sachbezugswertes vorzunehmen und nach Einsichtnahme in die beim Bundesfinanzgericht jederzeit zur Einsicht bereitliegenden Kopien der Fahrtenbücher Stellung dazu zu nehmen, in welcher Höhe der Sachbezugswert für die beiden genannten Dienstnehmer der belangten Behörde als angemessen erscheine.

Begründend wurde angeführt, von der belangten Behörde sei bis dato keine Berechnung der den angefochtenen Bescheiden zugrundeliegenden Berechnungen vorgelegt worden. Im Hinblick darauf, dass die Ermittlung der Sachbezugswerte nach der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs ohne Hinzurechnung der NoVA zu erfolgen habe, erscheine es zweckmäßig, dass die belangte Behörde, die Neuberechnung aufgrund der nur ihr vorliegenden Daten übernehme und diese sowohl dem Bundesfinanzgericht als auch der beschwerdeführenden Partei übermittle.

Im Hinblick auf den Umfang der von der beschwerdeführenden Partei übermittelten Kopien der Fahrtenbücher erscheine eine elektronische Übermittlung nicht zweckmäßig. Die belangte Behörde könne aber in diese während der Amtsstunden nach vorheriger Vereinbarung

jederzeit Einsicht nehmen, um die erforderliche – bislang unterbliebene - Stellungnahme abgeben zu können.

d. Vorlage der ursprünglichen und der Neuberechnung sowie Stellungnahme der belangten Behörde

Die belangte Behörde erklärte nach Einsichtnahme in die Kopien der Fahrtenbücher, es bestünden seitens des Finanzamts keine Bedenken, wenn für die beiden Dienstnehmer ***2*** und ***1*** der halbe Sachbezug angesetzt werde, soweit eine Jahreskilometerleistung laut Fahrtenbuch unter 6.000 km nachgewiesen worden sei.

Gleichzeitig wurden auch die ursprüngliche Berechnung und die Neuberechnung der Sachbezugswerte vorgelegt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die beschwerdeführende Gesellschaft betreibt einen Fahrzeughandel. Sie stellte namentlich genannten Arbeitnehmern in den Jahren 2014 bis 2018 Vorführkraftfahrzeuge zur Privatnutzung zur Verfügung. Die Wertermittlung der dafür anzusetzenden Sachbezüge erfolgte auf Basis der durchschnittlichen Verkaufspreise gleichwertiger Neufahrzeuge und nicht gemäß § 4 Abs. 6 der SachbezugswerteVO.

Die Arbeitnehmerin ***1*** nutzte die ihr zur Verfügung gestellten Vorführkraftfahrzeuge in den Jahren 2014 bis 2018 weniger als 6.000 km pro Jahr privat, der Arbeitnehmer ***2*** nutzte die ihm zur Verfügung gestellten Vorführkraftfahrzeuge in den Jahren 2015 bis 2018 weniger als 6.000 km pro Jahr privat. Für das Jahr 2014 konnte keine 6.000 km unterschreitende Nutzung festgestellt werden.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von der belangten Behörde und von der Beschwerdeführerin vorgelegten Unterlagen und ist auch nicht strittig. Das Ausmaß der Nutzung der Vorführkraftfahrzeuge durch die Dienstnehmer ***1*** und ***2*** wurde durch Einsichtnahme in die vorgelegten Fahrtenbücher festgestellt, wobei für Herrn ***2*** kein Fahrtenbuch für 2014 vorgelegt wurde und auch vom Dienstgeber für 2014 der volle Sachbezugswert in Ansatz gebracht wurde.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Gemäß § 15 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 EStG 1988 zufließen.

Nach § 15 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 sind geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstigen Sachbezüge) mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

Gemäß § 15 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 118/2015, wird der Bundesminister für Finanzen ermächtigt, im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz die Höhe geldwerter Vorteile mit Verordnung festzulegen sowie in der Verordnung für die Zurverfügungstellung von Kraftfahrzeugen im Interesse ökologischer Zielsetzungen Ermäßigungen und Befreiungen vorzusehen.

§ 4 der für die Jahre 2014 und 2015 anzuwendenden Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge (Sachbezugswerteverordnung), BGBl. II Nr. 416/2001 in den Fassungen BGBl. II Nr. 467/2004, sowie BGBl. II Nr. 29/2014, 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 (ab 1.3.2014 720 Euro) monatlich, anzusetzen. Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen. Selbständig bewertbare Sonderausstattungen gehören nicht zu den Anschaffungskosten.

(2) Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist ein Sachbezugswert im halben Betrag (0,75% der tatsächlichen Anschaffungskosten, maximal 300 Euro [ab 1.3.2014 360 Euro] monatlich) anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich

(3) (...)

(4) (...)

(5) (...)

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

(7) (...)"

§ 4 der für die Jahre 2016 bis 2018 anzuwendenden Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge (Sachbezugswerteverordnung), BGBl. II Nr. 416/2001 in der Fassung BGBl. II Nr. BGBl. II Nr. 395/2015, 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, gilt Folgendes:

1. Es ist ein Sachbezug von 2% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 960 Euro monatlich, anzusetzen.
2. Abweichend von Z 1 ist für Kraftfahrzeuge mit einem CO₂-Emissionswert von nicht mehr als 130 Gramm pro Kilometer ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 720 Euro monatlich, anzusetzen. Dabei gilt:
 - a) Für Kalenderjahre bis 2016 ist als CO₂-Emissionswert 130 Gramm pro Kilometer maßgeblich. Dieser Wert verringert sich beginnend ab dem Kalenderjahr 2017 bis zum Kalenderjahr 2020 um jährlich 3 Gramm. Ab dem Jahr 2021 ist der CO₂-Emissionswert des Jahres 2020 von 118 Gramm maßgeblich. Für die Ermittlung des Sachbezugs ist die CO₂-Emissionswert-Grenze im Kalenderjahr der Anschaffung des Kraftfahrzeuges oder seiner Erstzulassung (Abs. 4) maßgeblich.
 - b) Sofern für ein Kraftfahrzeug kein CO₂-Emissionswert vorliegt, ist Z 1 anzuwenden.
3. Abweichend von Z 1 und Z 2 ist für Kraftfahrzeuge mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer ab dem Kalenderjahr 2016 ein Sachbezugswert von Null anzusetzen.
4. Der maßgebliche CO₂-Emissionswert ergibt sich aus dem CO₂-Emissionswert des kombinierten Verbrauches laut Typen- bzw. Einzelgenehmigung gemäß Kraftfahrzeuggesetz 1967 oder aus der EG-Typengenehmigung.

Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen. Sonderausstattungen, die selbständige Wirtschaftsgüter darstellen, gehören nicht zu den Anschaffungskosten.

(2) Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist ein Sachbezug im Ausmaß des halben Sachbezugswertes gemäß Abs. 1 anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind dabei unbeachtlich.

(3) (...)

(4) (...)

(5) (...)

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

(6a) Besteht für Arbeitnehmer die Möglichkeit abwechselnd verschiedene arbeitgebereigene Fahrzeuge zu benützen, ist der Durchschnittswert der Anschaffungskosten aller Fahrzeuge und der Durchschnittswert des auf die Fahrzeuge anzuwendenden Prozentsatzes maßgebend. Ist unter diesen Fahrzeugen ein Fahrzeug mit einem Sachbezug von 2% (Abs. 1Z 1), ist ein Sachbezug von maximal 960 Euro anzusetzen. In allen anderen Fällen ist ein Sachbezug von maximal 720 Euro anzusetzen.

(7) (...)"

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung der zur Zahl E 652/2019 anhängigen Beschwerde, auf welche die Beschwerdeführerin Bezug genommen hat, mit Beschluss vom 27.2.2020 mit folgender Begründung abgelehnt:

„Die vorliegende Beschwerde rügt die Verletzung in den verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz (Art. 7 B-VG, Art. 2 StGG), auf Unversehrtheit des Eigentums (Art. 5 StGG, Art. 1 1. ZPEMRK) sowie auf Freiheit der Erwerbstätigkeit (Art. 6 StGG). Nach den Beschwerdebehauptungen wären diese Rechtsverletzungen aber zum erheblichen Teil nur die Folge einer – allenfalls grob – unrichtigen Anwendung des einfachen Gesetzes. Spezifisch verfassungsrechtliche Überlegungen sind zur Beurteilung der aufgeworfenen Fragen, insbesondere der Frage, ob die Sachbezugswerte gemäß § 4 Abs. 6 Sachbezugswerteverordnung, BGBl II 416/2001, idF BGBl II 467/2004 zutreffend ermittelt wurden, insoweit nicht anzustellen.

Soweit die Beschwerde aber insofern verfassungsrechtliche Fragen berührt, als die Rechtswidrigkeit der die angefochtene Entscheidung tragenden Rechtsvorschriften, insbesondere § 4 Abs. 6 Sachbezugswerteverordnung idF. BGBl II 467/2004, behauptet wird, lässt ihr Vorbringen vor dem Hintergrund der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes (vgl. zur Zulässigkeit pauschalierender, auf eine Durchschnittsbetrachtung abstellender Regelungen z.B. VfSlg. 5333/1966, 18.578/2008, 19.633/2012) die behauptete Rechtsverletzung, die Verletzung in einem anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht oder die Verletzung in einem sonstigen Recht wegen Anwendung einer gesetzwidrigen Verordnung als so wenig wahrscheinlich erkennen, dass sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hat:

Der Verfassungsgerichtshof vermag nicht zu erkennen, dass der Zuschlag gemäß § 4 Abs. 6 Sachbezugswerteverordnung idF. BGBl II 467/2004 die verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine sachgerechte Pauschalierung verletzt, zumal dieser nicht nur die Gewährung eines Vorführwagenbonus und den Entfall der Normverbrauchsabgabe (vgl. § 3 Z 3 NoVAG, BGBl 695/1991, idF. BGBl I 52/2009) ausgleicht, sondern auch die Händlerspanne des Kraftfahrzeughändlers berücksichtigt.“

Damit hat der Verfassungsgerichtshof sämtliche von der Beschwerdeführerin geäußerten Bedenken im Hinblick auf die Gesetzmäßigkeit von § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung verworfen.

Im Erkenntnis vom 21. November 2018, Ro 2016/13/0013, führte der Verwaltungsgerichtshof aus:

„Mit dem Ansatz eines Sachbezugswertes soll jener Vorteil steuerlich erfasst werden, der darin besteht, dass sich der Arbeitnehmer jenen Aufwand erspart, der ihm erwachsen würde, wenn er für die Kosten eines vergleichbaren Kraftfahrzeuges aus Eigenem aufkommen müsste (vgl. nochmals VwGH 26.7.2017, Ra 2016/13/0043, mwN). Nach dem System der Sachbezugswerteverordnung ist hierbei stets vom ursprünglichen Neuwert des Fahrzeuges auszugehen (vgl. VfGH 12.10.2017, V 46/2016 ua). Mit dem soeben zitierten Beschluss vom 12. Oktober 2017, V 46/2016 ua, hat der Verfassungsgerichtshof Anträge des Bundesfinanzgerichts auf Aufhebung der Regelung des § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung, BGBl. II Nr. 416/2001, über die Sachbezugsbewertung bei Vorführkraftfahrzeugen als vor dem Hintergrund der Bedenken zu eng gefasst zurückgewiesen.

In der Begründung wies der Verfassungsgerichtshof darauf hin, dass die Anwendung des § 4 Abs. 1 der Sachbezugswerteverordnung, BGBl. II Nr. 416/2001 idFBGBl. 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 ergibt 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). 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.“

Damit hat der Verwaltungsgerichtshof die - auch von der Revisionswerberin im Beschwerdeverfahren vertretene - Ansicht verworfen, dass § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung nicht zur Anwendung komme, wenn ein Fahrzeughändler seinen Mitarbeitern Vorführkraftfahrzeuge zur Privatnutzung überlasse. Jedoch hat der Verwaltungsgerichtshof in diesem Erkenntnis auch klar zum Ausdruck gebracht, dass der 20%ige Zuschlag gemäß § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung auch dazu dient, den Entfall der - tatsächlich nicht angefallenen - NoVA auszugleichen, sodass eine (zusätzliche) Hinzurechnung der NoVA zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Sachbezugswerte unzulässig ist (vgl. auch VwGH 22.1.2021, Ra 2019/13/0023; 25.3.2019, Ra 2016/08/0128; 25.2.2019, Ro 2017/08/0035; sowie VfGH 10.3.2020, E 3399/2019-10). Wenn aber die Sachbezugswerteverordnung von den „tatsächlichen Anschaffungskosten“ ausgeht, so kann es sich dabei nur um die Anschaffungskosten des Arbeitgebers handeln; nur bei diesem fallen Anschaffungskosten „tatsächlich“ an (vgl. VwGH 26.08.2022, Ro 2020/13/0009).

Soweit die Beschwerdeführerin noch weitere Rabatte, mit denen dem Fahrzeughändler bestimmte Rabatte beim Verkauf des Fahrzeuges vergolten werden, bei der Sachbezugswertermittlung in Abzug gebracht haben möchte, ist sie im Sinne der Stellungnahme der belangten Behörde darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. bspw. VwGH 26.08.2022,

Ro 2020/13/0009) derartige Rabatte keinesfalls die Anschaffungskosten des Fahrzeughändlers senken können.

Die Berechnung der Sachbezugswerte ist daher unter Heranziehung der um 20% erhöhten Anschaffungskosten (inklusive Umsatzsteuer, jedoch ohne NoVA) – wie in den Beilagen – vorzunehmen. Entsprechend den vorgelegten Fahrtenbüchern ist für die Arbeitnehmerin ***1*** in den Jahren 2014 bis 2018, für den Arbeitnehmer ***2*** jedoch nur in den Jahren 2015 bis 2018 der halbe Sachbezugswert anzusetzen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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 über die zu beurteilende Rechtsfrage, auf welche Weise die Berechnung der Sachbezüge für die Zurverfügungstellung von Vorführkraftfahrzeugen vorzunehmen ist, im Sinne der zitierten ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. bspw. VwGH 26.08.2022, Ro 2020/13/0009) entschieden wurde, war die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 29. März 2023