

## **BESCHLUSS**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat in der Beschwerdesache Bf, Adresse, vertreten durch Pühringer Tax Consulting Steuerberatungs GmbH, Wallnerstraße 3 /18, 1010 Wien, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 23. Februar 2015, betreffend Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Kalenderjahre 2011, 2012 und 2013 nach der am 30. März 2016 durchgeführten mündlichen Verhandlung beschlossen:

Gemäß Art. 139 Abs. 1 Z 1 B-VG wird an den Verfassungsgerichtshof der Antrag gestellt, die Bestimmung des § 4 Absatz 6 der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge (Sachbezugswerteverordnung) idF BGBl II 2001/416 und idF BGBl II 2004/467 zur Gänze wegen Gesetzwidrigkeit der Verordnung aufzuheben.

## **Entscheidungsgründe**

### **Streitfrage vor dem BFG**

Beim Bundesfinanzgericht (BFG) ist zur GZ RV/7104086/2015 die Beschwerde der Bf gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 23. Februar 2015 betreffend Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Kalenderjahre 2011, 2012 und 2013 anhängig.

In Streit steht, ob die von der Beschwerdeführerin erworbenen (Neu)Fahrzeuge, welche sie möglichen Käufern zur Besichtigung und für Probefahrten zur Verfügung stellt und außerdem auch ihren Dienstnehmern zur privaten Nutzung überlässt, den Ansatz eines Sachbezuges gemäß § 4 Abs. 6 der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge (Sachbezugswerteverordnung) bei den Dienstnehmern rechtfertigt.

### **Sachverhalt und behördliches Verfahren**

Die Beschwerdeführerin betreibt in Österreich an mehreren Standorten in Wien und in verschiedenen Bundesländern Kfz Handels und Servicebetriebe. Die Gruppe führt Personenkraftwagen der Marken [...].

Von der Beschwerdeführerin werden jeweils aktuelle Modelle der von ihr vertriebenen Marken als Neufahrzeuge erworben und den Dienstnehmern zur privaten Nutzung überlassen. Nach den Fahrzeugbenützungsverträgen - abgeschlossen zwischen der Beschwerdeführerin und den Dienstnehmern - sind diese Fahrzeuge auch zu Vorführzwecken interessierten Kunden zur Verfügung zu stellen. Die Fahrzeuge sind bei Bedarf auch für Probefahrten zu verwenden.

Bei der Lohnverrechnung ist der Sachbezug für die private Nutzung der Firmenfahrzeuge von der Beschwerdeführerin wie folgt ermittelt worden:

Einkaufspreis laut Rechnung (Hersteller bzw Generalimporteur) zuzüglich MwSt und NOVA abzüglich allfälliger vom Verkäufer (Lieferant /Generalimporteur) gewährten Sonderaktionen ergibt die Bemessungsgrundlage. Von der so ermittelten Bemessungsgrundlage ist der Sachbezug mit 1,5% bei der monatlichen Lohnverrechnung angesetzt worden.

Bei der stattgefundenen Prüfung der lohnabhängigen Abgaben (GPLA-Prüfung) ist die von der Beschwerdeführerin vorgenommene Berechnung des Sachbezuges für die private Nutzung der Firmenfahrzeuge abgeändert worden. Zu der von der Beschwerdeführerin ermittelten Bemessungsgrundlage ist ein Zuschlag von 20% nach § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung angesetzt worden, da die Fahrzeuge für Vorführzwecke (Besichtigung durch Kunden, Probefahrt durch Kunden) verwendet worden sind und daher als Vorführfahrzeuge eingestuft worden sind. Von der um 20% erhöhten Bemessungsgrundlage ist der jeweilige Sachbezug von 1,5% berechnet worden. Die Nachforderungen an Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sind der Beschwerdeführerin mit Bescheiden des Finanzamtes Wien 1/23 vom 23. Februar 2015 vorgeschrieben worden.

Gegen diese Bescheide ist Beschwerde erhoben worden.

Vom BFG anzuwendende Normen

Gemäß § 15 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (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 § 15 Abs. 2 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.

Ergänzend zu dieser Normvorschrift wurde für Zwecke des Steuerabzuges vom Arbeitslohn der Ansatz bzw. die Ermittlung eines geldwerten Vorteils, der einem Arbeitnehmer durch die Fahrzeugüberlassung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges erwächst, in einer bundeseinheitlichen Sachbezugsverordnung geregelt (BGBl 1992/642, BGBl II 1998/423, BGBl II 2001/416, BGBl II 2004/467, BGBl II 2014/29 ab März 2014, BGBl II 2015/243 und BGBl II 2015/395).

Für die streitanhängigen Kalenderjahre 2011, 2012 und 2013 gelangt die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Bewertung bestimmter Sachbezüge (Sachbezugswerteverordnung) in der Fassung BGBl II 2004/467 zur Anwendung.

§ 4 der Verordnung ist Übertitelt mit "**Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges**" und lautet wie folgt:

§ 4 (1) Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benutzen, dann ist ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe) maximal € 600,00 monatlich, bzw. ab März 2014 maximal € 720,00 anzusetzen. Die Anschaffungskosten umfassen auch die Kosten für Sonderausstattungen. Selbständig bewertbare Sonderausstattungen gehören nicht zu den Anschaffungskosten.

§ 4 (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 € 300,00, bzw. ab März 2014 maximal € 360,00 monatlich) anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich.

§ 4 (3) Ergibt sich bei Ansatz von 0,50 Euro (Fahrzeugbenützung ohne Chauffeur) bzw. 0,72 Euro (Fahrzeugbenützung mit Chauffeur) pro Kilometer Fahrtstrecke im Sinne des Abs.1 ein um mehr als 50% geringerer Sachbezugswert als nach Abs. 2, ist der geringere Sachbezugswert anzusetzen. Voraussetzung ist, dass sämtliche Fahrten lückenlos in einem Fahrtenbuch aufgezeichnet werden.

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

§ 4 (5) Bei geleasteten Kraftfahrzeugen ist der Sachbezugswert von jenen Anschaffungskosten im Sinne des Abs. 1 zu berechnen, die der Berechnung der Leasingrate zugrundegelegt wurden.

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

§ 4 (7) Kostenbeiträge des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber mindern den Sachbezugswert. Bei einem einmaligen Kostenbeitrag besteht ein Wahlrecht, diesen auf acht Jahre verteilt vom laufend ermittelten Sachbezugswert von den um den Kostenbeitrag geminderten Anschaffungskosten zu berechnen. Trägt der Arbeitnehmer Treibstoffkosten selbst, so ist der Sachbezugswert nicht zu kürzen.

## Bedenken des antragstellenden Gerichts

Der Verfassungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung (VfGH V 113/11-14 vom 14. März 2012 Rz 26) die Auffassung, dass es das Gleichheitsprinzip dem Gesetzgeber jedenfalls dann nicht verbietet, pauschalierende Regelungen zu treffen, wenn sie den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen und im Interesse der Verwaltungsökonomie liegen, also sachlich begründet sind (VfSlg. 4930/1995 KFZ-Pauschale, 5022/1965, 7136/1973, 7286/1974, 9624/1983, 13.726/1994). Im Wesen der Pauschalierung liegt es, zum Zwecke der Vereinfachung der Steuererhebung von den tatsächlichen Verhältnissen des Einzelfalles abzusehen und Durchschnittswerte zugrunde zu legen. Nicht jede Abweichung vom tatsächlichen Ergebnis erfordert daher ein Abgehen von der Pauschalierung. Den Vorgaben des Verfassungsrechts entspricht eine Pauschalierung nur dann, wenn sie sich auf eine unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten einigermaßen homogene Gruppe bezieht und für die Mehrzahl der Fälle ein Resultat erbringt, das den tatsächlichen Ergebnissen im mehrjährigen Durchschnitt entspricht.

Die Grenze der Zulässigkeit einer pauschalen Betrachtungsweise und die dieser Betrachtung innewohnende Toleranz von Unschärfen scheint erreicht, wenn die typisierende Betrachtung überwiegend nicht mehr der wirtschaftlichen Realität entspricht und nicht einmal mehr die Mehrheit der Fallkonstellationen zutreffend abbilden kann. Diese Grenze ist jedenfalls überschritten, wenn die pauschale Betrachtung generell ein falsches Bild der Wirklichkeit zeichnet und somit sachlich nicht mehr begründbar ist.

Die Rechtswidrigkeit ist ebenso erreicht, wenn der Telos des zugrundeliegenden Gesetzes (Mittelwert am Verbraucherort) nicht mehr erreicht werden kann, weil die Verordnung von einer nicht mehr zutreffenden Prämisse ausgeht (durchschnittliche Bruttomarge von mindestens 20%) und für den Rechtsanwender auch keine Abweichungen zulässt.

Sie führt somit zu einer systematischen Ungleichmäßigkeit der Besteuerung und widerspricht eindeutig dem Gesetz.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 28. April 1999, 94/13/0097, zum Ausdruck gebracht hat, soll der geldwerte Vorteil, der in der Überlassung eines dienstgebereigneten Kraftfahrzeuges für Privatfahrten des Dienstnehmers besteht, nicht deswegen laufend neu bewertet werden, weil das Kraftfahrzeug einer laufenden Wertminderung unterliegt. Es wird vielmehr eine pauschale Bewertung vorgenommen, die aus der Sicht des Dienstnehmers den Vorteil bemisst, der darin besteht, dass sich der Dienstnehmer jenen Aufwand erspart, der ihm erwachsen würde, wenn er für die Kosten eines vergleichbaren Kraftfahrzeuges aus Eigenem aufkommen müsste. Dabei wird dem Gesetz entsprechend von einem so genannten „üblichen Mittelpreis des Verbrauchsortes“ ausgegangen.

Der "übliche Mittelpreis des Verbrauchsortes" ist in der Sachbezugswerteverordnung angeführt. Zur Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge für 1992 und ab 1993, BGBl 1992/642, sind keine Erläuterungen ergangen. Es darf daher der historische Werdegang kurz angeführt werden.

Mit der Einführung des EStG 1988 sind ab dem Kalenderjahr 1989 für die Lohnverrechnung eine Vielzahl von Änderungen einhergegangen. Vom Bundesministerium für Finanzen sind Richtlinien für die Lohnverrechnung 1989 im AÖFV Nr. 191/1989 verlautbart worden. Unter Punkt 4 ist die Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges angeführt worden. Es ist festgehalten worden, dass der Sachbezugswert bei Neufahrzeugen mit 1,5% der Anschaffungskosten einschließlich Umsatzsteuer mit maximal ATS 7.000,00 anzusetzen ist. Weiters ist eine Reihe von Zweifelsfragen einer Klärung zugeführt worden. Unter anderem ist auf die Frage wie vorzugehen sei, wenn bei einem Vorführkraftfahrzeug die Anschaffungskosten des Erstbesitzers (Autohändlers) nicht nachgewiesen werden können, geantwortet worden, dass keine Bedenken bestünden, wenn in derartigen Fällen in der Form auf die Erstanschaffungskosten rückgerechnet werde, dass die tatsächlichen Anschaffungskosten des Vorführkraftfahrzeuges (zuzüglich Umsatzsteuer) um 20% erhöht werden.

Nach den Richtlinien für die Lohnverrechnung war der Grund für die Vorgehensweise bei der Ermittlung des Sachbezugswertes bei Vorführfahrzeugen eine Erhöhung von 20% der Anschaffungskosten vorzunehmen, darin zu erblicken, dass die tatsächlichen Erstanschaffungskosten für den Erwerber eines Vorführfahrzeuges nicht ermittelbar waren.

Die Formulierung der Lohnverrechnungsrichtlinien - nur bei nicht nachweisbaren Anschaffungskosten eines Vorführfahrzeuges eine Erhöhung von 20% des Kaufpreises vorzunehmen - ist in die Sachbezugswerteverordnung nicht aufgenommen worden.

§ 4 (6) der Verordnung lautet: *Bei Vorführkraftfahrzeugen sind die um 20% erhöhten tatsächlichen Anschaffungskosten im Sinne des Abs. 1 anzusetzen.*

Wie der Begriff "Vorführkraftfahrzeug" im Sinne der Sachbezugswerteverordnung auszulegen ist, ist weder in der Sachbezugswerteverordnung selbst, noch im § 15 EStG 1988 näher ausgeführt.

Darüber hinaus sind noch folgende Gründe anzuführen, warum § 4(6) der Sachbezugswerteverordnung zu einer Ungleichbehandlung führt, die der Intention des Mittelwertes am Verbraucherort widerspricht:

Folgendes Beispiel:

Ein Arbeitgeber stellt seinem Arbeitnehmer ein KFZ mit zB Anschaffungskosten inklusive Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe von € 30.000,00 zur privaten Nutzung zur Verfügung mit der Auflage, dass er (= der Arbeitgeber) dieses Fahrzeug auch für Vorführzwecke verwendet. Einem anderen Arbeitnehmer wird das gleiche Fahrzeug NUR zur privaten Nutzung überlassen.

Beide Arbeitnehmer nutzen diese Fahrzeuge im gleichen Ausmaß für private Zwecke.

Der Sachbezug für den ersten Arbeitnehmer ist nach § 4 (6) der Verordnung – da Vorführfahrzeug - mit monatlich € 540,00 ( $30.000 + 20\% = 36.000,00$  davon 1,5%) anzusetzen. Der Sachbezug für den zweiten Arbeitnehmer ist nach § 4 (1) der Verordnung

zu ermitteln und ist mit 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten mit monatlich € 450,00 anzusetzen.

Der aus der Privatnutzung der arbeitgebereigenen Fahrzeuge resultierende "geldwerte Vorteil" (§ 15 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988) ist bei beiden Arbeitnehmern gleich groß. Dessen ungeachtet wird eine unterschiedliche Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des Sachbezuges herangezogen. Der Arbeitnehmer, der ein „Vorführfahrzeug“ für seine Privatfahrten verwendet, hat eine höhere Bemessungsgrundlage als der Arbeitnehmer, der dafür kein "Vorführfahrzeug" verwendet.

Wird - wie im Beschwerdefall - ein für Vorführzwecke verwendetes und daher als Vorführfahrzeug eingestuftes Fahrzeug dem Arbeitnehmer zur privaten Nutzung überlassen, besteht keine Möglichkeit, den Sachbezug nach § 4 (1) der Verordnung anzuwenden, da bei Vorführfahrzeugen nach der Sachbezugswerteverordnung zwingend der Sachbezug nach § 4(6) zu ermitteln ist.

Von der Beschwerdeführerin sind Neufahrzeuge (mit nachgewiesenen Anschaffungskosten) als Vorführfahrzeuge den Dienstnehmern zur Privatnutzung zur Verfügung gestellt worden. Durch die Hinzurechnung des 20% Zuschlages für Vorführfahrzeuge zu den tatsächlichen Anschaffungskosten (= Neufahrzeug im Sinne des § 4(1) der VO) sind dem Gericht daher Bedenken entstanden, die zu der spruchgegenständlichen Antragstellung geführt haben.

Wien, am 2. August 2016