

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache des Bf. gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 3.7.2014 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2012 und 2013 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird teilweise Folge gegeben. Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzten Abgaben betragen:

Einkommen 2012: 37.211,85 €; Einkommensteuer (nach Abzug der anrechenbaren Lohnsteuer): -4.608,00 €;

Einkommen 2013: 37.514,42 €; Einkommensteuer (nach Abzug der anrechenbaren Lohnsteuer): -5.747,00 €.

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

## Entscheidungsgründe

### I) Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ist als Dienstnehmer eines Versicherungsunternehmens nichtselbständig erwerbstätig. Im Mai 2011 erwarb er einen Pkw Lexus ISF (Baujahr 2008) mit einer Motorleistung von 423 PS (311 KW). Der Kaufpreis betrug 49.900 €. Der Neupreis des Pkw im November 2008 hatte 81.000 € betragen.

Der Pkw Lexus ISF wird vom Beschwerdeführer sowohl beruflich als auch privat verwendet. Strittig ist in der Hauptsache, ob (auch) die motorbezogene Versicherungssteuer (von jährlich 1.894,20 €) um eine „Luxustangente“ zu kürzen ist.

### II) Verfahrensgang

- 1) In den Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung 2012 und 2013 machte der Beschwerdeführer Werbungskosten von 10.559,85 € (2012) und 13.408,50 € (2013) geltend, darunter auch AfA und Betriebskosten des im Jahr 2011 angeschafften Pkw Lexus ISF. In den Einkommensteuerbescheiden vom 3.7.2014 wurden die Werbungskosten nur mit 8.463,58 € (2012) und 11.785,50 € (2013) anerkannt.
- 2) In den (gleichlautenden) Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2012 und 2013 ersuchte der Beschwerdeführer um eine "genaue Aufstellung" (des Rechenganges des Finanzamtes). Falls das Finanzamt auch von der Haftpflichtversicherung „plus Steuer“ eine Luxustangente abgezogen habe, sei dies falsch, da bei einem Pkw „ab 90 KW und unter 40.000 €“ die gleiche Haftpflichtversicherung anfalle wie beim Fahrzeug des Beschwerdeführers.
- 3) Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 3.11.2014 gab das Finanzamt den Beschwerden teilweise Folge. An Werbungskosten wurden nunmehr 9.633,41 € (2012) und 12.199,26 € (2013) berücksichtigt. Den Beschwerdevorentscheidungen liegt folgende Berechnung zu Grunde (vgl. die Aktenstücke „Berechnung Finanzamt 2012“, „Berechnung Finanzamt 2013“ und „Berechnung Luxustangente“):

	2012	2013
<b>Kfz-Kosten:</b>		
AfA (49.900 / 5,5 Jahre x 49,38 %)	4.480,11	4.480,11
Haftpflichtversicherung (ungekürzt)	344,84	349,55
Vollkaskoversicherung (49,38 % der Prämie)	675,29	704,47
motorbezogene Versicherungssteuer (49,38 % von 1.894,20)	935,36	935,36
Benzin	3.909,95	3.705,80
Service	5.382,13	7.085,10
Startbox, Batterie	119,90	158,00
Lampen	23,80	17,78
Zubehör	9,90	18,87
Vignette	185,61	161,20
ÖAMTC	115,60	112,98
Summe Kfz-Kosten:	16.182,48	17.729,22
davon beruflich: 56,92 % (2012)/ 63,55 % (2013)	<b>9.211,07</b>	<b>11.266,92</b>
<b>sonstige Werbungskosten:</b>		

Telefon	268,08	334,40
Internet	180,16	179,52
Zwischensumme Telefon, Internet:	448,24	513,92
davon 60 % beruflich:	268,94	308,35
Parkgebühren	153,40	158,88
Summe sonstige Werbungskosten:	<b>422,34</b>	<b>467,23</b>
<b>Arbeitsmittel:</b>		
MS Office		229,90
Handy		268,14
Handytasche		13,99
Zwischensumme MS Office, Handy:		512,03
davon 60 % beruflich:		307,22
Speicherkarte		17,99
externe Festplatte		139,90
Summe Arbeitsmittel:		<b>465,11</b>
<b>Summe Werbungskosten:</b>	<b>9.633,41</b>	<b>12.199,26</b>

Dabei wurden die angemessenen Kostenanteile bei AfA, Kaskoversicherung und bei der motorbezogenen Versicherungssteuer nach dem Verhältnis angemessener Anschaffungskosten zum Neupreis des Pkw Lexus ISF ( $40.000 \text{ €} / 81.000 \text{ €} = 49,38 \%$ ) berechnet.

4) Mit den (wiederum gleichlautenden) Vorlageanträgen wendete sich der Beschwerdeführer gegen die Kürzung der motorbezogenen Versicherungssteuer (um eine Luxustangente). Der Listenneupreis habe mit der Motorleistung nichts zu tun, er entstehe durch die Ausstattung des Fahrzeugs. Wie aus einer beigeschlossenen Liste ersichtlich sei, gebe es Personenkraftwagen, die bei weniger Leistung mehr kosteten als der Lexus ISF des Beschwerdeführers "und umgekehrt".

5) Über Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes vom 23.2.2016 nahm das Finanzamt mit Schreiben vom 1.6.2016 zur üblichen Motorleistung von Fahrzeugen der angemessenen Preisklasse Stellung: Zur Konkretisierung der Angemessenheitsgrenze im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 im Jahr 2004 habe das Bundesministerium für Finanzen in einem Erlass (abgedruckt in SWK 32/2004 S 899) neun Fahrzeuge der Mittelklasse in Standardausführung aufgelistet, deren Anschaffungskosten innerhalb der Grenze von damals 34.000 € gelegen seien. Die Motorleistung dieser Fahrzeuge

liege zwischen 100 PS und 140 PS. Mit der Verordnung BGBl. II Nr. 466/2004 (Pkw-Angemessenheitsverordnung) sei die „Luxusgrenze“ mit Wirkung ab 2005 auf Anschaffungskosten von 40.000 € angehoben worden. Jene Fahrzeugmodelle (bzw. deren Nachfolgemodelle), die in der erwähnten Auflistung des BMF enthalten gewesen seien, wiesen (laut einer aktuellen Internetrecherche) in der Preisklasse um 40.000 € Motorleistungen zwischen 143 PS und 190 PS, im Durchschnitt 175 PS auf. Beim Pkw des Beschwerdeführers betrage die Motorleistung 311 KW bzw. 423 PS, sodass die motorbezogene Versicherungssteuer (im Vergleich zu einem Durchschnittswert von 175 PS) um eine Luxustangente von 58,63 % zu kürzen wäre.

6) Die Stellungnahme des Finanzamtes sowie die den angefochtenen Bescheiden und den Beschwerdevorentscheidungen zu Grunde liegenden Berechnungen (siehe insbesondere die Aktenstücke „Berechnung Finanzamt 2012“, „Berechnung Finanzamt 2013“ und „Berechnung Luxustangente“) wurden dem Beschwerdeführer zur Kenntnis gebracht. Im Schreiben vom 7.7.2016, beim Bundesfinanzgericht eingelangt am 8.7.2016, teilte der Beschwerdeführer mit, die Kfz-Kosten des Jahres 2013 seien um weitere Servicekosten von 53,20 € zu erhöhen; der ÖAMTC-Beitrag 2013 sei von 112,98 € auf 118,50 € zu berichtigen. Den Ausführungen im Schreiben des Finanzamtes vom 1.6.2016 entgegnete der Beschwerdeführer, die dort aufgelisteten Fahrzeuge seien „Fuhrpark-Pkws“, die man privat nicht kaufen werde, „da es ja sehr viele andere Pkws unter 40.000 € gibt“. Dazu verwies der Beschwerdeführer auf folgende Liste:

- Honda-Civic 2,0 i-VTEC Turbo Type R GT, Neuwert 39.750 €, 310 PS/228 KW
- Dodge-Grand Caravan SE PLUS SXT V6, Neuwert 39.900 €, 283 PS/208 KW
- Seat-Leon Cupra 2,0 TSI DSG, Neuwert 35.000 €, 280 PS/206 KW
- Opel-Astra OPC 2,0 Turbo Ecotec, Neuwert 32.900 €, 280 PS/206 KW
- Peugeot-308 GTi 1,6 e-THP 270 by, Neuwert 36.990 €, 272 PS/200 KW
- VW-Golf GTI 2,0 TSI Clubsport, Neuwert 37.450 €, 265 PS/195 KW.

### **III) Rechtslage**

1) Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden: 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 ua. für Aufwendungen in Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen. Das Abzugsverbot betrifft die betrieblichen und die außerbetrieblichen Einkunftsarten gleichermaßen. Es gilt somit auch bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Zu § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 ist die Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl. II Nr. 466/2004 vom 9.12.2004 (Pkw-Angemessenheits-Verordnung) ergangen. Nach § 1 der Verordnung sind Aufwendungen oder Ausgaben im Zusammenhang mit der Anschaffung eines Personen- oder Kombinationskraftwagens 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. Selbständige bewertbare Sonderausstattungen gehören nicht zu den Anschaffungskosten. Anschaffungskostenabhängige Nutzungsaufwendungen oder -ausgaben sind im entsprechenden Ausmaß zu kürzen.

Nach § 2 der Verordnung hat bei in gebrauchtem Zustand angeschafften Personen- oder Kombinationskraftwagen, die nicht mehr als fünf Jahre (60 Monate) nach ihrer Erstzulassung angeschafft wurden, eine Kürzung der Aufwendungen oder Ausgaben auf Grund der Verhältnisse zum Zeitpunkt der Erstzulassung des Fahrzeugs zu erfolgen. Eine Kürzung ist vorzunehmen, wenn der Neupreis des Fahrzeugs abzüglich der ortsüblichen Preisnachlässe den Betrag gemäß § 1 übersteigt. Bei in gebrauchtem Zustand angeschafften Fahrzeugen, die mehr als fünf Jahre (60 Monate) nach ihrer Erstzulassung angeschafft wurden, ist hinsichtlich der Kürzung auf die tatsächlichen Anschaffungskosten des Gebrauchtfahrzeugs abzustellen.

2) Gemäß § 5 Abs. 1 Z 3 lit. b Versicherungssteuergesetz 1953, BGBl. Nr. 133/1953, in der für die Streitjahre geltenden Fassung ist Bemessungsgrundlage der Steuer bei Versicherungsverträgen, die gemäß § 59 des Kraftfahrgesetzes 1967, BGBl. Nr. 267, in der jeweils geltenden Fassung abgeschlossen werden, neben dem Versicherungsentgelt

- a) der Hubraum bei Krafträder,
- b) die Leistung des Verbrennungsmotors (in Kilowatt) bei allen übrigen Kraftfahrzeugen.

Bei der Kraftfahrzeug-Haftpflichtversicherung für im Inland zum Verkehr zugelassene Kraftfahrzeuge erhöht sich die Versicherungssteuer für jeden Monat des Bestehens eines Versicherungsvertrages über die Kraftfahrzeug-Haftpflichtversicherung gemäß § 59 des Kraftfahrgesetzes 1967, BGBl. Nr. 267, in der jeweils geltenden Fassung (motorbezogene Versicherungssteuer), wenn das Versicherungsentgelt jährlich zu entrichten ist, bei

- a) Krafträder um 0,022 Euro je Kubikzentimeter Hubraum;
- b) anderen Kraftfahrzeugen mit einem höchsten zulässigen Gesamtgewicht bis 3,5 Tonnen um 0,55 Euro je Kilowatt der um 24 Kilowatt verringerten Leistung des Verbrennungsmotors (§ 6 Abs. 3 Z 1 Versicherungssteuergesetz 1953).

#### **IV) Erwägungen**

- 1) Aus der unter Punkt III.1. dargestellten Rechtslage ergibt sich, dass der auf den unangemessenen Teil (sog. „Luxustangente“) entfallende Kfz-Aufwand nicht abzugsfähig ist. Dies betrifft insbesondere die AfA. Die Betriebskosten sind unabhängig von den Anschaffungskosten abzugsfähig, ausgenommen die wertabhängigen Kosten sowie jene Kosten, die sich aus der gehobenen Ausstattung ergeben (zB höhere Servicekosten; Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, § 20 Tz 53).
- 2) Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem (zur Rechtslage vor der Pkw-Angemessenheitsverordnung ergangenen) Erkenntnis vom 18.12.2008, 2006/15/0169, die motorbezogene Versicherungssteuer den wertabhängigen Kosten zugeordnet und

- mit Hinweis auf die Kommentarstelle bei Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 20 Tz 4 Punkt 1.2 - ausgesprochen, dass „die Kfz-Steuer höchstens mit dem Betrag abzugsfähig“ ist, der „üblicherweise auf die angemessene Preisklasse entfällt“. Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes ist auch im zeitlichen Geltungsbereich der Pkw-Angemessenheitsverordnung zu beachten, zumal die Gesetzeslage (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988) unverändert geblieben ist.

3) Auch im Schrifttum wird überwiegend die Ansicht vertreten, dass die motorbezogene Versicherungssteuer höchstens mit dem Betrag abzugsfähig ist, der üblicherweise auf die angemessene Preisklasse von inzwischen 40.000 € entfällt (*Althuber* in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, nunmehr § 20 Tz 5.2 Punkt 4.1.2.; *Jakom/Vock*, EStG, 2016, § 20 Rz 30; *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, § 20 Tz 53; *Krafft* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 20 Anm. 21, Stand 1.10.2014, rdb.at; kritisch *Blasina*, Verteuerung bei der Angemessenheitsprüfung, SWK 2010 S 265, mit Hinweis auf *Aigner/Gaedke/Grabner/Tumpel*, Das Auto im Steuerrecht, 2. Auflage, S. 29, die ua. die motorbezogene Versicherungssteuer als „normalerweise nicht von der Höhe der Anschaffungskosten abhängig“ betrachten).

4) Beim streitgegenständlichen Pkw handelt es sich um eine Sportlimousine mit einer Motorleistung von 423 PS (311 KW) und einem Neuwert (im Jahr 2008) von 81.000 €. Der Beschwerdeführer bringt vor, dass es einerseits teurere Pkws mit geringerer Motorleistung, andererseits aber auch in der Preisklasse um 40.000 € Pkws mit hoher Motorleistung gibt. Die Motorleistung habe nichts mit dem Listenneupreis zu tun.

5) Die Angemessenheitsprüfung (im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 bzw. der dazu ergangenen Verordnung) setzt bei den Anschaffungskosten (dem Neupreis) eines Pkw an. Wie sich der Preis zusammensetzt, ist dabei nicht von Relevanz. Da Anschaffungskosten (Neupreise) bis 40.000 € steuerlich als angemessen gelten, sind AfA und sonstige Nutzungsaufwendungen bei Pkws in dieser Preisklasse, unabhängig zB von der Motorleistung, ungeteilt absetzbar. Das bedeutet aber nicht, dass eine - unmittelbar an die (im Preis inkludierte) Motorleistung anknüpfende - Versicherungssteuer von der Angemessenheitsprüfung generell ausgenommen wäre. Gerade bei einer hochpreisigen Sportlimousine wie dem Lexus ISF sind nach der Verkehrsauffassung auch leistungsbezogene Fahrzeugmerkmale (Beschleunigung null auf 100 km/h in weniger als fünf Sekunden, Höchstgeschwindigkeit 270 km/h) starke Indizien für das Vorliegen einer „Luxuskomponente“.

6) Der Beschwerdeführer nennt beispielhaft Pkws in der (angemessenen) Preisklasse von 40.000 € mit Motorleistungen zwischen 265 PS und 310 PS (Schreiben vom 7.7.2016). Demgegenüber enthält die gleichfalls beispielhafte Auflistung des Finanzamtes ("BMF-Liste"; siehe Schreiben vom 1.6.2016) Pkws der Preisklasse von 40.000 € mit Motorleistungen bis 190 PS (im Durchschnitt 175 PS). In einer Zusammenschau zeigen diese Auflistungen, dass die in der angemessenen Preisklasse anzutreffenden Leistungswerte eine erhebliche Bandbreite aufweisen. Sie veranschaulichen jedoch, dass im Beschwerdefall die ungeteiltte Steuer (für eine Motorleistung von 423 PS) den in der

Preisklasse von 40.000 € *üblichen* Aufwand - der sich zudem nicht aus Spitzenwerten einzelner Fahrzeugmodelle ableiten lässt - erheblich übersteigt. In den angefochtenen Bescheiden wurde der im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 angemessene Betrag der motorbezogenen Versicherungssteuer - wertabhängig - mit 49,38 % von 1.894,20 € = 935,36 € berechnet. Eine Steuer in dieser Höhe wäre in den Streitjahren 2012 und 2013 nach § 6 Abs. 3 Z 1 lit. b Versicherungssteuergesetz 1953 bei einer Motorleistung von rund 165 KW (224 PS) angefallen. Auch im Beschwerdefall führt dieser - der Rechtsprechung folgende - Rechengang somit zu einem ausgewogenen Ergebnis.

7) Hinsichtlich der weiteren Werbungskosten wird auf die Beschwerdevorentscheidungen des Finanzamtes verwiesen. Die Ausgaben für Service und ÖAMTC des Jahres 2013 werden um die vom Beschwerdeführer im Schreiben vom 7.7.2016 mitgeteilten Beträge korrigiert. Die Kfz-Kosten 2013 betragen demnach insgesamt 17.787,94 € (17.729,22 € + 53,20 € + 5,52 €), der berufliche Anteil beträgt 11.304,24 € (63,55 % von 17.787,94 €).

Die Werbungskosten 2013 sind somit auf 12.236,58 € (Kfz-Kosten: 11.304,24 €, sonstige Werbungskosten unverändert: 467,23 €, Arbeitsmittel unverändert: 465,11 €) zu erhöhen.

## V) Berechnung der Einkommensteuer

Hinsichtlich der Einkommensteuer 2012 ergibt sich gegenüber der Beschwerdevorentscheidung keine Änderung.

Die Einkommensteuer 2013 errechnet sich wie folgt:

steuerpflichtige Bezüge lt. Bescheid vom 3.7.2014	50.085,23
Werbungskosten	-12.236,58
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Gesamtbetrag der Einkünfte)	37.848,65
Sonderausgaben: Versicherungsprämien	-214,22
Sonderausgaben: Kirchenbeitrag	-120,01
<b>Einkommen</b>	<b>37.514,42</b>
Tarifsteuer gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988	10.518,02
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	10.173,02
Steuer von den sonstigen Bezügen	225,11
Einkommensteuer	10.398,13
anrechenbare Lohnsteuer	-16.145,58

Rundung (§ 39 Abs. 3 EStG 1988)	0,45
<b>festgesetzte Einkommensteuer</b>	<b>-5.747,00</b>

## VI) Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Streitfrage, ob die motorbezogene Versicherungssteuer um eine Luxustangente zu kürzen ist, wurde in der oben (Punkt IV) zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits beantwortet. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Innsbruck, am 1. September 2016