

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richter

Senat

in der Beschwerdesache

BF,

vertreten durch

StB,

gegen

FA,

vertreten durch

AB

wegen

behaupteter Rechtswidrigkeit der Bescheide vom 16.08.2016 betreffend Haftung für Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum FLAF, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag jeweils für die Jahre 2012, 2013, 2014 und 2015

in der Sitzung am 28.02.2019 zu Recht erkannt:

1. Den Beschwerden gegen den Dienstgeberbeitrag zum FLAF 2012 sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2012 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben betragen

DB 2012: Bemessungsgrundlage € 1.394.241,05, DB € 62.740,85

DZ 2012: Bemessungsgrundlage € 1.394.241,05, DZ € 5.855,81

2. Die Beschwerden gegen die Haftung für Lohnsteuer für die Jahre 2012, 2013, 2014 und 2015, Dienstgeberbeitrag zum FLAF, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag jeweils für die Jahre 2013, 2014 und 2015 werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
3. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Bei der BF, die einen Automobilhandel betreibt, wurde im Jahr 2016 eine GPLA-Prüfung über die Jahre 2012-2015 durchgeführt. Dabei traf die Prüferin für das Jahr 2012 hinsichtlich eines Dienstnehmers die Feststellung, dass die vom Arbeitgeber übernommenen Sozialversicherungsbeiträge betreffend eine Altersteilzeitvereinbarung als Vorteil aus dem Dienstverhältnis den Bruttobezug des Arbeitnehmers erhöhen würden und daher Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für diese Beträge anfalle.

Weiters stellte die Prüferin für die Jahre 2012-2015 fest, dass verschiedenen Dienstnehmern Kraftfahrzeuge aus einem Fahrzeugpool zur privaten Nutzung zur Verfügung gestanden hätten. Für die Ermittlung des Sachbezugswertes sei der Durchschnitt der Anschaffungskosten der BF inkl. NoVA und USt herangezogen worden. Gemäß § 4 Abs. 6 der Sachbezugs VO seien bei Vorführkraftfahrzeugen die um 20 % erhöhten tatsächlichen Anschaffungskosten der KFZ heranzuziehen. Daher würden die vom Dienstgeber ermittelten durchschnittlichen Anschaffungskosten i.H.v. € 22.446,47 auf € 26.935,76 erhöht. Daraus ergebe sich ein monatlicher halber Sachbezugswert i.H.v. € 202,02, bzw. ein Sachbezugswert von € 404,04 wofür Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag anfielen.

Gegen die in der Folge erlassenen, diese Feststellung berücksichtigenden Haftungsbescheide für Lohnsteuer 2012-2015, Dienstgeberbeitrag zum FLAF 2012-2015 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2012-2015 erhab die BF durch ihre ausgewiesenen Vertreter fristgerecht Beschwerde und führte darin im Wesentlichen aus, dass für die Ermittlung des Sachbezugswertes der zur Verfügung gestellten Poolfahrzeuge ein Sachbezug nach § 4 Abs. 1 der Sachbezugs VO (tatsächliche Anschaffungskosten der KFZ) anzusetzen sei, da den Arbeitnehmern keine (gebrauchten) Vorführkraftfahrzeuge zur Verfügung gestellt worden seien, sondern es sich um Neufahrzeuge gehandelt habe, die zum Verkauf an Kunden bestimmt gewesen seien. Für diese Beurteilung lägen auch bereits Entscheidungen des BFG vor (RV/7103143/2014).

Zu den vom Arbeitgeber übernommenen Sozialversicherungsbeiträgen bei Altersteilzeit führte die BF aus, dass daraus kein Vorteil aus dem Dienstverhältnis für den Arbeitnehmer entstehe. Mit der Entrichtung des KV-Beitrages nach § 27 AIVG für den Differenzbetrag zwischen den Arbeitsentgelt bei Vollzeit Arbeit und dem tatsächlich erzielten Entgelt

erfülle der Arbeitgeber vielmehr eine eigene gesetzliche Verpflichtung. Die Zahlungen des Dienstgebers aufgrund der erhöhten Beitragsgrundlagen seien nicht in die Bemessungsgrundlage für den DB bzw. für den DZ einzubeziehen. Diesbezüglich verwies die BF auf Entscheidungen des VwGH (2008/15/0279 vom 28.10.2009) bzw. des UFS (RV/1435-W/12 vom 18.07.2011 sowie RV/0633-G/09).

Weiters rügte der BF die nach seiner Sicht mangelhafte Begründung der angefochtenen Bescheide als wesentlichen Bescheid- und Begründungsmangel und führte dazu aus, dass die oben zusammengefassten Argumente bereits während der GPLA-Prüfung mehrfach vorgebracht worden wären.

Weiters beantragte die BF die Direktvorlage der Beschwerde an das BFG. Das FA legte diese Beschwerde binnen drei Monaten den BFG zur Entscheidung vor.

Mit Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses vom 27.10.2017 wurde dieser Beschwerdefall gemäß § 9 Abs. 9 BFGG der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung zur Entscheidung zugewiesen.

#### **Das BFG hat dazu erwogen:**

Gemäß § 9 Abs. 9 BFGG kann der Geschäftsverteilungsausschuss einer Einzelrichterin oder einem Einzelrichter oder Senat eine ihr oder ihm zufallende Rechtssache durch Verfügung abnehmen, wenn die Einzelrichterin oder der Einzelrichter oder Senat verhindert oder wegen des Umfangs ihrer oder seiner Aufgaben an deren Erledigung innerhalb einer angemessenen Frist gehindert ist. Auf Grund des im Verfahrensgang dargestellten Beschlusses des Geschäftsverteilungsausschusses ist sohin die nun zur Entscheidung des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens berufene Gerichtsabteilung zuständig.

Das BFG legt seiner Entscheidung den im Folgenden dargestellten Sachverhalt zugrunde, der sich aus den Akten des Verwaltungsverfahrens sowie aus dem Vorbringen der Parteien im Beschwerdeverfahren ergibt.

Zum vorab zu behandelnden Streitpunkt der mangelhaften Bescheidbegründung wird folgender Sachverhalt festgestellt und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Die am 16. 08. 2016 automatisationsunterstützt ergangenen Bescheide betreffend Haftung für Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum FLAF und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2012-2015 enthielten als Begründung den Verweis auf den die BF betreffenden GPLA-Prüfungsbericht über die Jahre 2012-2015 vom gleichen Tag. In diesem Bericht führte die Prüferin zur Begründung der beiden im Beschwerdeverfahren strittigen Punkte aus:

„Die vom Arbeitgeber übernommenen Sozialversicherungsbeiträge (z.B. Altersteilzeit) erhöhen als Vorteil aus dem Dienstverhältnis den Bruttobezug des Arbeitnehmers.“

In weiterer Folge wurde die Hinzurechnung für einen Arbeitnehmer im Jahr 2012 betragsmäßig dargestellt.

„Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kfz: Dem Dienstnehmer standen im Feststellungszeitraum Kraftfahrzeuge aus einem Fahrzeugpool für Privatfahrten zur Verfügung. Für die Ermittlung des Sachbezugswertes wurde der Schnitt der Anschaffungskosten (inklusive Normverbrauchsabgabe und 20 % Umsatzsteuer) aller zum Stichtag 31.08.2008 im Betrieb in Bischofshofen befindlichen Poolfahrzeuge herangezogen. Gemäß § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung sind bei Vorführkraftfahrzeugen die um 20 % erhöhten tatsächlichen Anschaffungskosten anzusetzen. Diese Regelung des § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung gilt für Vorführkraftfahrzeuge, die einen Kfz Händler seinen Arbeitnehmern zur außerberuflichen Verwendung überlässt. Daher werden die vom Dienstgeber ermittelten durchschnittlichen Anschaffungskosten von € 22.446,47 und 20 % erhöht auf € 26.935,76. Der monatliche Sachbezugswert (0,75 % bzw. 1,5 % der Anschaffungskosten) beträgt somit € 202,02 bzw. € 404,04.“ In weiterer Folge wurden für jedes Kalenderjahr die davon betroffenen Dienstnehmer sowie der entsprechende Hinzurechnungsbetrag je Dienstnehmer betragsmäßig ausgewiesen.

Dieser Sachverhalt ist von den Parteien des Verfahrens unbestritten. Strittig ist die Beurteilung, ob diese Ausführungen eine ausreichende Begründung der Bescheide darstellen oder - wie die BF ausführt - lediglich eine Sachverhaltsdarstellung vorliegt, die nicht erkennen lässt, aus welchen Erwägungen das FA den Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt hat.

In rechtlicher Hinsicht ist zu diesem Streitpunkt im gegenständlichen Verfahren Folgendes auszuführen:

Gemäß § 93 Abs. 3 BAO hat ein von Amts wegen erlassener Bescheid – neben anderen in diesem Paragrafen genannten Bestandteilen – eine Begründung zu enthalten, ... wenn er von Amts wegen erlassen wird.

Dabei ist ein zentrales Begründungselement die Anführung des Sachverhaltes, den die Behörde (als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung) als erwiesen annimmt (zB VwGH 28.10.2009, 2008/15/0070 ; 16.12.2009, 2009/15/0021 ; 29.7.2010, 2007/15/0229 ; 27.1.2011, 2007/15/0226 ; 26.11.2015, 2012/15/0023 ); eine zusammenhängende Darstellung dieses Sachverhaltes kann durch den bloßen Hinweis auf irgendwelches dem Abgabepflichtigen bekanntes „Aktenmaterial“ nicht ersetzt werden (zB VwGH 28.5.1997, 94/13/0200 ; 26.11.1997, 95/13/0061 ; 24.4.2002, 95/13/0277 ).  
(Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 93, TZ 11)

Aus der Begründung hat weiters hervorzugehen, aus welchen Erwägungen die Behörde zur Ansicht gelangt ist, dass gerade der festgestellte Sachverhalt vorliegt (zB VwGH 2.2.2009, 2009/15/0209 ; 16.12.2010, 2007/15/0016 ; 20.11.2012, 2008/13/0243 ; 30.1.2013, 2009/13/0080 ; 30.10.2014, 2011/15/0140 ). (Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 93, TZ 12)

Dies ist aus Sicht des erkennenden Senates im gegenständlichen Verfahren für beide in der Folge zu beurteilenden Sachverhalte jedenfalls ausreichend dargestellt worden. Beim zweiten (inhaltlichen) Streitpunkt wurde der der Beurteilung zugrunde gelegte Sachverhalt ausführlich dargestellt. Auch beim ersten (inhaltlichen) Streitpunkt ist der zu beurteilende Sachverhalt trotz der Kürze der Darstellung umfassend beschrieben. Beide Sachverhalte sind letztlich im Ergebnis einfach und überschaubar zu formulieren (Höhe des Wertansatzes der Poolfahrzeuge; Bezahlung der Sozialversicherungsbeiträge des Arbeitnehmers durch den Arbeitgeber bei Altersteilzeit). Wesentlich erscheint aus Sicht des erkennenden Senates auch, dass die im GPLA-Bericht dargestellten Sachverhalte auch von der BF nicht bestritten werden.

Die Bescheidbegründung hat überdies in der Darstellung der rechtlichen Beurteilung zu bestehen, nach welcher die Behörde die Verwirklichung welcher abgabenrechtlicher Tatbestände durch den in der Begründung angeführten Sachverhalt für gegeben erachtet (zB VwGH 19.3.2008, 2006/15/0268 ; 18.11.2008, 2008/15/0089 ; 26.8.2009, 2004/13/0092 ; 27.1.2011, 2007/15/0226 ). (Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 93, TZ 13)

Auch dies ist aus Sicht des erkennenden Senates für beide in der Folge zu beurteilenden Sachverhalte jedenfalls ausreichend erfolgt. Beim zweiten (inhaltlichen) Streitpunkt wurde der der Beurteilung zugrunde gelegte Tatbestand (§ 4 Abs. 6 der SachbezugsVO) dezidiert angesprochen. Auch beim ersten (inhaltlichen) Streitpunkt lässt sich der der Beurteilung zugrunde gelegte Tatbestand ausreichend deutlich erkennen (Vorteil aus dem Dienstverhältnis, der den Bruttobezug erhöht). Damit ist auch ohne Anführung der konkreten Gesetzesbestimmung des § 25 Abs. 1 lit. a EStG 1988 ausreichend klar, welchen Tatbestand das FA der Beurteilung zugrundegelegt hat.

Eine mangelhafte Begründung, wie von der BF gerügt, liegt somit nicht vor.

Zu den beiden inhaltlichen Streitpunkten DB und DZ Pflicht für Sozialversicherungsbeiträge, die der Arbeitgeber für den Arbeitnehmer übernimmt, wurde folgender Sachverhalt festgestellt:

Die BF bezahlte im Jahr 2012 für einen Arbeitnehmer, der sich in Altersteilzeit befand, die Sozialversicherungsbeiträge für den Differenzbetrag zwischen dessen Arbeitsentgelt bei Vollzeitarbeit und dem tatsächlich erzielten Entgelt bei Altersteilzeit. Zu dieser Zahlung ist die BF gemäß § 27 Abs. 2 Z. 3 lit. b AlVG verpflichtet.

Sowohl der Sachverhalt als auch die für die BF bestehende gesetzliche Verpflichtung ist von den Parteien des Verfahrens nicht bestritten.

Strittig ist zu diesem Punkt, ob der Differenzbetrag an Sozialversicherung zwischen dem Arbeitsentgelt bei Vollzeitarbeit und dem tatsächlich erzielten Entgelt des Arbeitnehmers bei Altersteilzeit einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis darstellt, der dem DB und dem DZ unterliegt.

Die BF stellte Dienstnehmern Kraftfahrzeuge aus einem Fahrzeugpool, der für Probefahrten von Kunden und zum Verkauf an Kunden gedacht war, zur Verfügung.

Für die Ermittlung des Sachbezugswertes zog die BF den Durchschnitt ihrer Anschaffungskosten inkl. NoVA und USt heran. Dieser Wert betrug € 22.446,47. Sowohl die Vorgangsweise der BF als auch die Höhe des angesetzten Durchschnittswertes für die Poolfahrzeuge sind von den Parteien des Verfahrens nicht bestritten.

Strittig ist zu diesem Punkt ob auf diese Fahrzeuge die Wertermittlung nach § 4 Abs. 1 Sachbezugs VO (tatsächliche Anschaffungskosten des Neufahrzeuges) oder die Wertermittlung nach § 4 Abs. 6 Sachbezugs VO (pauschale Erhöhung um 20 % der Anschaffungskosten des Vorführfahrzeuges) anzuwenden ist.

In rechtlicher Hinsicht ist zu beiden Streitpunkten im gegenständlichen Verfahren vorab allgemein auszuführen:

Gemäß § 25 Abs. 1 lit. a EStG 1988 sind Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn). ...

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; ...

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 ...

Gemäß § 122 Abs. 8 WKG können die Landeskammern zur Bedeckung ihrer Aufwendungen festlegen, dass die Kammermitglieder eine weitere Umlage zu entrichten haben. Diese ist beim einzelnen Kammermitglied von der Summe der in seiner Unternehmung (seinen Unternehmungen) nach § 2 anfallenden Arbeitslöhne zu berechnen, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41 Familienlastenausgleichsgesetz 1967, BGBl. Nr. 376/1967, gilt (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag). ...

Sobald neben den ausbezahlten Arbeitslöhnen weitere Vorteile aus dem Dienstverhältnis gewährt werden, unterliegen diese nach Maßgabe der Bestimmungen des EStG der Lohnsteuer, dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.

Zum Streitpunkt der DB und DZ Pflicht für Sozialversicherungsbeiträge, die der Arbeitgeber für den Arbeitnehmer übernimmt ist weiter auszuführen:

Gemäß § 27 Abs. 2 Z 3 lit b Arbeitslosenversicherungsgesetz 1977 gebührt das Altersteilzeitgeld für Personen, für die der Arbeitgeber Sozialversicherungsbeiträge entsprechend der Beitragsgrundlage vor der Herabsetzung der Normalarbeitszeit entrichtet. Gemäß § 27 Abs. 4 Arbeitslosenversicherungsgesetz 1977 hat das Altersteilzeitgeld dem Arbeitgeber einen Anteil des zusätzlichen Aufwandes, der durch die Entrichtung der Sozialversicherungsbeiträge entsprechend der Beitragsgrundlage vor der Herabsetzung der Normalarbeitszeit in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen den entsprechend der Beitragsgrundlage vor der Herabsetzung der Normalarbeitszeit

entrichteten Dienstgeber- und Dienstnehmerbeiträgen zur Sozialversicherung (Pensions-, Kranken-, Unfall- und Arbeitslosenversicherung einschließlich IESG-Zuschlag) und den dem Entgelt (einschließlich Lohnausgleich) entsprechenden Dienstgeber- und Dienstnehmerbeiträgen zur Sozialversicherung entsteht, abzugelten.

Das bedeutet, dass ein das Altersteilzeitmodell in Anspruch nehmender Arbeitnehmer unter den im Gesetz genannten Voraussetzungen bei einer Verringerung seiner Arbeitsleistung von beispielsweise 50% dennoch einen ausbezahlten Arbeitslohn von beispielsweise 75% erhalten kann, der Arbeitgeber allerdings zusätzlich zu den Arbeitgeberanteilen die grundsätzlich vom Arbeitnehmer zu tragenden Sozialversicherungsbeiträge teilweise zu übernehmen hat.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 28.10.2009, 2008/15/0279, entschieden, dass die im Rahmen der Bauarbeitorschlechtwetterentschädigung vom Arbeitgeber zu übernehmenden Arbeitnehmerbeiträge zur Sozialversicherung keinen Vorteil aus dem Dienstverhältnis darstellen und nicht als Arbeitslohn zur Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag gehören.

Gemäß § 44 Abs 1 Z 10 ASVG gilt als Beitragsgrundlage bei Dienstnehmern, für die dem Dienstgeber ein Altersteilzeitgeld gewährt wird, die Beitragsgrundlage vor Beginn der Altersteilzeit. Auch die Beitragshöhe und die Beitragstragung richtet sich grundsätzlich nach dem ASVG. In § 27 Arbeitslosenversicherungsgesetz wird eine weitere Bemessungsgrundlage für die Sozialversicherungsbeiträge normiert. Die Tragung dieser Sozialversicherungsbeiträge wird ausschließlich dem Arbeitgeber gesetzlich vorgeschrieben. Eine Beitragspflicht der Dienstnehmer wird in dieser Gesetzesstelle nicht angeordnet.

Ebenso, wie im oben zitierten Erkenntnis des VwGH vom 28.10.2009, 2008/15/0279, stellen daher die im Rahmen der Alterteilzeit durch den Arbeitgeber zu übernehmenden Arbeitnehmerbeiträge zur Sozialversicherung keinen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar und gehören somit nicht als Arbeitslohn zur Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, da der Arbeitgeber mit der Entrichtung des Krankenversicherungsbeitrages nach § 27 Arbeitslosenversicherungsgesetz für den Differenzbetrag zwischen dem Arbeitsentgelt bei Vollarbeit und dem tatsächlich erzielten Entgelt eine eigene gesetzliche Verpflichtung erfüllt. Nachdem es sich bei diesen Beiträgen nicht um Sozialversicherungsbeiträge der Arbeitnehmer handelt, liegt auch kein geldwerter Vorteil vor. (RV/0633-G/09) Den Beschwerden gegen den Dienstgeberbeitrag 2012 und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2012 war daher in diesem Punkt statzugeben.

Zum Streitpunkt der der Bewertung der Sachbezüge für die Privatnutzung der arbeitgebereigenen Vorführfahrzeuge nach § 4 Abs. 1 oder § 4 Abs. 6 der SachbezugswerteVO ist weiter auszuführen:

Nach § 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 ... EStG. zufließen. Geldwerte Vorteile, wie zB die Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) sind gemäß § 15 Abs. 2 EStG 1988 (idF vor dem Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015) mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen. Der übliche Mittelpreis des Verbrauchsortes ist der Betrag, den der Steuerpflichtige hätte aufwenden müssen, um sich die geldwerten Vorteile am Verbrauchsort im freien Wirtschaftsverkehr zu beschaffen (vgl. VwGH 26.7.2017, Ra 2016/13/0043, mwN). Als übliche Mittelpreise des Verbrauchortes iSd § 15 Abs. 2 EStG 1988 werden in der SachbezugswerteVO unter anderem für die Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges Wertansätze festgelegt.

Gemäß § 4. Abs. 1 der SachbezugswerteVO in der in den Jahren 2012-2015 geltenden Fassung ist für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit einem arbeitgebereigenen ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeugs (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 600 Euro monatlich, anzusetzen.

(4) Bei Gebrauchtfahrzeugen ist für die Sachbezugsbewertung der Listenpreis im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung des Fahrzeugs 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 Kraftfahrzeugs zu Grunde gelegt werden.

Gemäß § 4. Abs. 6 der SachbezugswerteVO in der in den Jahren 2012-2015 geltenden Fassung sind bei Vorführkraftfahrzeugen die um 20% erhöhten tatsächlichen Anschaffungskosten im Sinne des Abs. 1 anzusetzen.

Der BF vertritt nun unter Bezugnahme auf eine Entscheidung des BFG (RV/7103143/2014) die Ansicht, dass § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung nicht zur Anwendung gelange, wenn ein Kfz-Händler seinen Mitarbeitern Vorführkraftfahrzeuge zur Privatnutzung überlasse. Dieser Sachverhalt falle unter § 4 Abs. 1 der SachbezugswerteVO.

Konkret zu dem vom BF zitierten Erkenntnis des BFG, ist eine Entscheidung des VwGH (Ro 2016/13/0013) ergangen, in dem der VwGH zu der gegenständlichen Fragestellung auszugweise Folgendes ausführt:

*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, BGBI. 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, BGBI. II Nr. 416/2001 idF BGBI. II Nr. 467/2004, auf Vorführkraftfahrzeuge dem Verordnungsgeber 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 Verordnungsgebers 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 ist aber dieser Streitpunkt entschieden. Nach dieser Entscheidung des VwGH sind für Vorführkraftfahrzeuge gemäß § 4 Abs. 6 der SachbezugsVO die um 20 % erhöhten tatsächlichen Anschaffungskosten der BF heranzuziehen. Daher sind die von der BF ermittelten durchschnittlichen Anschaffungskosten aller Poolfahrzeuge auf € 26.935,76 zu erhöhen und ist dieser Wert als Grundlage für den (0,75%igen bzw. 1,5%igen) monatlichen Sachbezug für die Privatnutzung der KFZ anzusetzen. Die Beschwerden betreffend die Haftung für Lohnsteuer, den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2012-2015 waren daher in diesem Punkt abzuweisen.

## **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 Verwaltungsgerichts-

hofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das gegenständliche Erkenntnis gründet sich auf die im Erwägungsteil angeführten höchstgerichtlichen Entscheidungen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Salzburg-Aigen, am 28. Februar 2019